

Sentenza del 13/12/2023 n. 34901 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria regionale (CTR) delle Marche, con sentenza n. 521/02/20, depositata il 14/9/2020, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate e, per l'effetto, riformava la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dalla Francolini e C. Sas avverso l'avviso di liquidazione con il quale l'Ufficio finanziario aveva riqualificato, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , ex art. 20, nei termini complessivi ed unitari di cessione di azienda, una complessiva operazione costituita da tre atti (realizzati tra il maggio e luglio 2021) aventi ad oggetto: il primo, la cessione da parte della ricorrente delle attività ristorazione, bar e albergo alla Essentia Relais Srl ; il secondo, l'affitto di tali attività da parte di quest'ultima alla Essentia Service Srl ; il terzo, la cessione da parte della contribuente dell'immobile (albergo) sede delle indicate attività alla Essentia Relais Srl .

In particolare, la CTR rilevava che il D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , ha una funzione antielusiva, che l'Amministrazione finanziaria può ricostruire la causa reale risultante dal collegamento funzionale della pluralità di negozi giuridici stipulati dalle parti contraenti ai fini della tassazione in riferimento all'imposta di registro avendo, peraltro, essa adempiuto all'onere di indicare la concreta operazione economica che ci si doveva attendere dal contribuente secondo canoni di chiarezza e linearità.

2. Avverso tale sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a 8 motivi.

3. L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso.

4. In prossimità dell'udienza pubblica il ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la Francolini e C. Sas denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la nullità della sentenza di merito per aver omesso di pronunciarsi sul mancato previo espletamento del contraddittorio.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 10-bis e del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 53-bis , per non avere la CTR rilevato che la contestazione di una condotta ritenuta "abusiva" da parte della contribuente era nulla per non essere stata preceduta dall'invito al contraddittorio previsto, a pena di nullità, dalla L. n. 212 del 2000 , art. 10-bis , comma 6.

3. Con il terzo motivo viene denunciata, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 e, in particolare, del divieto imposto

all'amministrazione finanziaria di riqualificare un atto presentato alla registrazione facendo riferimento ad altri atti a questo esterni ed asseritamente allo stesso collegati.

4. Con il quarto motivo si deduce la nullità della sentenza per violazione del principio dell'onere della prova (art. 2697 c.c.) in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1 n. 3.

5. Con la quinta censura viene dedotta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato con conseguente nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c..

6. Con il sesto motivo si deduce ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell' art. 2555 c.c., in ragione dell'inesistenza di un complesso di beni organizzato al fine dell'esercizio di una impresa per come erroneamente ritenuto dalla sentenza impugnata.

7. Con il sesto motivo viene dedotta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 40 e, in particolare, del principio di doppia imposizione tra imposta di registro e Iva.

8. Con l'ottavo motivo si lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame del fatto che uno dei tre contratti presi in considerazione dalla sentenza della CTR non era stata concluso dalla ricorrente, ma da soggetti alla stessa estranei.

9. Il terzo motivo è fondato con conseguente assorbimento dei restanti.

9.1 In tema di imposta di registro, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , quale modificato dalla L. n. 205 del 2017 , 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, l'art. 1, comma 87, cit. 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".

L'art. 1, comma 1084, cit. stabilisce che: "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 ".

9.2 Alla luce del riportato quadro normativo, la Corte costituzionale con la sentenza 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. n. 131 del 1986 , 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. 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)".

Da ultimo, 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. n. 131 del 1986 , 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. 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", 1/4/2021, n. 9065).

9.3 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, poichè il D.P.R. n. 131 del 1986 , 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 extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi" (da ultime: Cass., Sez. 5", 18/2/2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5", 1/4/2021, n. 9065).

9.4 Tenuto conto di tutto quanto sopra, ai fini della presente decisione, non resta che prendere atto della portata retroattiva della norma di interpretazione autentica di cui alla L. n. 145 del

2018 , art. 1 , comma 1084, ritenendo applicabile il D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , nel testo novellato dalla L. n. 205 del 2017 , 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., 29/4/2009, n. 9941).

9.5 Orbene, alla luce del principio secondo cui l'Amministrazione finanziaria - pur non essendo tenuta a conformarsi alla qualificazione attribuita dalle parti al contratto, non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile, salva la prova, da parte sua, sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici - non aveva facoltà di riqualificare gli atti di cessione di attività commerciale, il successivo suo affitto da parte dell'acquirente e, infine, la vendita dell'immobile in cui tale attività si svolgeva da parte dell'originario cedente alla cessionaria di tale attività, nei termini complessivi ed unitari di cessione di azienda, essendo ricorsa ad elementi extratestuali o ad atti collegati. Invero, in tal guisa operando, ha di fatto operato un tuttora non consentito collegamento negoziale (travalicando, per l'effetto, lo schema negoziale tipico in cui l'atto risultava inquadrabile), ricavando dal complesso rapporto non già i meri effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, ma gli effetti (indiretti) economici dell'operazione, e non avendo esclusivo riguardo agli "elementi desumibili dall'atto medesimo".

9.6 Va, pertanto, ribadito il principio, di recente enunciato da Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 25601 del 21/09/2021 , secondo cui "In tema di imposta di registro, le operazioni strutturate mediante conferimento d'azienda seguito dalla cessione di partecipazioni della società conferitaria non possono essere riqualificate in una cessione d'azienda e non configurano, di per sé, il conseguimento di un indebito vantaggio realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi idonei a palesare la volontà di acquisire direttamente l'azienda). Oggetto di tassazione è infatti il solo atto presentato per la registrazione attesa l'irrilevanza, alla luce delle sentenze n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021 della Corte Costituzionale, degli elementi extratestuali e degli atti collegati in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro.".

10. Alla stregua delle considerazioni che precedono, la sentenza impugnata, in accoglimento del terzo motivo, va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, nel senso di accogliere il ricorso originario della contribuente.

11. Sussistono giusti motivi, rappresentati dall'essersi consolidato l'orientamento di questa Corte sulla questione principale solo nel 2021, all'esito anche delle due pronunce della Corte

costituzionale del 2020 e del 2021, anche in ordine all'interpretazione a darsi alla L. n. 145 del 2018 , art. 1 , comma 1084, per compensare integralmente le spese del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte:

- Accoglie il terzo motivo del ricorso, dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente;
- compensa integralmente le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza