

Sentenza del 13/12/2023 n. 34955 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate propone cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, in riforma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione notificato, per responsabilità solidale, ad EON Italia Spa e ad Erg Power Generation Spa in recupero dell'imposta proporzionale di registro (3%) sulla seguente operazione, dall'Ufficio unitariamente qualificata - D.P.R. n. 131 del 1986 , ex art. 20- come cessione di ramo aziendale dalla prima alla seconda:

- Delib. (26 agosto 2015) ed esecuzione (5 novembre 2015) di scissione parziale di EON Produzione Spa con assegnazione alla neocostituita Hydro Terni Srl del ramo aziendale di produzione idroelettrica (ramo Hydro);
- cessione ((Omissis)) da EON Italia a favore di Erg Power Generation Spa della partecipazione totalitaria dalla prima detenuta in Hydro Terni Srl , al prezzo di complessivi Euro 957.500.000,00.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- correttamente le parti avevano corrisposto, sull'atto di conferimento di ramo aziendale e su quello di cessione delle quote sociali, l'imposta di registro in misura fissa, dal momento che la tassazione doveva avere riguardo soltanto agli elementi intrinsecamente desumibili dagli atti stessi, prescindendo da eventuali atti collegati;
- in particolare, dopo le modificazioni apportate al D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , dalle leggi di stabilità 2018 e 2019, l'atto di scissione, di conferimento aziendale e di vendita della quota totalitaria di partecipazione non potevano essere riqualificati nel senso di un'operazione unitaria di cessione aziendale, e ciò anche con riguardo ad operazioni pregresse, atteso quanto disposto dalla L. n. 145 del 2018 , art. 1 , comma 1084, circa la natura interpretativa, e quindi retroattiva, della modificazione comportante l'esclusione, dalla riqualificazione dell'atto ex art. 20 cit., di ogni elemento extratestuale, invece valorizzato nell'avviso opposto;
- la stessa disciplina comunitaria disponeva per la tassazione in misura fissa, anche considerato il principio di alternatività iva-registro;
- l'Ufficio non era comunque riuscito a provare che si fosse effettivamente trattato di cessione di ramo aziendale.

Resistono con unitario controricorso e memoria le società contribuenti.

Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 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 , come modificato dalla L. n. 205 del 2017 , art. 1 , comma 87 (L. stabilità 2018), in relazione alla L. n. 145 del 2018 , art. 1 , comma 1084 (L. stabilità 2019); nonché dell' art. 11 preleggi ed L. n. 212 del 2000 , art. 1 , commi 2 e 3.

Erroneamente la Commissione Tributaria Regionale aveva applicato retroattivamente, ad atti negoziali posti in essere nel 2015, la nuova e più restrittiva disciplina dell'art. 20 cit. come risultante a seguito della modificazione apportata nel 2017. In proposito, quanto in effetti stabilito dalla L. n. 145 del 2018 , in ordine alla natura meramente interpretativa, e quindi ad effetto retroattivo, della norma recante questa modificazione doveva intendersi rivolto essenzialmente agli uffici accertatori e con riguardo al regime impositivo dei soli atti presentati alla registrazione successivamente al 1 gennaio 2018, data di entrata in vigore della nuova formulazione dell'art. 20 medesimo. Con la conseguenza che gli atti registrati in data anteriore, come quelli di specie, continuavano a dover essere tassati secondo il previgente regime.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta, per la denegata ipotesi di ritenuta applicabilità alla fattispecie del "nuovo" art. 20, violazione e falsa applicazione di legge, dal momento che, pur sulla base della nuova formulazione normativa, il principio cardine di imposizione di registro era stato riaffermato nella prevalenza della sostanza sulla forma. E ciò con riguardo all'"atto" e, dunque, alla volontà realmente espressa dalle parti ed al suo oggetto concreto, elementi imprescindibili - del resto - di emersione e valutazione della capacità contributiva espressa dall'atto medesimo.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione del medesimo art. 20 là dove la Commissione Tributaria Regionale aveva, seppure incidentalmente, affrontato il merito del collegamento negoziale, affermando che l'Ufficio "non è riuscito a provare che si sia trattato di cessione di ramo d'azienda da sottoporre a tassazione proporzionale, pertanto l'atto di scissione ed il successivo atto di vendita non possono essere interpretati come un'operazione unitaria di vendita". Contrariamente a questo assunto, il collegamento negoziale doveva ritenersi nella specie pacifico, anche perchè ampiamente dimostrato da tutti gli elementi (soggettivi, funzionali, cronologici) che connotavano l'intera operazione e che l'ufficio aveva compiutamente ricostruito nei propri scritti difensivi, riportati in ricorso.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - nullità della sentenza per assenza di motivazione. Ciò perchè la Commissione Tributaria Regionale non aveva in alcun modo esplicitato le ragioni per cui aveva ritenuto che l'Ufficio non avesse dato prova del collegamento negoziale e del carattere unitario dell'operazione, in quanto tutta finalizzata alla cessione aziendale.

p. 2.2 Questi motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure sollevate, tutte incentrate sull'applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , come da ultimo modificato - sono infondati.

Occorre in proposito ripercorrere, seppure a grandi linee considerata la notorietà della vicenda, l'evoluzione normativa ed interpretativa che ha di recente segnato la sfera di operatività della norma invocata.

La L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), (cd. Legge di bilancio 2018) ha infatti modificato l' art. 20 TUR in tema di "interpretazione degli atti", la cui 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") trova oggi una più circoscritta definizione normativa.

Riaffermato il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, l'intervento legislativo 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".

Questo nuovo assetto normativo è stato poi fatto oggetto di ulteriore intervento legislativo.

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

In tal modo il legislatore del 2018 ha ritenuto di espressamente attribuire alla previsione della L. n. 205 cit., art. 1, comma 87, portata di interpretazione autentica della disposizione-base di cui all' art. 20 TUR . E ciò al fine di assegnare efficacia retroattiva alla riformulazione di quest'ultima disposizione, così da renderla applicabile - fermi i rapporti di registrazione ormai esauriti - anche agli atti negoziali posti in essere prima del 1 gennaio 2018.

Questi interventi legislativi - tali da imprimere alla materia un indirizzo ricostruttivo radicalmente diverso da quello fatto proprio da una pluriennale e consolidata giurisprudenza di legittimità - sono stati vagliati sotto vari profili dal giudice delle leggi.

Investita una prima volta con ordinanza di questa Corte n. 23549/19 (dubitativa della legittimità, ex artt. 3 e 53 Cost., della nuova formulazione dell'art. 20 in punto esclusione degli elementi estrinseci all'atto e degli atti collegati), la Corte Costituzionale (sentenza n. 158/2020) ha 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 rimettente, 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 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)".

Analoga questione di legittimità costituzionale è stata sollevata, con ordinanza di rimessione 13 novembre 2019, anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, la quale ha altresì sottoposto al vaglio della Corte Costituzionale, in via subordinata, la diversa ed ulteriore questione della legittimità costituzionale della L. 30 dicembre 2018, n. 145 , cit. art. 1, comma 1084, in forza del quale la L. n. 205 del 2017 , art. 1 , comma 87, lett. a), "costituisce interpretazione autentica" del D.P.R. n. 131 del 1986 , censurato art. 20.

Orbene, la Corte Costituzionale (sentenza n. 39/2021), ha richiamato - quanto alla legittimità in sè del nuovo testo dell'art. 20 - il convincimento di infondatezza della questione così come già emerso con la menzionata sentenza n. 158/20; ha quindi dichiarato inammissibili (ex artt. 24 , 81 , 97 , 101 , 102 e 108 Cost.), ovvero infondati (ex art. 3 Cost.), gli ulteriori dubbi di legittimità costituzionale sulla retroattività "per interpretazione autentica" della nuova disciplina.

In ordine a quest'ultimo profilo, in particolare, ha osservato la Corte che: - non è irragionevole attribuire efficacia retroattiva ad un intervento che abbia carattere di sistema come quello inciso, posto che il legislatore ha in tal modo "certamente fissato uno dei contenuti normativi riconducibili, più che all'ambito semantico di una singola disposizione, 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)"; nemmeno, l'intervento può dirsi irragionevole quando esso sia determinato "dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore (sentenza n. 402 del 1993)", fermo restando che l'interpretazione di legittimità dell'art. 20 non risultava comunque del tutto monolitica, trovando anche forte dissenso nella dottrina;

- non può dirsi che la modificazione legislativa fosse a tal punto "imprevedibile" da palesarsi irragionevole (neppure nella sua attribuita efficacia retroattiva), ponendosi invece essa su un piano di rispettata "coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico", secondo quanto già osservato con la sentenza 158/20;

- quanto alla asserita violazione del principio di uguaglianza, valgono i principi già evidenziati in quest'ultima pronuncia sul fatto che la disciplina del 2017 non leda l'art. 3 (e neppure l' art. 53 Cost.), dovendosi qui aggiungere (per quanto concerne lo specifico aspetto della retroattività) che "nella giurisprudenza sovranazionale si riconosce che le norme della CEDU sono volte a tutelare i diritti della persona "contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione e non viceversa".

p. 2.3 All'esito dell'evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato finora conto, la giurisprudenza di questa Corte di legittimità - appunto preso atto del mutato quadro di riferimento - ha innanzitutto osservato come le riforme del 2017 e 2018 non abbiano intaccato il principio legislativo-cardine dell'imposizione di registro, costituito dalla prevalenza della sostanza sulla forma. Ciò perchè, a parte ogni considerazione sul rilievo anche ex art. 53 Cost., del principio, ne esce comunque riaffermata la testuale prescrizione per cui "L'imposta deve essere 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", sicchè la prevalenza sostanziale dei presupposti dell'imposizione, rispetto al titolo o alla forma apparente dell'atto, può (deve) a tutt'oggi essere fatta valere dall'Amministrazione finanziaria, sia pure entro i ricordati limiti imposti all'attività ermeneutica dall'art. 20 novellato, cioè "per intrinseco" (Cass. n. 20073/22).

Su tale fondamentale premessa, la giurisprudenza di legittimità registra l'adattamento della nuova disciplina dell'art. 20 secondo i criteri ricostruttivi di compatibilità costituzionale dettati dal giudice delle leggi, con conseguente affermata preclusione alla riqualificazione negoziale "per estrinseco" o per collegamento negoziale: "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 sè, 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'irrelevanza, 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" (Cass. n. 25601/2021); ed ancora: "in tema di imposta di registro, del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 - nella formulazione successiva alla L. n. 205 del 2017 , cui, ai sensi della L. n. 145 del 2018 , art. 1 , comma 1084, va riconosciuta efficacia retroattiva (norme ritenute esenti da profili di illegittimità dalla Corte Costituzionale, rispettivamente, con sentenze n. 158 del 21 luglio 2020 e n. 39 del 16 marzo 2021) - deve essere inteso nel senso che l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, deve attenersi alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extra-testuali e gli atti, pur collegati, ma

privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salve le diverse ipotesi espressamente regolate" (Cass. nn. 2677/2022 ; v. anche, tra le altre, Cass. nn. 11429/2022 , 13006/2022 , 14490/2023 , 15193/2023 , 24668/2023).

Così anche si era espressa Cass. n. 10688/2021 , la quale ha evidenziato come, a seguito del duplice intervento della Corte Costituzionale, l'Amministrazione Finanziaria non può più riqualificare l'atto facendo ricorso a contenuti diversi da quelli propri delle clausole contrattuali ed estranei agli elementi desumibili dall'atto presentato alla registrazione.

Più in particolare, quest'ultima pronuncia ha osservato che:

- l'attività di qualificazione per via interpretativa dell'atto da registrare è legittima soltanto se operata "ab intrinseco", senza l'utilizzazione di elementi ad esso estranei, in quanto l'interpretazione prevista dal D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , non può basarsi sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dal singolo atto presentato alla registrazione;
- l'accesso ad elementi negoziali o comportamentali estrinseci è invece consentito nella diversa ottica (estranea all'art. 20) dell'emersione di un abuso del diritto ed elusione fiscale, nel qual caso - però - l'amministrazione finanziaria (i cui poteri accertativi in tema di imposta di registro ed ipocatastale sono stati equiparati a quelli propri dell'imposizione sul reddito D.P.R. n. 131 del 1986 , ex art. 53 bis, novellato nel 2017) deve osservare il contraddittorio preventivo, il procedimento e le garanzie tutte di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 10 bis (ben inteso, soltanto alle fattispecie successive alla sua introduzione).

L'attenzione dell'interprete muove oggi, dunque, dalla polarizzazione "intrinseco-estrinseco", dovendosi in concreto valutare quali elementi siano da considerarsi interni all'atto presentato alla registrazione, così da rilevare ai fini della qualificazione "sostanziale" dell'atto stesso, e quali siano invece ad esso esterni, così da risultare ininfluenti ed inutilizzabili (salva la diversa ipotesi dell'"abuso del diritto o elusione fiscale" L. n. 212 del 2000 cit., ex art. 10 bis).

E questa opera di classificazione e qualificazione negoziale "per intrinseco" deve essere finalizzata all'individuazione del regime di imposizione applicabile all'atto tenuto conto, da un lato, della sua tipica natura e dei suoi effetti giuridici (non economici) e, dall'altro, della sua atomistica ed autosufficiente analisi secondo il paradigma - ancora insito nell'Ordinamento (C.Cost. cit.) - della "imposta d'atto".

p. 2.4 Orbene, da quanto finora osservato discende de plano l'infondatezza della tesi dell'amministrazione finanziaria ricorrente.

Va intanto osservato, a denotare la radicale infondatezza - tra gli altri - anche del quarto motivo di ricorso, che non può rimproverarsi alla Commissione Tributaria Regionale (a pena di nullità della sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) di non aver adeguatamente motivato sui vari elementi della complessa fattispecie attraverso i quali l'Ufficio aveva inteso provare che si trattava in effetti di cessione aziendale, dal momento che questa mancata motivazione avrebbe comunque avuto ad oggetto elementi che - in quanto estrinseci all'atto, e proprio per quanto si è

finora esposto - non solo non potevano sortire alcuna rilevante efficacia dimostrativa nel senso voluto dall'Ufficio, ma addirittura non dovevano "per legge" essere considerati.

Che, poi, tutto l'impianto difensivo dell'amministrazione finanziaria si risolva appunto nella qualificazione "per estrinseco" dell'atto di cessione di partecipazione societaria in questione, si evince con lampante chiarezza dal fatto che essa abbia basato l'imposizione proporzionale di registro sulla asserita sussistenza nella specie di una cessione aziendale, tale risultante dal collegamento di atti ed operazioni che restano pacificamente fuori dall'atto presentato alla registrazione, quali:

- la stretta consecuzione temporale e funzionale tra i vari segmenti dell'operazione stessa (scissione - conferimento - cessione totalitaria partecipazione);
- le dichiarazioni contenute nel progetto di scissione 26 agosto 2015 approvato dall'assemblea Eon;
- la relazione integrativa del bilancio di Hydro Terni al 31 dicembre 2015;
- le dichiarazioni sull'effettiva volontà di cessione di ramo aziendale rese dagli esponenti delle società interessate nei vari PP.VV. in sede di contraddittorio preventivo endoprocedimentale.

Si tratta dunque di un caso addirittura emblematico di qualificazione negoziale per estrinseco, là dove l'assunto di partenza - quello secondo cui le parti avrebbero nella sostanza ceduto un ramo aziendale quale fase di riorganizzazione globale coinvolgente anche i rami produttivi carbone e gas - viene dimostrato proprio attraverso la valorizzazione di elementi (di natura sia comportamentale sia negoziale) che non emergono dall'atto presentato alla registrazione, il che non è consentito.

p. 3.1 Con il quinto motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione delle direttive 2008/7/CE e 2006/112/CE, oltre che del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 40 (alternatività iva-registro).

Erroneamente la Commissione Tributaria Regionale aveva ritenuto che la pretesa impositiva proporzionale fosse infondata perchè contraria alla tassazione fissa degli atti societari (direttiva conferimenti) ed all'assoggettamento ad iva, sia pure in regime di esenzione, delle operazioni societarie, con conseguente applicazione dell'imposta di registro appunto in misura fissa.

Come argomentato dall'Ufficio nelle proprie controdeduzioni, queste regole impositive in tanto potevano valere in quanto si fosse davvero in presenza di singoli atti di conferimento di beni in società; al contrario, esse non potevano operare se, attraverso una pluralità di singoli negozi societari, si poneva in realtà in essere un unitario atto di cessione di azienda, cioè un atto non soggetto ad iva ma ad imposta di registro e per il quale la direttiva 2008/7/CE non imponeva la tassazione in misura fissa.

p. 3.2 Il motivo (involgente aspetti già fatti oggetto di pronuncia di irricevibilità da CGUE ord. 21.12.2022 in causa C-250/22) è infondato perchè muove dal medesimo presupposto - già disatteso - delle precedenti doglianze, e cioè che sia nella specie individuabile una cessione di ramo aziendale.

Senonchè, una volta stabilito che - ai fini dell'imposizione, non armonizzata, di registro - non di questo si è trattato ma di una cessione di partecipazione societaria, il regime di tassazione non poteva che essere quello in misura fissa di cui all'art. 11 Tariffa parte prima all. D.P.R. n. 131 del 1986 : "atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società".

Come osservato, seppur ellitticamente, dalla Commissione Tributaria Regionale, si tratta di previsione tariffaria non contrastante, ma in linea, con l' art. 5 della Direttiva 2008/7/CE del Consiglio in materia di imposte indirette sulla raccolta di capitali.

Nè all'imposizione proporzionale di registro potrebbe pervenirsi sul solo assunto della inapplicabilità del principio di alternatività con l'iva D.P.R. n. 131 del 1986 , ex art. 40, dovendosi quest'ultimo principio comunque applicare quand'anche l'operazione sia considerata esente dall'iva (D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 10 , n. 4 circa l'esenzione da imposta delle operazioni relative ad azioni e quote sociali).

p. 4. Ne segue il rigetto del ricorso.

Il sopravvenire del complesso iter normativo ed interpretativo poc'anzi richiamato, unito alla mancanza di orientamenti giurisprudenziali consolidatisi successivamente alle modifiche di legge, depongono per la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M. - rigetta il ricorso;

- compensa le spese.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza