# Ordinanza del 29/09/2021 n. 26494 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

CHE:

l'Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Veneto aveva respinto l'appello erariale avverso la sentenza n. 131/1/2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, che aveva accolto i ricorsi, riuniti, proposti dai contribuenti indicati in epigrafe avverso avviso di liquidazione di imposta complementare relativa ad atto di cessione di quote societarie, riqualificato dall'Amministrazione come compravendita immobiliare;

R.G. e C.E. resistono con controricorso ed hanno depositato memoria difensiva, S.D. e B.R. sono rimasti intimati.

MOTIVI DELLA DECISIONE

CHE:

1.1. con il primo mezzo l'Agenzia delle Entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione di norme di diritto (D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20 e 53 bis e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis) in quanto la sentenza impugnata avrebbe erroneamente ritenuto applicabile al caso in esame l'attivazione del contraddittorio endo-procedimentale in materia di elusione;

1.2. con il secondo mezzo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione di norme di diritto (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 e art. 53 Cost.) lamentando che la Commissione Tributaria Regionale abbia ritenuto illegittima la riqualificazione dell'operazione contrattuale, nella fattispecie, in quanto non integrante gli estremi dell'abuso di diritto;

1.3. le doglianze, da esaminare congiuntamente, sono infondate;

1.4. come leggesi nella sentenza impugnata e negli scritti difensivi delle parti, la vicenda che ha dato luogo all'adozione dell'avviso di accertamento impugnato, è la seguente: con atto registrato il 19.3.2009 S.D. e B.R. cedettero a R.G. e C.E. le quote pari all'intero capitale sociale della Nuova Cxxxx di S.D. & C. s.n.c., trasformata e ridenominata in Immobiliare Exxx S.r.L.;

1.5. ai contribuenti venivano notificati altrettanti avvisi di liquidazione, con i quali l'Agenzia delle Entrate, sulla premessa, come già enunciato, che gli atti negoziali in parola fossero stati posti in

essere al solo scopo di trasferire l'azienda di proprietà della società, recuperava la maggiore imposta di registro;

1.6. in particolare, l'Agenzia delle Entrate, avendo riqualificato gli atti negoziali posti in essere come cessione d'azienda, liquidava una maggiore Imposta di Registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, oltre sanzioni e interessi;

1.7. i contribuenti hanno contestato l'utilizzabilità per i fini di cui alla L. di Registro, art. 20, di dati extratestuali e la stessa possibilità di valorizzare un eventuale collegamento funzionale tra più atti negoziali, per assoggettare a tassazione gli effetti giuridici finali in concreto conseguiti;

1.8. l'Ufficio ha contrastato i ricorsi assumendo, al contrario, essere pienamente legittimo ricondurre ad unità un frazionamento negoziale di una pluralità di atti, per tassarne l'effetto finale, e che, se è vero che l'Imposta di Registro debba essere applicata in base alla "intrinseca natura" ed "agli effetti giuridici degli atti", è altrettanto vero che è necessario tener conto dell'eventuale collegamento funzionale instaurato dalle parti tra più negozi giuridici (collegamento volontario);

1.9. la tesi, respinta dalla CTR, non è condivisibile e si pone in contrasto anche con la più recente elaborazione giurisprudenziale costituzionale in materia in riferimento all'interpretazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20;

1.10. va, invero, preliminarmente rilevato che, con la sentenza n. 158 del 21 luglio 2020 la Corte Costituzionale ha analizzato la questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, c.d. TUR), nella parte in cui, nella sua attuale formulazione, dispone che, nell'applicare l'imposta di registro "secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso, "prescindendo da quelli extratestuali e degli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"";

1.11. la questione era stata sollevata da questa Corte, con ordinanza del 23 settembre 2019 n. 212, sul presupposto che tale formulazione del citato art. 20 sarebbe lesiva: a) dell'art. 53 Cost., sotto il profilo dell'effettività dell'imposizione, in quanto - in contrasto con il principio "imprescindibile ed anche storicamente radicato" della prevalenza della sostanza sulla forma - "l'esenzione del collegamento negoziale dall'opera di qualificazione giuridica dell'atto produce l'effetto pratico di sottrarre ad imposizione una tipica manifestazione di capacità contributiva"; b) dell'art. 3 Cost., sotto il profilo dell'eguaglianza e ragionevolezza, dal momento che "a pari manifestazioni di forza economica (e quindi di capacità contributiva) non possano corrispondere imposizioni di diversa entità (...) a seconda che (...) le parti abbiano stabilito di realizzare il proprio assetto di interessi con un solo atto negoziale piuttosto che con più atti collegati", non essendo il collegamento negoziale un indice di diversificazione di fattispecie legittimante un trattamento non omogeneo delle situazioni prese a comparazione;

1.12. nel ritenere non fondata la questione di incostituzionalità, la Corte Costituzionale ha evidenziato come il legislatore, con la denunciata norma, ha inteso, attraverso un esercizio non

manifestamente arbitrario della propria discrezionalità, riaffermare la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, precisando l'oggetto dell'imposizione in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal Testo Unico;

1.13. in tal modo risulta rispettata la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, coerenza sulla cui verifica verte il giudizio di legittimità costituzionale (su tale esigenza, cfr., ex multis, sentenze n. 10 del 2015, n. 116 del 2013, n. 223 del 2012 e n. 111 del 1997);

1.14. ne consegue che le questioni prospettate con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. sono state ritenute non fondate, in quanto si basano sull'assunto del rimettente che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, i fatti espressivi della capacità contributiva, indicati negli effetti giuridici desumibili, anche aliunde, dalla causa concreta del negozio contenuto nell'atto presentato per la registrazione, sono i soli costituzionalmente compatibili con gli evocati parametri;

1.15. tale assunto è stato invece respinto dalla Consulta sul rilievo che tali parametri, sul piano della legittimità costituzionale, non si oppongono in modo assoluto a una diversa concretizzazione da parte del legislatore dei principi di capacità contributiva e, conseguentemente, di eguaglianza tributaria, che sia diretta (come stabilito dalla norma censurata) a identificare i presupposti impostivi nei soli effetti giuridici desumibili dal negozio contenuto nell'atto presentato per la registrazione, senza alcun rilievo di elementi tratti aliunde, "salvo quanto disposto dagli articoli successivi" dello stesso testo unico;

1.16. in tal modo, del resto, il criterio di qualificazione e di sussunzione in via interpretativa risulta omogeneo a quello della tipizzazione, secondo le regole del Testo Unico e in ragione degli effetti giuridici dei singoli atti distintamente individuati dal legislatore nelle relative voci di tariffa ad esso allegata;

1.17. la pronuncia evidenzia, pertanto, che non può ritenersi manifestamente arbitrario che il legislatore abbia ribadito la ratio dell'imposta di registro in sostanziale conformità alla sua origine storica di "imposta d'atto" nei sensi sopra precisati in caso di collegamento negoziale, atteso che, sul piano costituzionale, l'interpretazione evolutiva di detto D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, incentrata sulla nozione di "causa reale", provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione della L. n. 212 del 2000, art. 10-bis, consentendo, infatti, all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di "indebiti" vantaggi fiscali e di operazioni "prive di sostanza economica", precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea);

1.18. trova quindi conferma la tesi, più volte ribadita in altre occasioni da questa Corte, pertanto, secondo cui: a) l'obbligo generale di contraddittorio preventivo esiste unicamente per i tributi armonizzati, mentre per i tributi non armonizzati occorre una specifica previsione normativa (Cass., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass. 31 maggio 2016, n. 11283, Cass. n. 6758/2017);

b) sempre in tema di imposta di registro, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 concerne l'oggettiva portata effettuale dei negozi e non contiene quindi una disposizione antielusiva strictu sensu, come quella del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, sicchè l'avviso di liquidazione ex art. 20 non soggiace all'obbligo di contraddittorio preventivo ex art. 37-bis (cfr. Cass. 19 giugno 2013, n. 15319), pure aggiungendosi che il ricordato T.U. Registro, art. 20, non esprime una regola antielusiva, bensì una regola interpretativa (Cass. 10 febbraio 2017, n. 3562);

1.19. anche nella presente sede vanno dunque ribaditi i principi di seguito illustrati;

1.20. in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali;

1.21. esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva (cfr. Cass. S.U. n. 30005/2008; Cass. nn. 34595/2019, 31772/2019, 3938/2014, 2011/21782);

1.22. tuttavia il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta, e la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (cfr. Cass. nn. 439/2015, 3938/2014);

1.23. in particolare, il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali (cfr. Cass. nn. 869/2019, 4604/2014, 1372/2011);

1.24. nella sentenza impugnata, la Commissione tributaria regionale, nel confermare la sentenza di primo grado, ha affermato che gli avvisi di liquidazione vengono fondati dall'Ufficio finanziario sulla Legge di Registro, art. 20, escludendo tuttavia che potesse ravvisarsi, nel caso in esame, un'ipotesi di abuso del diritto;

1.25. l'Agenzia delle Entrate sostiene, al contrario, che la riqualificazione della cessione di quote, negozio posto in essere dalle parti, in cessione d'azienda troverebbe il suo fondamento nel T.U.R., art. 20 (rubricato "interpretazione degli atti") ai sensi del quale, l'imposta, prescindendo

dal titolo o dalla forma apparente deve essere applicata tenendo conto dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti, e si fa riferimento a quell'indirizzo interpretativo per il quale l'amministrazione sarebbe legittimata a disconoscere gli effetti tributari e civili tipici degli atti o negozi posti in essere dalle parti, ogni qual volta tali effetti non appaiono conformi alla "causa reale" dell'operazione economica complessivamente realizzata e, dunque, prescindendo dal nomen iuris attribuito all'atto, impostazione che si fonderebbe sulla valorizzazione del T.U.R., art. 20, come norma generale antielusiva per l'imposizione di registro;

1.26. si richiama, peraltro, anche il costante indirizzo di questa Corte secondo cui, in tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, impone di privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa dei negozi giuridici (cfr. Cass. nn. 13610/2018, 1955/2015, 3481/2014, 17965/2013, 6835/2013, 23584/2012);

1.27. il Collegio ritiene, tuttavia, che se è indubitabile che l'Amministrazione in forza di tale disposizione non è tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella "forma apparente" al quale lo stesso art. 20 fa riferimento, è indubbio che in tale attività riqualificatoria essa non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici;

1.28. come ribadito anche dalla Consulta, non deve ricercare pertanto un presunto effetto economico dell'atto tanto più se e quando - come nel caso di specie - lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi per gli effetti giuridici che si vogliono realizzare;

1.29. così posta la questione, pertanto, priva di rilievo risulta la ricerca delle ragioni economiche giustificatrici dell'operazione in quanto, una volta riconosciuto, alla luce dei principi innanzi enunciati, che ci si trova di fronte ad un caso di cessione di partecipazioni societarie (come nella fattispecie in esame ritenuto dall'Agenzia delle Entrate), pur a fronte del conferimento nel patrimonio della società dell'azienda oggetto di rilievo da parte dell'Erario, non è richiesta alcuna valutazione circa l'esistenza o meno di valide ragioni economiche atte a giustificare l'operazione medesima, per come strutturata, nè tantomeno incombe sull'Ufficio alcun onere probatorio al riguardo;

1.30. l'esaminata disposizione non richiede invero l'intento elusivo, che può esserci ma non deve necessariamente esserci, sicchè il tema d'indagine non consiste nell'accertare cosa la parti hanno scritto, ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale, e tanto non discende dal contenuto delle peculiari dichiarazioni delle parti medesime;

1.31. come pure evidenziato da autorevole dottrina, il tributo del registro può atteggiarsi come imposta, quando è rapportato, in misura proporzionale, al valore dell'atto registrato (contratto, sentenza, ecc.) a contenuto economico, assunto dal legislatore come indice di capacità contributiva, e come tassa, quando è dovuto in misura fissa, in tal caso trovando come

presupposto e giustificazione la prestazione di un servizio, cioè la registrazione (e conservazione) di un atto;

1.32. va quindi, ribadito che "l'incorporazione in un solo documento di più dichiarazioni negoziali, produttive di effetti giuridici distinti e l'incorporazione in documenti diversi di dichiarazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo costituiscono tecniche operative alternative per i contribuenti, che si trovano, però, dinanzi ad una sola e costante qualificazione giuridica formulata dal legislatore tributario: la sottoposizione ad imposta di registro del loro atto o dei loro atti in base alla natura dell'effetto giuridico finale dei loro comportamenti, semplici o complessi che essi siano" (Cass. n. 3562/2017; conf. Cass. n. 5748/2018);

1.33. peraltro, come precisato dalla Corte Costituzionale, ritenere irrilevanti sia gli elementi extratestuali che gli atti collegati, non significa favorire l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali, sottraendo all'imposizione l'effettiva ricchezza imponibile, atteso che tale sottrazione "potrebbe rilevare sotto il profilo dell'abuso del diritto" di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10-bis (norma antielusiva), ipotesi esclusa, nel caso in esame, dalla sentenza impugnata che ha dunque correttamente applicato i principi di diritto dianzi illustrati;

1.34. da ultimo è opportuno anche precisare che la Consulta con la sentenza n. 39 del 16 marzo 2021 ha confermato che il nuovo D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, ha effetto retroattivo dichiarando, in linea con la sentenza n. 158 del 2020, e condividendone le argomentazioni, infondate e inammissibili le questioni di legittimità costituzionale di entrambe le disposizioni normative;

2. il ricorso va dunque respinto sotto il profilo evidenziato;

3. visto il consolidarsi soltanto in corso di causa dell'orientamento giurisprudenziale in materia, si ritiene che le spese dell'intero giudizio debbano essere compensate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa le spese dell'intero procedimento.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, in modalità da remoto, della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 22 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 29 settembre 2021

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza