



31002-21

**CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente -

Dott. MILENA BALSAMO - Consigliere -

Dott. RITA RUSSO - Rel. Consigliere -

Dott. ANTONELLA DELL'ORFANO - Consigliere -

Dott. ANGELO NAPOLITANO - Consigliere -

IMPOSTA DI  
REGISTRO

Ud. CC 14.07.2021

Cc. 31002

R.G.N. 5698/2015

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso R.G. 5698/2015 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore* (C.F. (omissis) ), rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato (C.F. (omissis) ) presso cui è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12;

- **ricorrente** -

**contro**

(omissis) A.R.L. in persona del suo legale rappresentante, con sede in (omissis) elettivamente domiciliata in

4781  
20

(omissis) presso lo studio dell'avv. (omissis)  
(omissis), rappresentata e difesa dall'avv. (omissis)

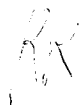
**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. <sup>1377</sup> della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della EMILIA ROMAGNA, depositata il 07/07/2014; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 14.07.2021 dal Consigliere Relatore Dott. RITA RUSSO.

**RILEVATO CHE**

Con atto del 26 marzo 2005 | (omissis) accendeva un mutuo dell'importo di euro 750.000,00 garantito da iscrizione di ipoteca su un terreno di sua proprietà. Con atto del 29 luglio 2005 il predetto (omissis) conferiva il ramo di azienda comprensivo del terreno gravato da ipoteca nella società (omissis), la quale si accollava il mutuo. L'imposta di registro era versata in misura proporzionale sul valore del ramo di azienda al netto della passività costituita dal mutuo ipotecario, e dunque sul valore di euro 5.555,00. In data 18 gennaio 2018 (omissis) cedeva l'intera partecipazione agli altri soci della società.

L'Agenzia delle entrate ha quindi notificato alle parti avviso di liquidazione, riqualificando l'atto come cessione di terreno agricolo, per il recupero dell'imposta di registro proporzionale calcolata sulla somma di euro 767.500,00, ovvero sul valore del terreno senza la decurtazione determinata dall'accollo del mutuo, considerato che la somma mutuata era rimasta nella disponibilità del mutuatario.



La società (omissis) a r. l. ha proposto ricorso che la CTP di Bologna ha respinto. La società ha proposto appello che la CTR dell'Emilia Romagna ha accolto rilevando che manca la prova di un accordo occulto tra le parti e non vi sono indizi in ordine alla simulazione dei negozi.

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate affidandosi a due motivi. Ha resistito con controricorso la società contribuente. In esito all'adunanza camerale del 13 gennaio 2021 la causa è stata rinviata a nuovo ruolo per la pendenza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 DPR 131/1986.

La causa è stata trattata all'adunanza camerale non partecipata del 14 luglio 2021.

### **RITENUTO CHE**

1.- Con il primo motivo del ricorso, la parte ricorrente lamenta la violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., in relazione agli artt. 20 d.P.R. 131/86, 3, 53 e 97 Cost., 1362 e 2697 cod. civ.. Deduce che la CTR erroneamente ha ignorato gli elementi di prova circa l'operazione di elusione fiscale posta in essere.

Con il secondo motivo dle ricorso la parte deduce la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., derivante dalla motivazione apparente, illogica ed incomprensibile esplicitata dalla CTR.

I motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono infondati.



1.2.- Il giudice di secondo grado, con una motivazione sintetica ma idonea a far comprendere le ragioni della decisione, ha accolto l'appello sul rilievo che manca la prova di un accordo occulto e di una simulazione dei negozi, e pertanto ha respinto la tesi della Agenzia sulla sussistenza di un collegamento negoziale e di abuso del diritto. Tesi che in questa sede l'Agenzia ripropone, rilevando che ove si considerino gli elementi che emergono dai separati atti stipulati dalle parti, tra di loro collegati, emerge la consapevolezza e l'intenzione della società di ottenere un indebito vantaggio fiscale in termini di ridotto versamento dell'imposta di registro sul conferimento dell'immobile.

Questa tesi, che propone una interpretazione dell'art 20 del DPR 131/1986 come norma che consente l'esame di atti asseritamente collegati e di elementi extratestuali rispetto all'atto in tassazione, nonché l'indagine sulla finalità elusiva della operazione condotta con plurimi atti, non può essere condivisa.

1.3.- Ai sensi 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, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione deve avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali.

Prima degli interventi normativi del 2017/2018 la giurisprudenza di questa Corte, con alcune isolate pronunce, aveva affermato il principio secondo cui l'attività



riqualificatoria dell'Ufficio, "che non è tenuto ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella " forma apparente " alla quale lo stesso art. 20, (nella formulazione anteriore alla L. n. 205 del 2017), fa riferimento", incontra il limite dell'insuperabilità della forma e dello schema negoziale tipico in cui l'atto presentato alla registrazione risulti inquadrabile, "pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici", per cui, in mancanza di prova, a carico dell'Amministrazione finanziaria, di un disegno elusivo, ricorre piuttosto "un'ipotesi di libera scelta di un tipo negoziale invece di un altro" (Cass. n. 2054/2017, n. 722/2019 e n. 6790/2020). In effetti, anche nella precedente formulazione della disposizione, in cui non vi era il riferimento esplicito alla irrilevanza degli elementi esterni all'atto, l'art. 20 fondava l'imposizione sugli effetti giuridici dell'atto e sulle conseguenze che questi erano idonei a produrre. Ciononostante, la giurisprudenza maggioritaria era orientata nel senso che dovesse indagarsi la causa reale o concreta dei negozi, dando rilievo al collegamento negoziale tra contratti al fine di valutarne l'effetto finale, ovvero alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali tra loro collegate (Cass. n. 13610/2018).

L'intervento legislativo è avvenuto in due tempi: dapprima con la legge di bilancio 2018 (legge 25/2017) affermando la necessità di applicare l'imposta "sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati" e la seconda con la



legge di bilancio 2019 (legge 145/2018) affermando che si tratta di una norma di interpretazione autentica e quindi dotata - per definizione - di efficacia retroattiva (cfr. Cass., n. 23549/19), essendo stato chiarito il senso di una norma preesistente, eliminando oggettive incertezze interpretative e rimediando ad una interpretazione giurisprudenziale non in linea con la politica del diritto voluta dal legislatore medesimo.

In questi termini si è espressa la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 158/2020, allorquando ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale, posta da questa Corte di legittimità (ord. n. 23549/2019), in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, come modificato dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87, e dalla L. n. 145 del 2018, 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 extra testuali.

1.4.- La Corte Costituzionale, premesso che l'interpretazione evolutiva, cui la giurisprudenza della Corte di cassazione è pervenuta circa la rilevanza della causa concreta del negozio ai fini della tassazione di registro, non equivale a priori a un'interpretazione costituzionalmente necessitata, ha osservato che l'esclusione dalla rilevanza interpretativa degli elementi extratestuali e degli atti collegati, disposta dal legislatore con i menzionati interventi normativi del 2017 e 2018, non si pone in contrasto con i parametri costituzionali.



Infatti, "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", salvaguardando "la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico".

Ha aggiunto che gli evocati parametri costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 Cost., non si oppongono in modo assoluto a una diversa concretizzazione da parte legislatore dei principi di capacità contributiva e, conseguentemente, di eguaglianza tributaria, che sia diretta (come stabilito dalla norma censurata) a identificare i presupposti impostivi nei soli effetti giuridici desumibili dal negozio contenuto nell'atto presentato per la registrazione, senza alcun rilievo di elementi tratti aliunde, "salvo quanto disposto dagli articoli successivi" dello stesso testo unico. Ha, inoltre, evidenziato che l'interpretazione evolutiva dell'art. 20, incentrata sulla nozione di causa reale, provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, in quanto "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", pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea.

Ciò non toglie che eventuali condotte di sottrazione all'imposizione di effettiva ricchezza imponibile possa rilevare sotto il profilo dell'abuso del diritto, alla cui repressione, tuttavia, non è funzionale la disposizione di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20.

1.5.- Con successiva sentenza n. 39 del 16 marzo 2021 la Corte Costituzionale ha ribadito il giudizio di non fondatezza della questione di legittimità costituzionale della L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084, in relazione alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost..

Nel richiamare la precedente pronuncia la Corte ha ritenuto che la retroattività conseguente alla natura di interpretazione autentica riconosciuta alla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87, lett. a), trova adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasta con altri valori e interessi costituzionalmente protetti, avuto riguardo al carattere di sistema assunto dall'intervento legislativo oggetto di scrutinio, e che, per tale motivo, si sottrae al dubbio sollevato dal remittente.

Evidenzia, inoltre, che 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 CEDU, sottolineando 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.

2.- In sintesi, il legislatore, con un intervento ritenuto conforme ai parametri costituzionali, ha voluto imporre una interpretazione isolata dell'atto da sottoporre a registrazione, fondata unicamente sugli elementi da esso desumibili, ribadendo così la natura d'imposta d'atto dell'imposta di registro, la quale colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dallo scritto.

La più recente giurisprudenza di questa Corte si è pertanto orientata nel senso che: "In tema di imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 - nella formulazione successiva alla l. n. 205 del 2017 che, secondo l'art.1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018, ne ha fornito l'interpretazione autentica e alla luce delle sentenze della Corte costituzionale n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021 - è legittima l'attività di riqualificazione dell'atto da registrare da parte dell'Amministrazione soltanto se operata "ab intrinseco", cioè senza alcun riferimento agli atti ad esso collegati e agli elementi extra-testuali, non potendosi essa fondare sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dall'atto" (Cass. 10688/2021; Cass. 9065/2021).

Pertanto, nel caso sottoposto all'esame di codesta Corte l'amministrazione finanziaria non aveva facoltà di riqualificare l'atto e di disconoscere l'accollo del mutuo ipotecario da parte della società.

2.1- Né può dirsi la riqualificazione sia diretta di per sé a far rilevare una forma di abuso del diritto o di elusione fiscale, ai sensi dell'art. 10-bis, legge n. 212 del 2000, trattandosi di ipotesi estranea alla ermeneutica dell'atto da registrare.

L'azione accertatrice, in tali casi, si deve attuare mediante apposito e motivato atto impositivo, preceduto - a pena di nullità - da una richiesta di chiarimenti, che il contribuente può fornire entro un certo termine, il tutto da svolgersi all'interno di uno specifico procedimento di garanzia.

Pertanto, se una diversa lettura dell'art. 20, DPR. n. 131 del 1986, così come risulta autenticamente interpretato dal legislatore, non appare più consentita dopo la sentenza n. 158/2020 della Corte Costituzionale, ove ricorra l'abuso del diritto, mediante l'applicazione dell'art. 10 bis dello Statuto del Contribuente, stante l'espresso richiamo contenuto nell'art. 53 bis, d.p.r. n. 131 del 1986, si richiede, per superare la qualificazione formale dell'atto, la prova dell'illegittimo risparmio fiscale, oltre che il rispetto delle garanzie procedurali di cui si è detto (Cass. 10688/2021).

Ne consegue il rigetto del ricorso.

Le spese del giudizio di legittimità possono essere compensate, per la complessità della questione interpretativa trattata, e in ragione del recente consolidamento della giurisprudenza nei termini sopra precisati.

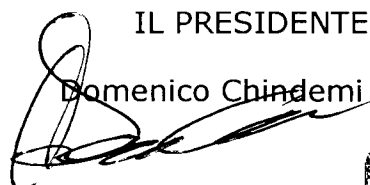
**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio.

Roma camera di consiglio da remoto del 14 luglio 2021.

IL PRESIDENTE

Domenico Chindemi



R. Russo est.

5698/2015 RG

