Sentenza del 11/07/2022 n. 21792 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La "G. de S. Toscana S.r.l.", in liquidazione, la "Gruppo Villa Maria S.p.A.", la "Maria Beatrice Hospital S.r.l." (già "Villa Maria Beatrice Hospital S.r.l."), la "Casa Pugani S.r.l." (incorporante la "Larama Toscana S.r.l."), la "Centro Chirurgico Toscano S.r.l." e la "SA.Pr.A. S.r.l." hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 25 novembre 2014 n. 6113/05/2014, che, in controversia su impugnazione di plurimi avvisi di liquidazione per imposte di registro, ipotecaria e catastale in relazione alla riqualificazione D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ex art. 20 del collegamento tra: a) la costituzione della "Santa Rita Hospital S.r.l." con conferimento di ramo aziendale da parte della "General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione (atto del 30 luglio 2008), e la cessione di quota totalitaria di compartecipazione nella "Santa Rita Hospital S.r.l." dalla "General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione, alla "Gruppo Villa Maria S.p.A." (atto dell'1 ottobre 2008); b) la costituzione della "Pergolino Hospital S.r.l." con conferimento di ramo aziendale da parte della "General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione (atto del 15 luglio 2008), e la cessione di quota totalitaria di compartecipazione nella "Pergolino Hospital S.r.l." dalla "General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione, alla "Villa Maria Beatrice Hospital S.r.l." (atto dell'1 ottobre 2008); c) la costituzione della "Villa Maria Teresa Hospital S.r.l." con conferimento di ramo aziendale da parte della "General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione (atto del 15 luglio 2008), e la cessione di quota totalitaria di compartecipazione nella "Villa Maria Teresa Hospital S.r.l." dalla "General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione, alla "Villa Maria Beatrice Hospital S.r.l." (atto dell'1 ottobre 2008); d) la costituzione della "Casa di Cura Poggio del Sole S.r.l." con conferimento di ramo aziendale da parte della "General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione (atto dell'11 aprile 2008), e la cessione di quota totalitaria di compartecipazione nella "Casa di Cura Poggio del Sole S.r.l." dalla "General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione, alla "SA.Pr.A. S.r.l." (atto del 30 aprile 2008); e) la costituzione della "Casa di Cura Rugani S.r.l." con conferimento di ramo aziendale da parte della "General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione (atto del 26 agosto 2008), e la cessione di quota totalitaria di compartecipazione nella "Casa di Cura Rugani S.r.l." dalla General de Santè Toscana S.r.l.", in liquidazione, alla "Larama Toscana S.r.l." (atto del 29 settembre 2008); nei termini di cessioni indirette di rami aziendali, ha rigettato l'appello proposto dalle medesime nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 28 maggio 2012 n. 173/42/2012, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di primo grado, sul presupposto che le imposte di registro, ipotecaria e catastale dovessero applicarsi in relazione al risultato finale dell'operazione complessiva, senza tener conto degli effetti particolari dei singoli atti. Il ricorso è affidato a dieci motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Le ricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DI RICORSO. 1. Con il primo motivo (indicato e suddiviso in ricorso con i nn. 2, 2.a e 2.b), si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che le operazioni di costituzione di società unipersonale mediante conferimento di ramo aziendale e di cessione totalitaria della quota di compartecipazione nella società unipersonale conferitaria di ramo aziendale siano suscettibili di riqualificazione unitaria in funzione antielusiva, dovendosi aver riguardo al risultato finale del collegamento negoziale.

2. Con il secondo motivo (indicato in ricorso con il n. 3), si denuncia omesso esame circa un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver tenuto conto della diversa identità tra il titolare del ramo aziendale ed il titolare della partecipazione sociale, della limitazione di responsabilità dei cessionari delle partecipazioni sociali rispetto agli acquirenti dei rami aziendali e della limitazione dei diritti dei cessionari delle partecipazioni sociali rispetto agli acquirenti dei rami aziendali.

3. Con il terzo motivo (indicato in ricorso con il n. 4), si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione (verosimilmente) dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non essersi pronunziato sull'eccezione di carenza del contraddittorio endo-procedimentale nell'emanazione degli avvisi di liquidazione.

4. Con il quarto motivo (indicato in ricorso con il n. 5), si denuncia, in subordine, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che l'emanazione dell'avviso di liquidazione non esigesse l'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale.

5. Con il quinto motivo (indicato in ricorso con il n. 6), si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 9 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver tenuto conto che gli avvisi di accertamento erano stati emanati da uffici periferici incompetenti dell'Agenzia delle Entrate.

6. Con il sesto motivo (indicato in ricorso con il n. 7), si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver deciso l'appello con motivazione carente.

7. Con il settimo motivo (indicato in ricorso col n. 8), si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione (verosimilmente) dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non essersi pronunziato sull'eccezione di carenza di motivazione degli avvisi di liquidazione.

8. Con l'ottavo motivo (indicato in ricorso col n. 9), si denuncia, in subordine, nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver erroneamente ritenuto che gli avvisi di liquidazione fossero muniti di idonea motivazione.

9. Con il nono motivo (indicato in ricorso con il n. 10), si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione (verosimilmente) dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c.,

comma 1, n. 4, per non essersi pronunziato sull'eccezione di inapplicabilità delle sanzioni amministrative per incertezza oggettiva sulla disciplina legislativa.

10. Con il decimo motivo (indicato in ricorso con il n. 11), si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 7 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 e D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che le sanzioni amministrative fossero applicabili, nonostante l'incertezza oggettiva della disciplina legislativa.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo (indicato e suddiviso in ricorso con i nn. 2, 2.a e 2.b) è fondato, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi.

1.1 Al riguardo, si osserva che, in tema di imposta di registro, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 quale modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, e dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, 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, la L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, prevede che: "Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'art. 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".

La L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, prevede che: "La L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica al testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, comma 1".

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., del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 quale modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, e dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, 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 extra testuali.

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, 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".

Per altro verso, 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" 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 nazionale e 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 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 come modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a, nn. 1 e 2, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., 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 alla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a, nn. 1 e 2, 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 extra-testuali, poichè il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 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 il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 concerne l'oggettiva portata effettuale dei negozi e non contiene quindi una disposizione antielusiva strictu sensu, come quella del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis sicchè l'avviso di liquidazione D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ex art. 20 non soggiace all'obbligo di contraddittorio preventivo D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 37-bis (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 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), pure aggiungendosi che il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ricordato art. 20 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, ancorchè 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, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis poi sostituito dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10-bis). (Cass., Sez. 5, 19 novembre 2021, n. 35556).

Risultano, dunque, prive di rilievo decisivo, nell'applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 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).

Nè, in senso contrario, appare utile richiamare la previsione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 53-bis atteso che, nel caso di specie, la disposizione si applica nel testo vigente prima delle modifiche apportate dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. b, che ha esteso al campo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale le "attribuzioni" ed i "poteri" riconosciuti agli uffici finanziari dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 31, 32 e 33 per l'accertamento delle imposte dirette, ma senza contemplare alcun richiamo alla disposizione di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis 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 alla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma

1084, ritenendo applicabile il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 nel testo novellato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, 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 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 nel testo novellato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, per effetto della precisazione contenuta nella L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, l'amministrazione finanziaria non aveva facoltà di riqualificare la sequenza di una pluralità di costituzioni di società con conferimenti di rami aziendali e di cessioni totalitarie delle quote di compartecipazione nelle società conferitarie di rami aziendali nei termini complessivi ed unitari di cessioni indirette di rami aziendali, dovendo limitarsi a verificare la corretta liquidazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali 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 alle imposte di registro, ipotecarie e catastali avrebbe dovuto essere operata dall'amministrazione finanziaria con distinto e separato riferimento ai singoli conferimenti di rami aziendali nella società di nuova costituzione ed alle singole cessioni totalitarie delle quote di compartecipazione nelle società 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 dei principi enunciati, ritenendo che le imposte di registro, ipotecarie e catastali dovessero applicarsi in relazione al risultato finale dell'operazione complessiva" senza tener conto degli effetti particolari dei singoli atti.

2. Dunque, apprezzandosi la fondatezza del primo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con pronuncia di accoglimento dei ricorsi originari delle contribuenti.

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 primo motivo (indicato e suddiviso in ricorso con i nn. 2, 2.a e 2.b); dichiara l'assorbimento dei restanti motivi (indicati in ricorso con i nn. 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11); cassa la sentenza impugnata in relazione a I motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi originari delle contribuenti; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 26 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza