Sentenza del 23/02/2018 n. 4404 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. - La vicenda oggetto del giudizio trae origine dall'atto col quale A.R. e V.B. cedettero, in data (XXXXX), le quote dell'intero capitale della società "XXXX s.r.l." ai coniugi S.M. e M.M. e dal successivo atto, datato (XXXXX), col quale questi ultimi cedettero, a loro volta, le medesime quote della detta società (che, nel frattempo, aveva mutato denominazione in "ID s.r.l.") ad As.Ga., B.S., As.Fa. e As.Fr.. Furono notificati alle parti gli avvisi di liquidazione di imposta e le relative cartelle di pagamento di cui in epigrafe, emessi in relazione al mancato integrale pagamento dell'imposta di registro e di quella ipocatastale, sul presupposto che la cessione delle quote sociali fosse una manovra elusiva volta a celare una diversa operazione negoziale che i contraenti effettivamente avevano inteso compiere, consistita nel trasferimento della proprietà di tre immobili siti in (XXXXX), unici beni posseduti dalla compagine sociale.

2. - I detti atti, impugnati con ricorso dei contribuenti, vennero annullati dalla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, con sentenza confermata in grado di appello dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

3. - Avverso la sentenza di appello ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di due motivi.

Hanno resistito con controricorso A.R. e V.B..

Hanno resistito con controricorso anche S.M., M.M., As.Ga., B.S., As.Fa. e As.Fr., i quali hanno altresì proposto ricorso incidentale condizionato affidato a cinque motivi.

Tutti i controricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. - Va preliminarmente esaminata la questione circa la pretesa inammissibilità del ricorso per cassazione - sottoposta con la memoria depositata nell'interesse di A.R. e V.B. - in ragione della sua asserita tardività.

La questione non è fondata.

Invero, sussiste nella specie un litisconsorzio processuale tra tutte le parti del giudizio, che - in quanto tale - determina una inscindibilità delle cause, a prescindere dalla sussistenza di un

litisconsorzio necessario di natura sostanziale (cfr. Cass., Sez. 2, n. 21832 del 17/10/2007). Non rileva, perciò, la questione circa la tempestiva proposizione del ricorso nei confronti delle controricorrenti A.R. e V.B., essendo stato in ogni caso il ricorso tempestivamente proposto (entro il termine del 29/2/2012) nei confronti delle altre parti.

2. - Il ricorso dell'Agenzia delle Entrate si fonda su due motivi.

Col primo motivo di ricorso, si deduce la violazione e la falsa applicazione di norme di diritto (ex art. 360 c.p.c., n. 3), per avere la Commissione Tributaria Regionale negato che il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, abbia finalità antielusive e per avere ritenuto che l'imposta di registro sia una "imposta di atto", che attiene al singolo atto da registrarsi e non al negozio sottostante, di modo che sarebbe precluso all'Agenzia delle Entrate l'utilizzo di dati extratestuali ai fini della determinazione dell'imposta da corrispondere.

Col secondo motivo, che va esaminato unitariamente al primo stante la stretta connessione, si deduce il vizio di motivazione della sentenza impugnata (ex art. 360 c.p.c., n. 5), per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto che l'operazione negoziale effettivamente voluta dalle parti fosse una cessione di quote sociali e per avere omesso di considerare i plurimi elementi evidenziati dall'ufficio in seno agli atti impugnati (v. p. 27 del ricorso), rispetto ai quali nessuna spiegazione avevano fornito le parti, dai quali avrebbe potuto ricavarsi la vera finalità dell'operazione negoziale.

I motivi sono fondati nei termini che seguono.

Va premesso che del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 (testo unico in materia di imposta di registro) stabilisce che "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Secondo la giurisprudenza di questa Corte tale disposizione non ha finalità antielusiva, ma attribuisce tuttavia rilievo all'intrinseca natura dell'atto rispetto al suo titolo e alla sua forma apparente.

In particolare, questa Corte ha statuito che del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, disponendo che l'imposta deve essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti assoggettati a registrazione, è norma che non configura una "disposizione antielusiva", ma procede alla ricostruzione dell'obiettiva portata, sul piano degli effetti giuridici, dell'attività negoziale posta in essere (Cass., Sez. 5, n. 15319 del 19/06/2013); la prevalenza che del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, richiamato dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 13, attribuisce, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi sul loro titolo e sulla loro forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare il dato giuridico reale dell'effettiva causa negoziale dell'atto sottoposto a registrazione, rispetto al relativo assetto cartolare; la disposizione in esame esprime la precisa volontà normativa di assumere, quale oggetto del rapporto giuridico tributario, gli atti in considerazione non della loro consistenza documentale, ma degli effetti giuridici prodotti, nè è incompatibile con la nozione di "imposta d'atto", non ponendosi essa in contrasto con il principio costituzionale

sancito dall'art. 23 Cost., o con quello di cui all'art. 41 Cost., mantenendo i soggetti integra la propria autonomia privata, anche nelle ipotesi di collegamento negoziale (Cass., Sez. 5, n. 15319 del 19/06/2013; Cass., Sez. 6-5, n. 24594 del 02/12/2015; Cass., Sez. 5, n. 1955 del 04/02/2015).

Nella specie, la sentenza impugnata non ha tenuto nel benchè minimo conto gli elementi posti dall'Ufficio a fondamento degli avvisi impugnati, con particolare riferimento al fatto che le operazioni avevano ad oggetto il 100% delle quote sociali, che la società era proprietaria esclusivamente degli immobili in (XXXXX), che la stessa non era operativa e non aveva mai svolto attività di impresa, che l'oggetto sociale non risultava mai essere stato perseguito, che le riduzioni di capitale non erano mai state integrate, che - infine - le parti non avevano fornito spiegazioni diverse da quelle del risparmio fiscale.

Così facendo la Commissione Tributaria Regionale non ha considerato la necessità di tener conto della "intrinseca natura" degli atti, e non della loro forma, incorrendo nei denunciati vizi di legittimità.

La sentenza impugnata va pertanto cassata con rinvio.

3. - Non può farsi a meno di rilevare che, nelle more del giudizio, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, è stato modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), ("Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020"), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale, serie generale n. 302 del 29 dicembre 2017- supp. ord. n. 62, ed entrata in vigore 111 gennaio 2018.

Il novellato art. 20 cit. prevede 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".

Ritiene la Corte che alla nuova norma non può riconoscersi natura interpretativa di quella previgente, poichè essa introduce dei limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie che prima non erano previsti, fermo restando che l'amministrazione finanziaria può dimostrare la sussistenza dell'abuso del diritto previsto della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis (introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128), il quale, alla lettera a), attribuisce espressamente rilevanza al collegamento negoziale, ma nel solo ambito, appunto, dell'abuso del diritto e non più in quello della mera riqualificazione giuridica.

E mette conto considerare che l'orientamento giurisprudenziale prevalente, come già evidenziato, ha escluso la natura antielusiva dell'art. 20 a beneficio di quella della qualificazione giuridica della fattispecie (Cass. n. 21676 del 2017; n. 6758 del 2017; n. 1955 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 1955 del 2015; contra n. 2054 del 2017; n. 6835 del 2013; n. 24452 del 2007; n. 2713 del 2002), e, conseguentemente, non si può affermare che la modifica introdotta al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, abbia natura interpretativa alla luce della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, poichè tale ultima norma disciplina il diverso ambito dell'abuso del diritto.

Non varrebbe obiettare che la relazione illustrativa alla legge 205/17 assegna alla disposizione concernente l'imposta di registro il compito di "chiarire" il criterio di individuazione della natura e degli effetti che devono essere presi in considerazione ai fini della registrazione. Tale elemento può, infatti, agevolmente superarsi sulla base del tenore testuale adottato dallo stesso art. 1, comma 87, in esame, il quale dichiara espressamente di apportare talune "modificazioni" al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, palesandosi così quale disposizione prettamente innovativa del precedente assetto normativo. E ciò trova conferma, in accordo con il dato letterale del nuovo disposto, anche in ragione del fatto che tale modificazione ha determinato una rivisitazione strutturale profonda ed antitetica della fattispecie impositiva pregressa; là dove l'art. 20 previgente (secondo l'indirizzo di legittimità) imponeva la tassazione sulla base di elementi (il dato extratestuale ed il collegamento negoziale) che vengono invece oggi espressamente esclusi; fatto salvo il loro "recupero", come detto, nel diverso ambito della sopravvenuta disciplina dell'abuso del diritto di cui alla cit. L. n. 212 del 2000, art. 10 bis.

Non va poi tralasciato di considerare, ad ulteriore conferma della natura innovativa e non interpretativa della nuova disposizione, che l'applicazione dell'art. 20 previgente - in termini di rilevanza qualificatoria anche dei dati extratestuali e di collegamento negoziale riconducibili all'atto presentato alla registrazione - si fondava appunto su un orientamento giurisprudenziale di legittimità che, per quanto effettivamente avversato da parte della dottrina e da talune pronunce di merito, poteva purtuttavia definirsi, sul punto specifico, sostanzialmente consolidato.

Il che esclude altresì la ricorrenza, nella specie, di quel tipico connotato sintomatico della natura interpretativa della nuova disposizione insito nell'intento legislativo di porre fine ad uno stato di pregressa dubbiosità applicativa.

In definitiva, va dunque affermato che la L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), non avendo natura interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo; conseguentemente, gli atti antecedenti alla data di sua entrata in vigore (1 gennaio 2018) continuano ad essere assoggettati ad imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20.

4. - Una volta accolto il ricorso principale, il ricorso incidentale risulta inammissibile per carenza di interesse, sottoponendo esso questioni che potranno essere riproposte ed esaminate nel giudizio di rinvio.

5. - In definitiva, va accolto il ricorso principale, va dichiarato inammissibile il ricorso incidentale; va cassata la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Il giudice di rinvio provvederà anche in ordine alle spese relative al presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE accoglie il ricorso principale; dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione alle censure accolte e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 20 dicembre 2017 e il 10 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza