

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 14 giugno 2023, n. 17047

RITENUTO CHE

1. L'11 luglio 2013 i soci di XXX s.a.s, B e D DM e L P stipulavano con V DC e A B un contratto preliminare di cessione di quote societarie avente ad oggetto la totalità di capitale sociale della predetta società; l'efficacia del contratto preliminare era subordinata all'acquisizione da parte dell'ente indicato di un altro complesso aziendale appartenente alla YYY s.,a.s la cui compagine sociale era costituita da B e D DM; il 20 novembre 2013, la YYY s.as. cedeva alla società XXX il complesso aziendale adibito ad attività di somministrazione di bevande ed alimenti; in seguito o soci della società XXX cedevano la totalità delle quote sociali ad A ed I B, T B e a V DC. 2. L'ufficio riqualificava le operazioni negoziali descritte come cessione di azienda ai sensi dell'art. 20 d.P.R. n. 131/86, assoggettando l'atto ad imposta di registro, ipotecaria e catastale, avviso che veniva opposto dai cedenti e dai cessionari con due distinti ricorsi. Riuniti i ricorsi, la CTP di Torino li respingeva. Interposto gravame, la CTR del Piemonte lo respingeva sul rilievo che l'Agenzia aveva correttamente applicato il disposto del cit. art. 20, il quale attribuisce prevalenza alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli atti registrati sul loro titolo e la loro forma. Avverso la sentenza indicata in epigrafe i contribuenti indicati in epigrafe propongono ricorso per cassazione affidato a sette motivi. L'Agenzia delle Entrate deposita nota per la partecipazione all'udienza di discussione.

CONSIDERATO CHE

2. Con il primo motivo, si deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 20 del d.P.R. 131/86 per aver la CTR violato le disposizioni citate in rubrica, valutando ai fini dell'interpretazione delle operazioni negoziali attingendo da elementi esterni al contenuto e dalle clausole del documento sottoposto a registrazione; non potendo l'ufficio ai fini della qualificazione dell'atto ricorrere a vicende pregresse o successive alla stipula dell'atto presentato per la registrazione. 2. La seconda censura deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), cod. proc. civ., la violazione della legge n. 205/2017 che ha modificato il testo dell'art. 20 cit., imponendo di prescindere, ai fini della qualificazione dell'atto, da elementi extratestuali e dagli atti ad essi collegati, salvo quanto disposto dalle norme successive. 3. Il terzo strumento prospetta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4), cod. proc. civ., l'omesso esame del motivo di appello che censurava l'atto impugnato fondato sulla funzione antielusiva dell'art. 20 cit., esclusa dalla consolidata giurisprudenza di legittimità. 4. Il quarto motivo lamenta ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 20 del d.P.R. 131/86, nonché dell'art. 37 -bis d.P.R. n. 600/73 e dell'art. 2697 c.c.; per avere i giudici territoriali, nell'omettere di esaminare il precedente motivo di appello, trascurato di non solo che l'unica norma antielusiva è quella prevista dall'art. 37 indicato in rubrica, nell'ambito delle imposte dirette, ma che la norma prevede la prodromica richiesta di chiarimenti ai contribuenti, che era stata pretermessa nel caso in esame. 5. Il quinto mezzo deduce violazione dell'art. 112 c.p.c., ex art. 360, n. 4, c.p.c.; per omessa pronuncia in ordine al motivo di appello con cui veniva contestata la rideterminazione del valore dell'azienda asseritamente ceduta. 6. Il sesto motivo prospetta ex art 360, primo comma, n. 4), c.p.c.,



l'omessa pronuncia in merito alla disapplicazione delle sanzioni amministrative applicate. 7. L'ultimo mezzo denuncia la mancata applicazione dello jus superveniens - legge n. 205/2017 quanto meno con riguardo alle sanzioni amministrative irrogate, dovendo trovare applicazione, avviso dei ricorrenti, il disposto dell'art. 3, comma 2, d.lgs. n. 472/1997 secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che secondo una legge posteriore non costituisce violazione punibile. 8. Si osserva che, in tema d'imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, come modificato dall'art. 1, comma 87 della L. n. 205/2017 e dall'art. 1, comma 1084 della L. n. 145/2018, 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. L'art. 1, comma 87 della L. n. 205/2017, invero, prevede: <> L'art. 1, comma 1084 della L. n. 145/2018 prevede: << L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.>> La Corte Costituzionale, con sentenza n. 158 del 21/07/2020 ha statuito che non è fondata la questione di legittimità costituzionale, posta in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 20 del d.P. R. n. 131/1986 come modificato dall'art. 1, comma 87 della L. n. 205/2017 e dall'art. 1, comma 1084 della L. n. 145/2018, 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. Detta pronuncia è stata poi ribadita dalla medesima Corte con sentenza n. 39/2021, con la quale ha affermato che le questioni inerenti alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost. sono manifestamente infondate, poiché prive di argomenti sostanzialmente nuovi rispetto a quelle già sollevate con la menzionata ordinanza del giudice di legittimità e dichiarate non fondate con sentenza n. 158 del 2020. Nel caso di specie si verte appunto, come è pacifico tra le parti di avviso di liquidazione di imposta proporzionale di registro su una concatenazione di atti che l'agenzia delle entrate riquadrificava in maniera unitaria ex articolo 20 d.P.R.131/86, in termini di trasferimento di diritti immobiliari, per cui non possono essere condivise le conclusioni a cui è giunta la Commissione Tributaria Regionale, essendo chiara la statuizione dell'art. 20 T.U.R. come recentemente interpretato dalla Consulta, secondo cui l'imposta di registro va applicata in relazione all'intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell'atto da registrare, indipendentemente dal titolo o dalla forma apparente, sicché vanno presi in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso (intesi quali effetti giuridici del negozio veicolato in un documento), prescindendo da quelli "extratestuali e dagli atti ad esso collegati, né può essere ritenuta, per quanto sopra ampiamente illustrato, la fattispecie negoziale oggetto di accertamento una manifestazione di "abuso del diritto", oltre al fatto che non risulta dagli atti di causa che l'Amministrazione finanziaria abbia applicato le specifiche garanzie procedurali previste dall'art. 10 bis l. n. 212 del 2000 prima della notifica dell'atto impositivo. Nel caso di specie si verte appunto, come è pacifico tra le parti di avviso di liquidazione di imposta proporzionale di registro su una concatenazione di atti che l'agenzia delle entrate riquadrificava in maniera unitaria ex articolo 20 d.P.R.131/86, in termini di trasferimento di diritti immobiliari. Su tale presupposto - decidendosi in diritto sul ricorso - la motivazione della sentenza della CTR va dunque cassata e l'originario ricorso dei contribuenti deve trovare accoglimento. Le spese dell'intero



giudizio vanno interamente compensate tra le parti, tenuto conto dell'evoluzione temporale della normativa e dell'interpretazione giurisprudenziale.

P.Q.M.

La Corte Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso dei contribuenti.

