Sentenza del 26/11/2021 n. 36889 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La controversia attiene alla impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione di sanzioni, emesso, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, dall'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale di Foggia, in relazione all'atto a firma Notaio P.F. in (---) del (---), con cui G.G. acquistava da F.R. il valore nominale della quota posseduta da quest'ultima della Società Farmacia Padre Pio di F.R. & C. S.a.s. pari al 99,99% del capitale sociale. Con il negozio, la co-cedente F.R. cedeva alla co-cessionaria G.G. quote pari al 99,99% del capitale sociale della società, mentre la co-cedente G.M.R. cedeva alla co-cessionaria I.L. il restante valore delle quote pari allo 0.01% del capitale sociale. Con l'avviso di liquidazione, l'Agenzia delle entrate, ai fini dell'imposta di registro, riqualificava la cessione come una cessione di azienda e non quale cessione di quote societarie, elevando il valore della stessa da Euro 1.650.000,00, rappresentato dal valore pattuito, ad Euro 5.000.000,00 comprensivo del valore di avviamento di Euro 3.350.000,00 attribuito dall'Ufficio.

F.R. e G.G. impugnavano l'atto innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, con separati ricorsi. L'adita Commissione, con distinte sentenze, accoglieva il ricorso della cedente F.R. (sentenza n. 1614 del 2016) e rigettava il ricorso della cessionaria G.G. (sentenza n. 2085 del 2016). Le pronunce venivano impugnate innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia che, con sentenza n. 1979 del 2018, previa riunione dei giudizi, rigettava l'appello proposto da G.G. e accoglieva l'appello proposto dall'Ufficio, rilevando che il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, aveva natura di norma antieleusiva che consente all'Ufficio di riqualificare in cessione di azienda la cessione delle quote, non sussistendo la decadenza della pretesa in quanto nella fattispecie troverebbe applicazione il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, lett. a), per il quale è previsto un termine di decadenza di tre anni e non di due.

F.R. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a sette motivi, illustrati con memorie, e G.G. ha impugnato per cassazione la medesima pronuncia, svolgendo due motivi e depositando memorie. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso avverso il ricorso per cassazione proposto da F.R. e G.G..

G.G. ha proposto, con nota del 19 settembre 2019, istanza di fissazione dell'udienza del ricorso, accolta in data 8.10.2019. Questa Corte, all'udienza del 12.12.2019, ha rinviato la causa a nuovo ruolo in quanto la questione in ordine alla interpretazione ed applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, era stata rimessa alla Corte costituzionale, con ordinanza interlocutoria n. 23549 del 2019. La Procura Generale della Corte di Cassazione, con memorie depositate in data 29.9.2021, ha concluso, per l'odierna udienza, chiedendo l'accoglimento dei ricorsi.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo di ricorso principale, F.R. denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 1, e art. 76, comma 1-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, proponendo a scopo illustrativo il seguente quesito di diritto: "Dica la Corte se in presenza di un atto che la stessa Agenzia delle Entrate definisca "avviso di rettifica e liquidazione" e che la stessa Agenzia delle Entrate affermi essere emesso ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, e con il quale proceda ad effettuare un accertamento di maggior valore della base imponibile ed alla irrogazione di una sanzione per insufficiente dichiarazione di valore D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 71, il termine decadenziale sia quello biennale di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 1-bis (come eccepito da questa difesa) ovvero quello triennale D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 76, comma 2, lett. a), (come ritenuto dal giudice di appello)".

2. Con il secondo motivo di ricorso principale si denuncia violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 42, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, formulando a scopo illustrativo il seguente quesito di diritto: "Dica la Corte se in presenza di un atto che la stessa Agenzia delle Entrate definisca avviso di rettifica e liquidazione D.P.R. n. 131 del 1986, ex artt. 51 e 52, e con il quale accerti una maggiore base imponibile e, quindi, richieda una maggiore imposta rispetto a quella richiesta (tre anni prima) in sede di registrazione dell'atto di compravendita e con il quale, inoltre, irroghi una sanzione per 'infedele dichiarazione di valorè D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 71, pari alla maggiore imposta accertata, possa essere considerata ai sensi dell'art. 42 "imposta principale" (come sostenuto dal giudice di appello) ovvero "imposta complementare di maggior valore" (come sostenuto da questa difesa)".

3. Con il terzo motivo di ricorso principale si denuncia motivazione apparente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, formulando a scopo illustrativo il seguente quesito di diritto: "Dica la Corte se è motivata in modo solo apparente la sentenza di appello che, ai fini della individuazione del termine decadenziale, si limiti semplicemente a definire come imposta "principale" l'imposta richiesta con l'atto impugnato, senza tenere conto della circostanza per cui: 1)l'atto emesso è definito dalla stessa Agenzia delle Entrate quale "avviso di rettifica e liquidazione"; 2)che lo stesso è emesso ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52; 3) che con lo stesso si proceda ad accertare una diversa base imponibile e, soprattutto, si proceda ad accertare un maggior valore rispetto a quello dichiarato; 4) che con lo stesso si irroghi una sanzione per insufficiente dichiarazione di valore pari al 100% della maggiore imposta accertata".

4. Con il quarto motivo di ricorso principale si denuncia omesso esame di fatto decisivo del giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto il giudice di appello avrebbe omesso di esaminare una serie di fatti (tutti decisivi) che, ove correttamente esaminati, lo avrebbero dovuto portare ad affermare che si era in presenza di imposta "complementare" di maggiore valore (il cui termine decadenziale era quello biennale di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 1-bis) e non di imposta principale (il cui termine decadenziale era quello triennale).

5. Con il quinto motivo di ricorso principale si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con richiesta di rimessione

della questione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, in quanto il citato art. 20, non consentirebbe una riqualificazione quale quella operata dall'Agenzia delle Entrate, erratamente avallata dal giudice di appello. La ricorrente formula a scopo meramente illustrativo il seguente quesito di diritto: "Dica la Corte se in presenza di una sola cessione di quote pari al 99%del capitale sociale di una Società in Accomandita Semplice, in nessun modo collegata o collegabile ad un precedente atto, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, possa giustificare un'operazione interpretativa che consenta di riqualificare tale atto in cessione di azienda".

6. Con il sesto motivo di ricorso principale si chiede la disapplicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, per contrasto con la Dir. UE n. 1132 del 2017, art. 11, e in via gradata la rimessione alla Corte di Giustizia UE ex art. 267 TFUE, par. 3. Si argomenta che l'effetto pratico dell'interpretazione e concreta applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, prospettata dal giudice di appello sarebbe quello di considerare inesistente una società qualora se ne venda l'intero pacchetto societario (in questo caso il 99%). Tale effetto concreto sarebbe in contrasto con una norma Euro - unitaria, con la conseguenza che la norma interna dovrebbe essere interpretata in modo da non consentire la riqualificazione della cessione di quote in cessione di azienda, ovvero che la norma interna vada disapplicata. La ricorrente chiede in via gradata, qualora la Corte di Cassazione non volesse procedere alla diretta disapplicazione della norma interna, di procedere all'obbligatoria rimessione della questione alla Corte di Giustizia UE ex art. 267 TFUE, par. 3, affinchè la Corte UE si pronunci sulla seguente questione: 1) se è compatibile con il diritto dell'Unione (ed in particolare con la Dir. UE n. 1132 del 2017, art. 11 - che ha ripreso le identiche disposizioni contenute nella Dir. 16 settembre 2009, n. 2009/101/CE, art. 12) una norma nazionale quale il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, la quale viene interpretata come norma che consente di riqualificare la cessione totalitaria di quote di una società in cessione di azienda e, quindi, come norma che ha l'effetto sostanziale di eliminare l'ente società facendo apparire come titolare del patrimonio di quest'ultima direttamente i suoi soci.

7. Con il settimo motivo di ricorso principale, si denuncia disapplicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, per contrasto con la Dir. CE n. 2008/7/CE, art. 5, comma 2 - chiedendo in via gradata la rimessione alla Corte di Giustizia UE ex art. 267 T.F.U.E., par. 3. La ricorrente rileva che l'interpretazione prospettata dal giudice di appello si porrebbe in insanabile contrasto con il divieto della Direttiva e, quindi, con l'obbligo di interpretare il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, in modo che lo stesso non consenta di "riqualificare" la cessione totalitaria di quote in cessione di azienda ovvero, nell'ipotesi che ciò non si voglia fare, con l'obbligo da parte di questo giudice di ultima istanza di disapplicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20.

8. G.G. ha proposto avverso la sentenza n. 1979 del 2018 autonomo ricorso per cassazione, che va qualificato come ricorso incidentale. Questa Corte ha, infatti, precisato che: "Il principio dell'unicità di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo" (Cass. n. 448 del 14.1.2020). A tale riguardo, va rilevata l'infondatezza dell'eccezione dell'Agenzia delle entrate proposta con controricorso spiegato nei confronti di G.G.. L'Ufficio ha rilevato che, in relazione alla medesima sentenza, pende giudizio di cassazione introdotto da F.R. R.G.N. 26159/18, e dalla notificazione apposta in calce al ricorso notificato dalla F. all'Amministrazione finanziaria non si evincerebbe se tale formalità sia stata eseguita nei

confronti di tutte le parti del giudizio e, quindi, anche a Giuditta G., sicchè, in difetto, ne deriverebbe l'inammissibilità del ricorso della F., nonchè la tempestività del ricorso della G.. Il Collegio rileva che, in effetti, il ricorso per cassazione proposto da F.R. non risulta notificato a G.G.. Tale omissione non determina l'inammissibilità dell'impugnazione.

Questa Corte, in più occasioni, ha statuito che l'omessa notifica dell'impugnazione ad un litisconsorte necessario non determina l'inammissibilità del gravame ma impone al giudice, al fine di evitare una nullità rilevabile anche d'ufficio nei successivi gradi del processo, di disporre l'integrazione del contraddittorio, anche laddove il litisconsorte necessario pretermesso non sia stato neppure indicato nell'atto di impugnazione (Cass. n. 8065 del 2019). Tale adempimento processuale non risulta necessario perchè G.G. ha proposto autonomo ricorso per cassazione.

9. Con il primo motivo di ricorso incidentale si denuncia violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, e D.P.R. n. 131 del 1986, Tariffa, parte prima, art. 11, tenuto conto che la legge di Bilancio del 2018 avrebbe chiarito ogni questione, propendendo per una decisione normativa nel senso di una non identificazione tra le due figure di cessione totalitaria di quote e di cessione di azienda.

10. Con il secondo motivo di ricorso incidentale si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, error in procedendo per omessa pronuncia su una eccezione dedotta in sede di appello, riguardante l'errata determinazione del valore dell'azienda posto quale base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta di registro.

11. Per la "ragione più liquida" vanno esaminati congiuntamente il quinto motivo di ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale. Invero, secondo l'indirizzo ampiamente condiviso della giurisprudenza di questa Corte, l'ordine di trattazione delle questioni, imposto dall'art. 276 c.p.c., comma 2, lascia libero il giudice di scegliere, tra le varie questioni di merito, quella che ritiene "più liquida" (Cass. n. 30745 del 2019). In applicazione del principio processuale della "ragione più liquida", desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., la causa può essere, quindi, decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità di giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare, ai sensi dell'art. 276 c.p.c. (Cass. n. 363 del 2019).

11.1. Le critiche sono fondate per i principi di seguito enunciati L'esame della questione impone l'illustrazione della normativa di riferimento e dei recenti interventi interpretativi del giudice delle leggi e della giurisprudenza di legittimità.

a) Il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, anteriormente alle modifiche ad esso apportate con la legge di Bilancio 2018, prevedeva 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 un primo orientamento, la disposizione richiamata richiedeva che ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro bisognava avere riguardo precipuamente al contenuto delle clausole negoziali e agli effetti giuridici dell'atto soggetto a registrazione, indipendentemente dal nomen iuris ad esso attribuito e aldilà dalla volontà delle parti, a nulla rilevando gli effetti economici di tale atto e gli elementi esterni all'atto stesso (Cass. n. 25005 del 2016; Cass. 2054 del 2017; Cass. n. 11959 del 1993; Cass. n. 75 del 1997).

Negli ultimi quindici anni, tuttavia, si era formato un filone giurisprudenziale, secondo cui la norma in commento aveva una portata più ampia, dandosi rilievo, ai fini della determinazione dell'imposta applicabile, all'intera operazione economica realizzata mediante il collegamento dell'atto sottoposto a registrazione con elementi extratestuali. In un primo momento, la prevalente giurisprudenza di legittimità faceva riferimento alla portata essenzialmente antielusiva dell'art. 20 T.U.R., il quale, pertanto, aveva una funzione analoga a quella dell'oggi abrogato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis (Cass. n. 14900 del 2001, n. 6835 del 2013, n. 10273 del 2007). Questa impostazione venne successivamente abbandonata, sicchè l'art. 20 T.U.R., non fu più ritenuto espressione di una clausola antielusiva, anche se la norma poteva comunque consentire di oltrepassare il nomen iuris e gli effetti negoziali dell'atto sottoposto a registrazione, per ricostruire la "causa reale" dell'intera operazione economica realizzata.

Pertanto, l'art. 20 T.U.R., non era solo "una norma interpretativa degli atti registrati" ma una "disposizione intesa ad identificare l'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario" (Cass. n. 25001 del 2015), che imponeva di dare rilevanza principale nell'imposizione di un negozio giuridico, alla causa reale e alla regolazione degli interessi realmente perseguita dalle parti anche se attraverso ulteriori accordi extratestuali, prescindendo però da "intenti elusivi" che potevano eventualmente ricorrere" (Cass. n. 7335 del 2014, Cass. n. 19752 del 2013). Quindi, l'art. 20 T.U.R., aveva natura di norma interpretativa e non di norma antielusiva, sicchè l'Amministrazione poteva procedere alla riqualificazione del negozio senza necessità di un previo contraddittorio endoprocedimentale (Cass. n. 8619 del 2018).

Sulla base di questo indirizzo, ampiamente condiviso dalla giurisprudenza di legittimità, veniva sottoposto ad imposizione, non già l'atto in sè, ma l'intera operazione economica che l'atto intendeva realizzare, operazione che veniva individuata anche mediante il collegamento negoziale con elementi extratestuali alla luce dell'obiettivo economico perseguito e delle intenzioni delle parti.

Si riteneva, infatti, che: "In tema di imposta di registro, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 (nella formulazione anteriore alla L. n. 205 del 2017), deve essere inteso nel senso che, nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, l'Ufficio è tenuto ad attribuire rilievo preminente alla causa reale del negozio, ovvero alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali tra loro collegate" (Cass. n. 13610 del 2018).

b) Il Legislatore è, poi, intervenuto con l'art. 1, comma 87, della L. n. 205 del 2017 (la c.d. legge di bilancio 2018), disposizione che ha apportato significative modifiche al D.P.R. n. 131 del 1986 (TUR), artt. 20 e 53-bis, rubricati rispettivamente "interpretazione degli atti" e "attribuzioni e poteri degli Uffici", norma che espressamente vieta di utilizzare elementi estranei all'atto ai fini

dell'interpretazione di quest'ultimo. La conseguenza dell'intervento legislativo ha determinato l'impossibilità di utilizzare, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'art. 20 T.U.R., quale parametro per risolvere le eventuali discrepanze tra effetti negoziali e sostanziali dell'atto da registrare.

L'art. 20 T.U.R., infatti, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge Bilancio 2018, attualmente recita: "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". La portata innovativa della disposizione in commento è agevolmente desumibile dalla lettura della Relazione illustrativa che accompagna il disegno di legge in cui viene precisato che: "non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote)".

c) Questa Corte, con indirizzo ampiamente condiviso, in un primo momento ha negato la natura innovativa delle modifiche introdotte (ex plurimis Cass. n. 4407 del 2018; Cass. n. 4589 del 2019) dalla legge di Bilancio 2018, sia perchè non vi sarebbe stata una esplicita previsione dell'efficacia retroattiva all'interno della norma stessa, sia in ragione della mancanza di "adeguati motivi di interesse generale" per giustificare la retroattività della disposizione.

Il Legislatore, quindi, è intervenuto per superare le difficoltà interpretative della giurisprudenza in ordine alla retroattività della novità legislativa, affermando la natura di interpretazione autentica delle modifiche normative introdotte nel 2017 e, in particolare, con la L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084 (Legge di bilancio previsionale per l'anno 2019) precisando: "la L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, comma 1", così definitivamente concludendo per portata pienamente retroattiva alla nuova formulazione della norma in commento.

A seguito dell'intervenuto legislativo, questa Corte, con ordinanza n. 23549 del 2019, ha rimesso alla Corte costituzionale la questione della legittimità costituzionale dell'art. 20 T.U.R., ritenendo che tale norma, come modificata dalle leggi di Bilancio 2018 e 2019, contrastasse con agli artt. 53 e 3 Cost..

d) La Corte costituzionale, con sentenza n. 158 del 2020, con riferimento alle argomentazioni espresse con la suddetta ordinanza, è intervenuta ad escludere i denunciati rilievi di incostituzionalità della L. n. 145 del 2018, precisando che, con riferimento alla L. n. 212 del 2000, art. 10-bis, il ricorso alla "causa reale", tassando un negozio diverso da quello posto in essere, si sostanzierebbe in una applicazione antielusiva dell'art. 20, senza tuttavia che possano trovare applicazione le garanzie proprie dell'art. 10-bis.

La Consulta ha rilevato che l'art. 20 T.U.R., nell'attuale formulazione censurata, dispone che, nell'applicare l'imposta di registro secondo l'intrinseca natura e secondo gli effetti giuridici dell'atto da registrare, indipendentemente dal titolo o dalla forma apparente, si debbano

prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso (intesi quali effetti giuridici del negozio veicolato in un documento) prescindendo da duelli "extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi". Il Legislatore nel riaffermare, con la L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084, la natura di imposta d'atto dell'imposta di registro, ha precisato l'oggetto dell'imposizione, in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato a registrazione, per cui come chiaramente evidenzia la Corte costituzionale un'interpretazione della norma in chiave antielusiva provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione della L. n. 212 del 2000, art. 10-bis consentendo all'Amministrazione finanziaria di operare in funzione antielusiva, senza peraltro l'applicazione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, svincolandosi da ogni riscontro probatorio di indebiti vantaggi fiscali e di operazioni prive di sostanza economica, precludendo di fatto al contribuente ogni legittima possibilità di pianificazione fiscale.

La Corte costituzionale, infatti, afferma: "Va però preliminarmente ribadito che il senso fatto palese dal significato proprio delle parole della disposizione denunciata (secondo la loro connessione), i correlativi lavori preparatori (in particolare la relazione illustrativa alla L. n. 25 del 2017, art. 1, comma 87) e tutti i comuni criteri ermeneutici (in particolare quello sistematico) convergono unicamente nel far ritenere la disposizione oggetto delle questioni come intesa a imporre che, nell'interpretare l'atto presentato a registrazione, si debba prescindere dagli elementi extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi del medesimo D.P.R. n. 131 del 1986" (Corte Cost. n. 158 del 2020).

Precisa ancora il giudice delle leggi che la Corte di Cassazione, nell'ordinanza di rimessione, esclude essa stessa "decisamente (indicando a sostegno "l'indirizzo più recente" della giurisprudenza di legittimità) che il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, abbia una specifica funzione antielusiva" e ritiene conclusivamente che "la disciplina censurata non si pone in contrasto nè con il principio di capacità contributiva, nè con quelli di ragionevolezza ed eguaglianza tributaria".

I chiarimenti offerti dalla sentenza della Consulta n. 158 del 2020 sono stati condivisi dall'Agenzia delle entrate nella risposta ad interpello n. 371 del 17.9.2020, in cui precisa che la "ratio" sottostante alla modifica normativa introdotta dalla L. n. 205 del 2017, è quella di "circoscrivere l'ambito applicativo della stessa al contenuto del singolo atto sottoposto a registrazione evitando così che elementi non espressi e/o desumibili anche da atti diversi possa essere presi in considerazione al fine di individuare il trattamento fiscale corretto", prescindendo da elementi interpretativi esterni allo stesso (ad esempio comportamenti assunti dalle parti), nonchè disposizioni contenute in altri negozi giuridici collegati con quello da registrare. Sicchè, ai fini della valutazione dell'applicazione dell'imposta non rileva il collegamento negoziale tra i negozi, elemento invece nella specie valorizzato dal giudice del merito, ma il singolo atto che viene portato a registrazione. I suddetti principi sono stati confermati anche con la sentenza n. 39 del 2021 della Corte costituzionale.

Il giudice delle leggi, invero, con la sentenza n. 39 sopra citata, ha osservato che l'art. 20 T.U.R., deve essere letto come destinato non già "all'ambito semantico di una singola disposizione" ma

piuttosto "a quello dell'intero "impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro", dove la sua origine storica di imposta d'atto "non risulta superata dal legislatore positivo" (sentenza n. 158 del 2020)", in quanto risponde all'esigenza di ricondurre in un ambito più ordinato e coerente, rispetto al quadro normativo in forte evoluzione, l'interpretazione anche giurisprudenziale della norma tributaria, e ciò, segnatamente, in considerazione del progressivo consolidarsi di un'organica disciplina dell'abuso del diritto.

Come precisato da questa Corte, con ordinanza n. 10688 del 2021, "All'Ufficio, pertanto, deve ritenersi impedita la riqualificazione di un unico negozio, come di più articolate sequenze negoziali, applicando il più volte citato art. 20, sulla base della valorizzazione di elementi extra testuali.... A diversi limiti, invece, soggiace la potestà dell'Amministrazione finanziaria quando la riqualificazione è diretta a far valere il collegamento negoziale e, più in generale, qualunque forma di abuso del diritto ed elusione fiscale, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10-bis, trattandosi di ipotesi estranea alla ermeneutica dell'atto da registrare. L'azione accertatrice, in tali casi, si deve attuare mediante apposito e motivato atto impositivo, preceduto - a pena di nullità - da una richiesta di chiarimenti, che il contribuente può fornire entro un certo termine, il tutto da svolgersi all'interno di uno specifico procedimento di garanzia". Va, quindi, condiviso quanto già asserito da questa Corte con riferimento all'abuso del diritto che: "Se una diversa lettura del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, così come risulta autenticamente interpretato dal Legislatore, non appare più consentita dopo la sentenza n. 158/2020 della Corte Costituzionale, ciò non di meno il ricordato principio giurisprudenziale della 'prevalenza della sostanza sulla formà può essere fatto valere dall'Amministrazione finanziaria, sia pure entro i limiti imposti all'attività ermeneutica dalla richiamata disposizione, mentre ove ricorra l'abuso del diritto, mediante l'applicazione dello Statuto del Contribuente, art. 10-bis, stante l'espresso richiamo contenuto nel D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53 bis, che richiede, per superare la qualificazione formale dell'atto, la prova dell'illegittimo risparmio fiscale, oltre che il rispetto delle garanzie procedimentali di cui si è in precedenza detto" (Cass. n. 10688 del 2021).

12.Venendo all'esame della fattispecie negoziale per cui è causa, i giudici di appello non hanno fatto buon governo dei principi espressi, rilevando che attraverso l'atto di cessione di quote le parti, invece, volevano effettuare una cessione di azienda, in ragione di elementi extratestuali, ossia i negozi riguardanti l'intera operazione di cessione, ed in particolare un atto allegato ai contratti, dal quale, secondo la Commissione Tributaria Regionale "è rilevabile che le stesse parti dichiaravano e garantivano - tra l'altro - che costituivano parte integrante della consistenza economica - patrimoniale della società Farmacia Padre Pio, la titolarità del complesso aziendale costituito dai beni organizzati per l'esercizio della farmacia con sede nel comune di Trinitapoli".

Dall'accoglimento dei suddetti motivi consegue l'assorbimento delle restanti censure, con la conseguenza che la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, ricorrendone le condizioni, vanno accolti gli originari ricorsi proposti dalle contribuenti. Le spese di lite di ogni fase e grado, in ragione delle difficoltà interpretative della norma applicata, evidenziate dal fatto decisivo che si è reso necessario un intervento del giudice delle leggi, vanno interamente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quinto motivo di ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi originari proposti dalle contribuenti.

Compensa le spese di lite di ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, il 4 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 novembre 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza