Sentenza del 14/03/2022 n. 8224 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

p. 1. L'agenzia delle entrate propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione notificato (in esito a PVC) a Banca di Trento e Bolzano spa e ad Intesa Sanpaolo spa in recupero di imposta proporzionale di registro (3%) sulla seguente articolata operazione, dall'amministrazione finanziaria riqualificata, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, in termini di cessione unitaria di ramo di azienda tra Banca Trento e Bolzano da un lato, ed Intesa Sanpaolo dall'altro:

- 12 febbraio 2010, Banca di Trento e Bolzano delibera il conferimento alla Cassa del Veneto del ramo di azienda composto da 10 filiali operanti in Veneto;

27 maggio 2010, Cassa del Veneto delibera aumento del proprio capitale sociale di 19 milioni di Euro;

9 giugno 2010, Banca di Trento e Bolzano sottoscrive l'aumento di capitale così disposto eseguendolo mediante il suddetto conferimento di ramo di azienda;

29 giugno 2010, Banca di Trento Bolzano vende ad Intesa Sanpaolo le azioni rinvenienti dalla partecipazione in Cassa del Veneto così conseguita.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che l'operazione in oggetto non potesse trovare riqualificazione in termini di unitaria cessione aziendale, dal momento che nel caso di specie si trattava di una mera riorganizzazione aziendale di natura non elusiva, anche perchè finalizzata alla migliore dislocazione territoriale dei servizi del gruppo Intesa.

Le Banche intimate hanno depositato controricorso, formulando al contempo un motivo di ricorso incidentale condizionato. Hanno altresì depositato memoria e copia di istanza di annullamento in autotutela dell'avviso opposto.

Fissato all'udienza pubblica odierna, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina (successivamente prorogata) dettata dal D.L. n. 137 del 2020, sopravvenuto art. 23, comma 8-bis, inserito dalla L. di conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento in presenza fisica del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20. Per avere la Commissione

Tributaria Regionale erroneamente escluso che si trattasse di cessione di ramo aziendale, nonostante che quest'ultimo fosse il fine pratico perseguito dalle parti, sia pure attraverso l'attuazione di operazioni apparentemente distinte ma sostanzialmente unitarie, e rispondenti al solo fine di scontare l'imposta di registro in misura fissa invece che proporzionale.

Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce in via subordinata - ex art. 360 c.p.c., comma 1 n. 5, - omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dalla concatenazione delle operazioni in un breve arco temporale e dalla loro esclusiva ed unitaria finalizzazione al vantaggio fiscale.

p. 2.2 Con l'unico motivo di ricorso incidentale, le banche lamentano, per l'ipotesi di accoglimento del ricorso principale, la violazione delle norme sulla motivazione dell'avviso di accertamento ed il conseguente mancato riscontro della nullità dell'atto impositivo opposto, in quanto - da un lato dichiaratamente basato sul D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 e tuttavia dall'altro - argomentato su profili di elusione ed abuso del diritto del tutto estranei alla disposizione citata.

p. 3. I due motivi di ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate, suscettibili di trattazione unitaria, perchè entrambi incentrati sulla corretta applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, in tema di "interpretazione degli atti" assoggettati ad imposta di registro, sono infondati.

Come anche evidenziato in memoria dalle società controricorrenti, la disposizione di legge in esame è stata fatta oggetto - nel corso del presente giudizio - di modificazioni di diretta e fondamentale incidenza sul caso in esame.

La L. 27 dicembre 2017, n. 205 (cd. legge di bilancio 2018), art. 1, comma 87, lett. a), ne ha infatti modificato la previgente formulazione ("L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"), la quale trova oggi una più circoscritta definizione normativa.

Ribadito il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, l'intervento legislativo di riforma - superando un opposto orientamento applicativo di legittimità - ha ristretto l'oggetto dell'interpretazione al solo atto presentato alla registrazione, ed agli elementi soltanto da quest'ultimo desumibili. Non rilevano quindi più, come espressamente indicato dal legislatore, gli elementi evincibili da atti eventualmente ad esso collegati, così come quelli riferibili ad indici esterni o fonti extratestuali: "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 extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

Successivamente a questa prima modificazione - ed anche in tal caso a seguito di un diverso avviso di legittimità - il legislatore è nuovamente intervenuto per affermare la natura interpretativa autentica, e dunque retroattiva, della nuova formulazione dell'art. 20, così come risultante dopo la cit. L. n. 205 del 2017.

Il 1 gennaio 2019, infatti, è entrato in vigore la L. 30 dicembre 2018, n. 145 (bilancio di previsione per l'anno 2019), art. 1, comma 1084, secondo cui: "La L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma

87, lett. a), costituisce interpretazione autentica dell'art. 20, comma 1, del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131".

Dal che si evince come la riformulazione in esame (nel senso della esclusione, dal processo di qualificazione dell'atto, degli elementi extratestuali e di collegamento negoziale) si renda applicabile - fermi i rapporti di registrazione ormai esauriti o coperti dal giudicato - anche agli atti negoziali posti in essere, come quello qui dedotto, prima del 1 gennaio 2018.

A completare la ricostruzione del travagliato quadro interpretativo, va detto che questa corte di legittimità, con l'ordinanza n. 23549/19, ha ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli artt. 53 e 3 Cost., dell'art. 20 così come risultante dagli interventi apportati dalla L. n. 205 del 2017, cit. art. 1, comma 87, (L. di bilancio 2018) e L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084, (L. di bilancio 2019), "nella parte in cui 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 extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivì".

Richiamato il pregresso consolidato orientamento di legittimità sulla rilevanza qualificatoria della causa concreta del contratto e del collegamento negoziale, ed assodato che anche in base alla riforma del 2017 l'interpretazione dell'atto deve rispondere (indipendentemente da finalità antielusive) a criteri di sostanza e non puramente formali e nominali, si è in sintesi ritenuto che l'esclusione, dall'attività di qualificazione, degli elementi extra-testuali e di collegamento negoziale potesse fondatamente incidere sia sul principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), impedendo di cogliere il reale sostrato economico risultante dall'atto presentato alla registrazione (inteso non come documento ma quale complesso negoziale con causa unitaria); sia sul principio di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.), sottraendo ad imposizione di registro manifestazioni di forza economica non razionalmente e coerentemente differenziabili sulla base del solo fatto esteriore che le parti abbiano stabilito di attuare il proprio assetto di interessi con un unico atto negoziale piuttosto che con più atti tra loro collegati.

Con la sentenza n. 158/2020 (GU 22/7/2020) la Corte Costituzionale ha tuttavia ritenuto non fondati i dubbi così sollevati, osservando che:

ferma restando l'insindacabilità da parte del giudice delle leggi della interpretazione evolutiva attribuita dalla Corte di Cassazione, in funzione nomofilattica, all'art. 20 in parola, siccome riferita alla causa concreta dell'atto ed alla rilevanza del collegamento negoziale, non può dirsi, diversamente da quanto affermato dal giudice remittente, che tale interpretazione sia l'unica costituzionalmente necessitata, essendo infatti compatibili con la Costituzione anche nozioni diverse di "atto presentato alla registrazione" e di "effetti giuridici" in relazione alle quali considerare la capacità contributiva espressa;

la scelta del legislatore del 2017 di discrezionalmente escludere ogni rilevanza agli elementi extra-testuali ed ai negozi collegati (salvo che negli specifici casi desumibili da diverse disposizioni dello stesso TU Registro) deve ritenersi non arbitraria, ed anzi coerente con i principi

ispiratori dell'imposta di registro e, in particolare, sia con la sua natura, storicamente riconosciuta, di "imposta d'atto", sia con la tipizzazione tariffaria e per effetti giuridici, non economici, degli atti imponibili;

la tesi dell'interpretazione dell'atto incentrata sulla nozione di causa reale non appare coerente con la sopravvenuta introduzione nell'ordinamento della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, poichè "consentirebbe 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)".

Ulteriori argomenti di compatibilità costituzionale sono stati poi rilevati dalla Corte Costituzionale (sent. 39/2021, su rimessione della CTP Bologna), anche in ordine alla retroattività della nuova disciplina.

p. 4. All'esito del complesso iter normativo e giurisprudenziale così riassunto, la sentenza della commissione tributaria regionale qui impugnata deve dunque trovare condivisione, perchè confermativa della illegittimità di un avviso di liquidazione basato proprio su un'attività di riqualificazione in termini di unitaria cessione aziendale di una serie collegata di atti (conferimento di ramo aziendale da Banca Trento e Bolzano a Cassa Veneto in sede di aumento del capitale sociale di quest'ultima; cessione della partecipazione così rinveniente ad Intesa Sanpaolo) atti riqualificati per estrinseco ed in ragione dei loro effetti economici e non giuridici.

Come detto, si tratta di attività qualificatoria non più consentita dalla legge e dalla natura di "imposta d'atto" che, come osservato dalla Corte Cost. nella menzionata pronuncia n. 158/20, ancora oggi riveste l'imposta di registro.

Ne segue, in definitiva, il rigetto del ricorso principale, con assorbimento di quello incidentale condizionato.

Le spese del giudizio vanno compensate, in ragione della non lineare evoluzione normativa e giurisprudenziale in materia, di cui si è dato conto.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso principale;

- dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato;

- compensa le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile, il 2 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 14 marzo 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza