

Sentenza del 26/06/2024 n. 17635 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1729/2020, depositata il 18 giugno 2020, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, così pronunciando in integrale riforma della decisione di prime cure che aveva accolto l'impugnazione di un avviso di liquidazione (n. (Omissis)) dell'imposta di registro dovuta dal contribuente dietro riqualificazione, quale cessione di azienda, dell'atto di cessione (totalitaria) del capitale sociale della Eli Motors Srl registrato in data 10 novembre 2014.

1.1 - Il giudice del gravame ha rilevato che:

- andava riformata la statuizione di primo grado - che aveva dichiarato la nullità dell'atto impositivo (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 42) in quanto sottoscritto da funzionario sprovvisto di delega - in quanto - non risultando necessaria, in capo al sottoscrittore, la qualifica dirigenziale - l'Agenzia aveva offerto riscontro documentale della delega rilasciata in favore del sottoscrittore dell'atto;
- legittimamente, poi, l'Agenzia aveva riqualificato l'atto presentato alla registrazione ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , alla cui stregua doveva aversi riguardo, secondo dicta della giurisprudenza di legittimità, alla causa reale dell'atto, ed agli interessi effettivamente perseguiti dalle parti, né sussistendo, nella fattispecie, un'interpretazione correlata ad elementi extratestuali ovvero ad atti collegati.

2. - A.A. ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di due motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. - Col primo motivo il ricorrente denuncia, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione di legge con riferimento all' art. 324 cod. proc. civ., ed all' art. 2909 cod. civ., e, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza e del procedimento, assumendo, in sintesi, che il giudice del gravame avrebbe dovuto rilevare il passaggio in giudicato della pronuncia di prime cure una volta che con l'appello l'Agenzia non aveva articolato alcuna specifica censura in punto di nullità dell'avviso di liquidazione per difetto di delega in capo al sottoscrittore dell'atto.

Il secondo motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , deducendo, in sintesi, il ricorrente - dietro richiamo della pronuncia resa dal Giudice delle leggi (Corte Cost.,

21 luglio 2020, n. 158) - che, in punto di interpretazione dell'atto (art. 20, cit.), deve aver riguardo ai relativi effetti giuridici, senz'alcun rilievo della causa cd. reale del contratto e degli interessi effettivamente perseguiti; effetti giuridici da correlare alla tipizzazione degli atti contemplata nella tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 .

2. - Il primo motivo di ricorso è inammissibile.

2.1 - Nel denunciare il difetto di un motivo di appello che abbia involto la censura della ratio decidendi della pronuncia impugnata, il ricorrente omette, del tutto, di riprodurre i motivi di appello in tesi proposti, avendo la Corte rilevato, con risalente orientamento interpretativo, che l'esercizio del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, riconosciuto alla Corte di Cassazione nel caso (qui ricorrente) di deduzione di un error in procedendo, presuppone comunque l'ammissibilità del motivo di ricorso, così che il ricorrente non è dispensato dall'onere di specificare (a pena, appunto, di inammissibilità) il contenuto della critica mossa alla sentenza impugnata, indicando anche specificamente i fatti processuali alla base dell'errore denunciato, e tale specificazione, per il principio di autosufficienza, deve essere contenuta nello stesso ricorso, né può risolversi in un mero rinvio agli atti processuali (cfr., ex plurimis, Cass., 30 giugno 2021, n. 18387 ; Cass., 12 dicembre 2019, n. 32549 ; Cass., 29 settembre 2017, n. 22880 ; Cass., 8 giugno 2016, n. 11738 ; Cass., 30 settembre 2015, n. 19410 ; Cass., 2 dicembre 2014, n. 25482 ; Cass., 10 novembre 2011, n. 23420 ; Cass., 16 ottobre 2007, n. 21621 ; Cass., 20 settembre 2006, n. 20405).

2.2 - Va, poi, rimarcato che - se, come assume il ricorrente, nell'esposizione dei fatti di causa l'impugnata pronuncia ha riportato le ragioni di censura nel merito della pretesa impositiva, e ciò non di meno, - la questione relativa alla legittimità della sottoscrizione dell'atto impositivo è stata, per l'appunto, partitamente esaminata con riferimento (proprio) alla documentazione prodotta in appello, ed alla legittimità della sua produzione; e, come la Corte ha ripetutamente statuito, l'interpretazione del contenuto dell'atto processuale va correlata al suo tenore complessivo, ove, dunque, le ragioni di critica del decisum fatto oggetto di impugnazione debbono desumersi, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (v., ex plurimis, Cass., 3 agosto 2022, n. 24164 ; Cass., 21 novembre 2019, n. 30341 ; Cass., 24 agosto 2017, n. 20379 ; Cass., 31 marzo 2011, n. 7393 ; Cass., 12 gennaio 2009, n. 346 ; Cass., 19 gennaio 2007, n. 1224);

3. - Il secondo motivo è, però, fondato e va accolto.

4. - Il testo originario del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 (in buona sostanza riproduttivo del previgente D.P.R. n. 634 del 1972, art. 19) disponeva 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."

La Corte, in relazione alla portata applicativa di detta disposizione, ha avuto modo di precisare che la stessa ha natura di regola interpretativa e non di norma antielusiva, sicché l'Amministrazione finanziaria può procedere alla riqualificazione del negozio senza necessità di un previo contraddittorio endoprocedimentale (Cass., 13 ottobre 2020, n. 22037 ; Cass., 30

maggio 2018, n. 13610 ; Cass., 9 aprile 2018, n. 8619 ; Cass., 9 gennaio 2018, n. 313 ; Cass., 19 giugno 2013, n. 15319); e, per quel che qui più rileva, che detta disposizione deve essere intesa 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, così che l'Amministrazione finanziaria può riqualificare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società, senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti ad un altro gruppo o individuo (v. Cass., 2 dicembre 2015, n. 24594 ; Cass., 20 maggio 2009, n. 11666 ; per il rilievo che la riqualificazione, ex art. 20, cit., "non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile" salva la prova di un disegno elusivo e delle modalità di manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici, v. Cass., 27 gennaio 2017, n. 2054 cui addde Cass., 10 marzo 2020, n. 6790 , in motivazione; Cass., 15 gennaio 2019, n. 722).

4.1 - La L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), ha, quindi, ridisegnato le coordinate regolative dell'art. 20, cit., il cui contenuto ne è uscito riformulato nei seguenti termini: "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.";

e detta disposizione - cui la Corte aveva attribuito natura innovativa e, con ciò, non retroattiva (Cass., 9 gennaio 2019, n. 362 ; Cass., 28 febbraio 2018, n. 4589 ; Cass., 23 febbraio 2018, n. 4407 ; Cass., 26 gennaio 2018, n. 2007) - ha formato oggetto di un ulteriore intervento da parte del legislatore che, con la L. 30 dicembre 2018, n. 145 , art. 1 , comma 1084, ha precisato che "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."

4.2 - Le questioni di costituzionalità sollevate nei riguardi della riformulazione dell'art. 20, cit., quale disposizione di interpretazione autentica, sono state, quindi, disattese dalla Corte Costituzionale (Corte Cost., 21 luglio 2020, n. 158 ; Corte Cost. 16 marzo 2021, n. 39); e il Giudice delle leggi ha, in particolare, rimarcato 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 all' art. 1 , comma 87, della legge n. 205 del 2017) e tutti i comuni criteri ermeneutici (in particolare, quello sistematico) convergono univocamente 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 .";

- l'interpretazione evolutiva della disposizione di cui all'art. 20, cit., quale sottesa alla ricostruzione operata dalla Corte, "non equivale a priori a un'interpretazione costituzionalmente necessitata" dei parametri costituzionali evocati (art. 3 e art. 53 Cost.), in quanto "è possibile

ritenere compatibili con la Costituzione anche nozioni diverse, rispetto a quelle utilizzate dal rimettente, di "atto presentato alla registrazione" e di "effetti giuridici", in relazione alle quali considerare la capacità contributiva, tenendo conto dell'individuazione delle voci in tariffa distintamente stabilite dal testo unico dell'imposta di registro. Tali possibili diverse nozioni, convalidate dalla novella censurata, riguardano lo stesso presupposto d'imposta individuato dall' art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 , che deve essere vagliato alla luce della disciplina del tributo nel suo complesso.";

- gli interventi normativi che hanno inciso sull'originaria formulazione dell'art. 20, cit., "nel confermare la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili", risultano coerenti "con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro e, in particolare, con la natura di "imposta d'atto" storicamente riconosciuta al tributo di registro dopo la sostanziale evoluzione da tassa a imposta. Per quanto possa apparire, de iure condendo, in parte obsoleta rispetto all'evoluzione delle tecniche contrattuali, tale natura non risulta superata dal legislatore positivo tenuto conto dell'attuale impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro.";

- detti interventi - in quanto volti ad escludere il rilievo di elementi extratestuali e di atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto sottoposto a registrazione - sono, quindi, finalizzati "a ricondurre il citato art. 20 all'interno del suo alveo originario, dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione (ovverossia al gestum, rilevante secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al testo unico), senza che possano essere svolte indagini circa effetti ulteriori, salvo che ciò sia espressamente stabilito dalla stessa disciplina del testo unico.... le ipotesi riconducibili all'accezione restrittiva generale della nozione di "atto" presentato alla registrazione sono individuabili solo al di fuori di quelle, espressamente regolate dallo stesso testo unico, che ammettono la rilevanza degli effetti di separati atti o fatti collegati o, in altri termini, di vicende rientranti nel complessivo programma di azione costituito da un precedente negozio, che incideranno sul regime fiscale di quest'ultimo o comporteranno trattamenti d'imposta diversificati.";

da tanto conseguendo che "il criterio di qualificazione e di sussunzione in via interpretativa risulta omogeneo a quello della tipizzazione, secondo le regole del testo unico e in ragione degli effetti giuridici dei singoli atti distintamente individuati dal legislatore nelle relative voci di tariffa ad esso allegata.";

- "l'interpretazione evolutiva, patrocinata dal rimettente, di detto art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 , incentrata sulla nozione di "causa reale", provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell' art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 . Infatti, 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)." (così Corte Cost., 21 luglio 2020, n. 158).

4.3 - La giurisprudenza della Corte, successiva alla riformulazione dell'art. 20, cit., ed agli interventi della Corte costituzionale, ha rimarcato che il ricordato principio giurisprudenziale del rilievo preminente da attribuire alla "causa reale" del negozio, ovvero alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti (cd. prevalenza della sostanza sulla forma), può continuare ad essere fatto valere dall'amministrazione - con riferimento agli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione - seppur nei (più ristretti) limiti della unicità del dato documentale (instrumentum) che non consente più la considerazione di elementi extra-testuali e impone un'interpretazione ab intrinseco del gestum (v. Cass., 28 gennaio 2022, n. 2677 ; Cass., 22 aprile 2021, n. 10688 ; Cass., 1 aprile 2021, n. 9065); nonché che la funzione antielusiva deve essere fatta valere dietro applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 10-bis (Cass., 22 aprile 2021, n. 10688, cit.; v. altresì, in motivazione, Cass., 20 luglio 2023, n. 21535).

4.4 - Nella fattispecie va, pertanto, rimarcato, per un verso, che - dovendosi aver riguardo agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione - la tassazione di registro dell'atto di cessione (sia pur totalitaria) delle quote sociali andava strettamente correlata all'atto tipico presentato per la registrazione e, dunque, ai suoi effetti giuridici che hanno ad oggetto la partecipazione societaria e non anche l'azienda che rimane nella titolarità del soggetto collettivo, così senz'alcuna considerazione, nell'interpretazione dello stesso atto di cessione, della sostanza economica dell'operazione (in tesi) perseguita dai contraenti; e, per il restante, giustappunto che la funzione antielusiva non poteva che essere perseguita secondo i presupposti sostanziali, e la disciplina procedimentale, posta dalla L. n. 212 del 2000 , art. 10-bis , una volta esclusa, ad ogni modo, la legittimità di un'interpretazione dell'atto registrato complementare a quella desumibile da elementi extra-testuali.

5. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito con accoglimento del ricorso originario del contribuente.

Le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti mentre quelle del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate.

P.Q.M. La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e dichiara inammissibile il primo motivo;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente; compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 700,00 per compensi professionali ed Euro 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza