Ordinanza del 12/05/2022 n. 15127 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RILEVATO CHE:

La "D. S.r.l." (già "Sxxxxx S.r.l.") ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 17 novembre 2015 n. 4968/19/2015, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione per imposta di registro in relazione alla riqualificazione ex art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 del collegamento tra la preventiva costituzione con atto unilaterale della "A. Italia S.r.l." mediante conferimento di azienda da parte della "A. S. S.r.l." (poi "Smeraldo S.r.l.") (atto del 5 agosto 2011) e la successiva cessione di quota totalitaria di compartecipazione nella "A. Italia S.r.l." da parte della "A. S. S.r.l." (poi "Smeraldo S.r.l.") alla "B. Holding AG" (atto dell'11 agosto 2011) 3 giugno 2009) nei termini di cessione indiretta di azienda, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 16 gennaio 2015 n. 259/44/2015, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di primo grado, sul presupposto che l'imposta di registro dovesse applicarsi in relazione al risultato finale dell'operazione complessiva, senza tener conto degli effetti particolari dei singoli atti. Il ricorso è affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'imposta di registro possa colpire anche atti diversi da quello sottoposto a registrazione.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 e 1362 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria potesse utilizzare elementi extratestuali per la riqualificazione degli atti sottoposti a registrazione, nonostante che la comune volontà delle parti fosse chiaramente desumibile dai medesimi.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 20 e 21, comma 2, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc.civ., per aver erroneamente ritenuto che il collegamento tra il preventivo conferimento di azienda in società

unipersonale di nuova costituzione e la successiva cessione della quota totalitaria di compartecipazione nella medesima società unipersonale potesse essere riqualificato in termini complessivi di una cessione indiretta di azienda.

4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 21, comma 2, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per non aver tenuto conto che il regime fiscale più oneroso dovesse applicarsi soltanto nel caso di atti contenenti una pluralità di disposizioni tra loro connesse, ma non nel caso di collegamento negoziale di una pluralità di atti distinti.

5. Con il quinto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, art.176, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 e 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che la riqualificazione del collegamento negoziale di una pluralità di atti distinti avesse funzione antielusiva.

RITENUTO CHE:

1. I motivi - la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto per la comune attinenza alla questione della portata interpretativa dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (dettato per l'imposta di registro, ma richiamato per le imposte ipotecaria e catastale dall'art. 13, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347) - sono fondati.

1.1 Al riguardo, si osserva che, in tema di imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, quale modificato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, nella parte in cui prevede che, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali, l'amministrazione finanziaria non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile.

Invero, l'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 prevede che: «Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto delapportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 20, comma 1

1) le parole: «degli atti presentati» sono sostituite dalle seguenti: «dell'atto presentato»; 2) dopo la parola: «apparente» sono aggiunte le seguenti: «, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

L'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, prevede che: «L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131».

1.2 Di recente, la sentenza della Corte Costituzionale n. 158 del 21 luglio 2020 ha statuito che non è fondata la questione di legittimità costituzionale, posta in relazione agli artt. 3 e 53 Cost.,

dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, quale modificato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, nella parte in cui prevede che, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali.

Secondo il giudice delle leggi, « 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, senzache 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».

Per altro verso, un'interpretazione della norma in chiave antielusiva provocherebbe «incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell'art. 10- bis della Legge 212 del 2000» e «consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di «indebiti» vantaggi fiscali e di operazioni «prive di sostanza economica», precludendo di fatto al contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionalee dell'Unione Europea)».

1.3 Da ultima, poi, la sentenza della Corte Costituzionale n.39 del 16 marzo 2021 ha avuto modo di tornare sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, come modificato dall'art. 1, comma 87, lett. a, nn. 1 e 2, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, che è stata dichiarata manifestamente infondata con specifico riguardo all'efficacia retroattiva della disposizione interpretativa. Secondo il giudice delle leggi, «si deve escludere che possa essere considerato irragionevole attribuire efficacia retroattiva a un intervento che, come quello descritto, ha assunto un carattere di sistema».

In tale prospettiva, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la retroattività conseguente alla natura di interpretazione autentica riconosciuta all'art. 1, comma 87, lett. a, nn. 1 e 2, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, trova adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasta con altri valori e interessi costituzionalmente protetti, avendo riguardo al carattere di sistema assunto dall'intervento legislativo oggetto di scrutinio, che, per tale motivo, si sottrae al dubbio sollevato dal remittente. Inoltre, la medesima ragione impone di disattendere la censura di irragionevolezza della disposizione anche sotto il profilo della ipotizzata violazione dei «motivi imperativi di interesse generale» desumibili dall'art. 6 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo, sottolineando che tali norme sono volte a tutelare i diritti della persona contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione e non viceversa (vedasi anche: Cass., Sez. 5^, 1 aprile 2021, n. 9065).

1.4 Adeguandosi a tale interpretazione, anche questa Corte ha ribadito che l'imposta colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dallo scritto, senza tener conto di elementi extratestuali, poiché l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 dispone che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto

medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi» (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5^, 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6^-5, 25 maggio 2021, nn. 14318 e 14342; Cass., Sez. 5^, 21 settembre 2021, n. 25601; Cass., Sez. 6^-5, 22 ottobre 2021, nn. 29620 e 29623; Cass., Sez. 5^, 18 novembre 2021, n. 35220; Cass., Sez. 6^-5, 2 dicembre 2021, nn. 38003 e 38005; Cass., Sez. 6^-5, 11 gennaio 2022, n. 590; Cass., Sez. 6^-5, 12 gennaio 2022, n. 715). 1,5 Pertanto, alla luce delle modifiche apportate dal legislatore secondo l'esegesi fornita dal giudice delle leggi, premesso che l'obbligo generale di contraddittorio preventivo esiste unicamente per i tributi armonizzati, mentre per i tributi non armonizzati occorre una specifica previsione normativa (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6^-5, 31 maggio 2016, nn. 11283, 11284, 11285 e 11286; Cass., Sez. 5^, 15 marzo 2017, nn. 6757 e 6758; Cass., Sez. 6^-5, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5^, 1 dicembre 2020, n. 27382; Cass., Sez. 5^, 16 dicembre 2021, n. 40482; Cass., Sez. 5^, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5^, 10 gennaio 2022, n. 366), si è chiarito che l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 concerne l'oggettiva portata effettuale dei negozi e non contiene quindi una disposizione antielusiva strictu sensu, come quella dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, sicché l'avviso di liquidazione ex art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non soggiace all'obbligo di contraddittorio preventivo ex art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 6^-5, 8 giugno 2016, n. 11694; Cass., Sez. 5^, 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5^, 23 febbraio 2018, n. 4404; Cass., Sez. 5^, 24 gennaio019, n. 1962; Cass., Sez. 6^-5, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5^, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5^, 10 gennaio 2022, n. 366), pure aggiungendosi che il ricordato art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non esprime una regola antielusiva, bensì una regola interpretativa (Cass., Sez. 5^, 10 febbraio 2017, n.3562; Cass., Sez. 5^, 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5^, 26 gennaio 2018, n. 2009; Cass., Sez. 5^, 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 6^-5, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5^, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5^, 10 gennaio 2022, n. 366).

Per cui, pur rimanendo fermo che in materia tributaria il divieto di abuso del diritto costituisce principio generale antielusivo, volto a sanzionare ogni operazione economica che mira al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, ancorché non contrastante con alcuna disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente, si richiede che tali pratiche elusive vengano correttamente contestate e perseguite dall'amministrazione finanziaria, attraverso gli strumenti all'uopo previsti dall'ordinamento (ad esempio, l'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, poi sostituito dall'art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000 n. 212). (Cass., Sez.5^, 19 novembre 2021, n. 35556).

Risultano, dunque, prive di rilievo decisivo, nell'applicazione dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, le questioni concernenti sia la sussistenza o meno di un intento elusivo o simulatorio in capo alle parti contraenti, che l'amministrazione finanziaria non è tenuta a dimostrare, sia - per quanto già detto- il difetto di contraddittorio preventivo in sede di procedimento amministrativo (Cass., Sez. 5^, 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5^, 16 novembre 2021, n. 34488).

Né, in senso contrario, appare utile richiamare la previsione dell'art. 53-bis del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, atteso che, nel caso di specie, la disposizione si applica nel testo vigente prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, lett. b, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, che ha esteso al campo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale le "attribuzioni" ed i "poteri" riconosciuti agli uffici finanziari dagli artt. 31, 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per l'accertamento delle imposte dirette, ma senza contemplare alcun richiamo alla disposizione di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, norma che non riguarda suddette "attribuzioni" e "poteri", ma incide sull'oggetto dell'imposizione (Cass., Sez. 5^, 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 5^, 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5^, 16 novembre 2021, n. 34488).

1.6 Dunque, ai fini della presente decisione, non resta che prendere atto della portata retroattiva della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, ritenendo applicabile l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nel testo novellato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, anche agli atti stipulati in epoca antecedente alla sua entrata in vigore per i quali i processi dinanzi ai giudici tributari siano ancora pendenti.

Invero, è pacifico che la qualificazione di una disposizione di legge come norma di interpretazione autentica - al di là del carattere effettivamente interpretativo della previsione - esprime univocamente l'intento del legislatore di imporre un determinato significato a precedenti disposizioni di pari grado, così da far regolare dalla nuova norma fattispecie sorte anteriormente alla sua entrata in vigore, dovendosi escludere, in applicazione del canone ermeneutico che impone all'interprete di attribuire un senso a tutti gli enunciati del precetto legislativo, che la disposizione possa essere intesa come diretta ad imporre una determinata disciplina solo per il futuro (in termini: Cass., Sez. Un., 29 aprile 2009, n. 9941).

1.7 Nel caso di specie, stante l'applicabilità retroattiva dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nel testo novellato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, per effetto della precisazione contenuta nell'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, l'amministrazione finanziaria non aveva facoltà di riqualificare la sequenza di una pluralità di atti nei termini complessivi ed unitari di cessione indiretta di azienda, dovendo limitarsi a verificare la corretta liquidazione dell'imposta di registro in relazione a ciascuna delle predette operazioni, i cui effetti giuridici dovevano essere singolarmente e separatamente valutati ai fini fiscali.

1.8 Da ciò consegue che la individuazione del regime tributario applicabile, quanto all'imposta di registro, avrebbe dovuto essere operata dall'amministrazione finanziaria con distinto e separato riferimento al conferimento di azienda nella società unipersonale di nuova costituzione ed alla cessione totalitaria della quota di compartecipazione nella società unipersonale di nuova costituzione, dovendo avallarsi la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili.

1.9 Peraltro, prendendo atto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale, anche l'Agenzia delle Entrate ha recentemente finito per ritenere che «(..) la complessiva operazione descritta, comprendente la cessione totalitaria delle quote sociali preceduta dal conferimento del ramo d'azienda, non possa essere riqualificata come cessione d'azienda unitaria ai sensi dell'art. 20 del

T.U.R., così come modificato dalla Legge di bilancio 2018» (vedasi la risposta ad interpello n. 371 del 17 settembre 2020).

1.10 Ne discende che il giudice di appello ha fatto malgoverno del principio enunciato, ritenendo che l'imposta di registro dovesse applicarsi in relazione al risultato finale dell'operazione complessiva, senza tener conto degli effetti particolari dei singoli atti.

2. Dunque, apprezzandosi la fondatezza dei motivi dedotti, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 1, ultima parte, cod. proc. civ., con pronuncia di accoglimento del ricorso originario della contribuente.

3. Le spese dell'intero giudizio possono essere compensate in considerazione dell'evoluzione normativa e della incertezza giurisprudenziale risolta solo a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 15 marzo 2022.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza