

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 25 settembre 2023, n. 27212

Rilevato che

1. con atto del 13 maggio 2010 YYY S.R.L. costituiva la ZZZ S.R.L. e successivamente (il 17 giugno 2010) la prima società conferiva nell'operazione di aumento del capitale sociale della seconda il proprio ramo di azienda costituito dall'attività di acquisto, revisione e rivendita di macchine automatiche; in data 1° luglio 2010 YYY Immobiliare (già YYY, per effetto del mutamento della denominazione sociale) cedeva ad XXX S.p.A. (da ora solo XXX) l'intera partecipazione detenuta nella ZZZ S.R.L.. (nuova denominazione assunta da ZZZ);
2. con avviso di liquidazione n. 20101T008213000 l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Bologna riqualificata ai sensi dell'art. 20 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 i predetti atti come cessione di azienda, liquidando l'imposta di registro in complessivi 182.580,00 €.
3. con l'impugnata sentenza la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna (Bologna) accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 176/6/2015 della Commissione tributaria provinciale di Bologna, che aveva, invece, accolto il ricorso proposto dall'XXX, richiamando sul punto (il Giudice dell'appello) l'orientamento della Corte di cassazione secondo cui l'imposta di registro deve essere applicata secondo la natura intrinseca e gli effetti giuridici degli atti presentati per la registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, dovendo privilegiarsi in tal senso l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti stipulati rispetto al titolo, dando così rilevanza all'effetto economico finale dell'operazione ed all'intento negoziale oggettivamente voluto dalle parti, come ricostruito in base ad elementi extratestuali rispetto all'atto sottoposto a registrazione;
4. XXX proponeva ricorso per cassazione avverso tale pronuncia, con ricorso notificato il 16/20 settembre 2016, formulando cinque motivi di impugnazione, successivamente, in data 27 aprile 2023, depositando memoria ex art. 380-bis.1. cod. proc. civ.;
5. l'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso notificato il 31 ottobre 2016;

Considerato che

1. con il primo motivo di impugnazione XXX ha dedotto, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 20 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per avere la Commissione regionale attribuito alla norma finalità antielusiva;
2. con la seconda censura la società ha contestato la nullità della sentenza per mancanza del requisito della motivazione, ai sensi dell'art. 111, sesto comma, Cost, 36, comma 2, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 546 e 132, secondo comma, num. 4 cod. proc. civ., avendo la Commissione tributaria regionale addotto elementi inconferenti e per non aver effettuato una disamina logico giuridica della questione sottoposto al suo esame in ordine all'applicabilità nella specie dell'art. 20 T.U.R. (d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131);
3. con la terza doglianza la ricorrente eccepito, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 20 d.P.R. 26 aprile



1986, n. 131, per avere la Commissione regionale manifestamente errato nel riqualificare gli atti posti in essere come cessione di azienda;

4. con la quarta ragione di ricorso l'istante ha contestato, sempre in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione del principio comunitario del contraddittorio amministrativo e dell'art. 37-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, lamentando che alla contribuente non era stato assicurato in sede amministrativa l'esercizio del proprio diritto di difesa;

5. con l'ultima doglianza la contribuente ha denunciato, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 4 cod. proc. civ., la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per non aver la Commissione adottato alcuna pronuncia sull'appello incidentale proposto dalla società;

6. il ricorso va accolto nel suo primo motivo, con il quale la contribuente ha contestato all'amministrazione finanziaria la riqualificazione dell'atto, attribuendo rilievo a vicende economiche ad esso sottese e ad elementi esterni rispetto all'atto registrato; e la valutazione che segue, basata sul nuovo contesto normativo e giurisprudenziale sopravvenuto alla sentenza impugnata ed alla notifica del ricorso, assorbe l'esame delle restanti ragioni di contestazione;

6.1. il precedente orientamento di questa Corte formatosi in relazione al testo originario dell'art. 20 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (a mente del quale «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») era nel senso di considerare la norma come prescrittiva di una regola interpretativa e non antielusiva, potendo l'Amministrazione finanziaria 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), dovendo attribuirsi rilievo preminente alla causa reale e concreta e cioè alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche mediante una pluralità di pattuizioni, non contestuali, tra loro collegate (v., ex plurimis - in relazione a fattispecie, oggetto di riqualificazione, relative a conferimenti societari di azienda correlati a cessioni di partecipazioni sociali - Cass., Sez. T, 9 settembre 2022, n. 26634; Cass., 30 maggio 2018, n. 13610; Cass., 15 marzo 2017, n. 6758; Cass., 18 maggio 2016, n. 10216; Cass., 19 marzo 2014, n. 6405; Cass., 14 febbraio 2014, n. 3481; Cass., 19 marzo 2013, n. 6835; ed anche Cass., 27 gennaio 2017, n. 2054, cui adde Cass., 10 marzo 2020, n. 6790 in motivazione; Cass., 15 gennaio 2019, n. 722);

6.2. è poi intervenuta la legge 27 dicembre 2017, n. 205, che all'art. 1, comma 87, ha riformulato la versione dell'art. 20 cit., stabilendo 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»;

6.3. questa Corte aveva attribuito a detta norma natura innovativa e, pertanto, non retroattiva (cfr. Cass., 9 gennaio 2019, n. 362; Cass., 28 febbraio 2018, n. 4589; Cass., 23 febbraio 2018, n. 4407; Cass., 26 gennaio 2018, n. 2007), ma, con la legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma. 1084, il legislatore è intervenuto nuovamente sul tema, precisando 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» (v., sul punto, funditus, Cass., 23 settembre 2019, n. 23549);



6.4. la Corte, con tale ultima ordinanza (ai cui ampi contenuti si rinvia), ha ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli articoli 53 e 3 Cost., dell'articolo 20, così come risultante dagli interventi apportati dai citati art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e ed art.1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, «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 extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi», richiamando il pregresso consolidato orientamento di legittimità sulla rilevanza qualificatoria della causa concreta del contratto e del collegamento negoziale;

6.5. le questioni di costituzionalità sono state, però, disattese dalla Corte costituzionale con la pronuncia 21 luglio 2020, n. 158 (ai cui contenuti pure si rinvia), che ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, nel testo come sopra modificato (dall'art. 1, comma 87, lettera a) della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, sul rilievo secondo il quale tutti i comuni criteri ermeneutici convergono univocamente nel far ritenere la disposizione oggetto delle questioni come intesa ad 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», ponendo in evidenza che «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 extra testuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal testo unico» (così la citata sentenza della Corte costituzionale);

6.6. la stessa questione di legittimità costituzionale, già esaminata dal Giudice delle leggi con la citata sentenza (n. 158/2020) è stata poi sollevata, con ordinanza di rimessione del 13 novembre 2019, anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna (ai cui contenuti si rinvia), ponendo al vaglio, in via subordinata, anche la diversa ed ulteriore questione della legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, in forza del quale l'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 costituisce interpretazione autentica del censurato art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986;

6.7. la Corte costituzionale, tuttavia, con la sentenza 16 marzo 2021, n. 39 (ai cui contenuti si rinvia), richiamando in ordine alla legittimità del nuovo testo dell'art. 20 i contenuti della menzionata, precedente, sentenza n. 158/2020, ha dichiarato inammissibili (ex artt. 24, 81, 97, 101, 102 e 108 Cost.) ed infondati (ex art. 3 Cost.), gli ulteriori dubbi di legittimità costituzionale sulla retroattività «per interpretazione autentica» della nuova disciplina, osservando che non è irragionevole attribuire efficacia retroattiva ad un intervento che abbia carattere di sistema, avendo il legislatore fissato uno dei contenuti normativi riconducibili all'intero «impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro», storicamente qualificata come "imposta d'atto", in termini non superati dal legislatore, segnalando ancora che l'intervento legislativo si poneva su un piano di rispettata «coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo



presupposto economico», reputando non sussistente l'asserita violazione del principio di uguaglianza ed aggiungendo a quanto rappresentato con la precedente pronuncia ed in relazione allo 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» (così Corte cost. 16 marzo 2021, n. 39);

7. alla stregua del quanto precede, ai fini della presente decisione, non resta che prendere atto della portata retroattiva della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, ritenendo applicabile l'art. 20 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel testo novellato dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017 n. 205, anche agli atti stipulati in epoca antecedente alla sua entrata in vigore per i quali i processi dinanzi ai giudici tributari siano ancora pendenti;

7.1. risulta, quindi, ab imis, destituita di fondamento la pretesa dell'amministrazione di riqualificare gli atti presentati alla registrazione in relazione alla complessiva operazione economica perseguita dalle parti e, quindi, avuto riguardo al collegamento funzionale che, ai fini di detto risultato (riqualificato in termini di cessione di azienda), è stato individuato negli atti impositivi, il tutto come già volte sostenuto dalla più recente giurisprudenza di questa Corte (cfr., ex multis, Cass., Sez. 6/T 28 ottobre 2022, n. 31890; Cass., Sez. T, 9 settembre 2022, n. 26634; Cass., Sez. 5[^], 10 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 5[^], 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5[^], 1° aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6[^]/T, 12 gennaio 2022, n. 715; Cass. Sez. 6/T. 30 dicembre 2022, n. 38149; Cass., Sez. 6/T, 5 dicembre 2022, n. 35687; Cass., Sez. 6/T, 25 gennaio 2023, n. 2252; Cass., Sez. U. civ., 16 marzo 2023, n. 7682; Cass., Sez. T, 22 giugno 2022, nn. 20073, 20072, 20071);

8. il ricorso va, quindi, accolto nel suo primo, assorbente, motivo e la sentenza impugnata va cassata; non essendo necessari accertamenti in punto di fatto, la causa va decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., accogliendo l'originario il ricorso della contribuente ed annullando l'avviso di liquidazione impugnato;

9. le spese dell'intero giudizio vanno compensate tra le parti in considerazione del sovrapporsi in corso di causa, sull'orientamento di legittimità di cui sopra s'è dato conto, di interventi normativi e delle conseguenti pronunce del Giudice delle leggi, che hanno conferito alla res controversa profili di novità con conseguente mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti in contestazione tra le parti;

P.Q.M.

la Corte, accoglie primo motivo di ricorso, dichiara assorbiti i residui motivi; cassa l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente ed annulla l'atto impugnato.

