

13249/22



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

SESTA SEZIONE CIVILE

TRIBUTARIA

Composta da:

Oggetto: art. 20 TUR

Antonio Francesco Esposito - Presidente -

Cosmo Crolla - Consigliere -

R.G.N.

28539/2020

Lucio Luciotti - Consigliere -

Cron. 13249

Roberto Succio - Consigliere Relatore -

AC - 22/02/2022

Maria Giulia Putaturo - Consigliere -

Donati Viscido di Nocera

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. R.G. 28539/2020 proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con  
domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura  
Generale dello Stato (PEC: (omissis) )

- ricorrente -

Contro

(omissis) in persona del suo legale rappresentante *pro tempore*  
rappresentata e difesa giusta delega in atti dall'avv. (omissis)

(omissis)

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n.  
593/03/20 depositata in data 04/02/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non  
partecipata del 22/02/2022 dal Consigliere Relatore Roberto Succio

1968  
22

**Rilevato che:**

- il contribuente ricorreva avverso l'avviso di liquidazione riguardante imposta di registro 2016, con il quale l'Ufficio riqualicava l'atto di cessione da parte della Sunflower Italy s.r.l. alla (omissis) del 100% della società (omissis) (omissis), ritenendo che esso costituisse cessione di azienda ai sensi dell'art. 20 TUR;
- la CTP rigettava il ricorso; il contribuente proponeva appello;
- con la sentenza impugnata la CTR accoglieva l'impugnazione;
- ricorre a questa Corte l'Agenzia delle Entrate con atto affidato a un solo motivo; resiste con controricorso la società contribuente;

**Considerato che:**

- l'unico motivo di ricorso deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 (c.d. Testo unico del Registro, nel prosieguo anche TUR), degli artt. 1362, 2727, 2729, 2697 c.c. tutti in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere la CTR ~~ritenuto~~ erroneamente ritenuto che l'Ufficio <sup>aveva</sup> ~~abbia~~ qualificato diversamente il contratto tra le parti in forza di elementi extratestuali, mentre invece tale operazione sarebbe stata legittimamente compiuta sulla base delle sole clausole contrattuali inserite nell'atto registrato;
- il motivo è infondato;
- invero, la CTR ha ritenuto illegittimo l'atto impositivo impugnato in quanto l'Ufficio non poteva "fare riferimento ad elementi extratestuali ed avendo omesso ogni valutazione dell'atto in sé e degli effetti che lo stesso ha inteso raggiungere" (pag. 3 penultimo periodo della sentenza gravata);
- deve quindi ritenersi che il giudice dell'appello abbia in concreto fatto corretta applicazione dell'art. 20 TUR in forza della quale il tributo – segnatamente, invero, il tributo di registro – è applicato secondo la "intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente". Per vero, il legislatore è intervenuto

chirurgicamente sulla disposizione con una serie di rilevanti modifiche chiaramente finalizzate, come si è scritto, a "spuntare le armi alla tesi sostanzialista";

- ciò è avvenuto mediante la sostituzione, con l'art. 1, comma 87, lett. a), L. n. 205 del 2017, del riferimento agli "atti" con quello al singolo "atto" sottoposto al registro; escludendosi così la possibilità di fare riferimento sia ad elementi extratestuali che a negozi collegati; infine, ribadendo l'applicabilità dell'art. 10-*bis* della L. n. 212 del 2000 (qui non invocato in sede di avviso di liquidazione) anche all'imposizione di registro;
- pare chiaro infatti come tale modifica legislativa sia intervenuta su questa norma, la quale trova oggi una più circoscritta definizione: "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 (sottolineatura aggiunta), prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi". Fermo restando il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, l'intervento legislativo in questione ha quindi significativamente ristretto l'oggetto dell'interpretazione negoziale 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 (in termini, Cass. 7157/2021 e anche Cass. n. 9065/2021);
- tal soluzione, dunque, si avvicina decisamente - per gli effetti che ne derivano - all'abrogazione, anche se con qualche perplessità, come l'eliminazione *tout court* della possibilità di riferirsi agli elementi extratestuali che, come detto, potevano occorrere benvero in casi eccezionali a definire il contenuto dell'atto, con conseguente esclusione dell'art. 1362, co. 2, c.c., o ancora il

riferimento all'art. 10-bis della L. n. 212 del 2000, la cui portata di disposizione di carattere generale non è stata mai in discussione. Si è tuttavia subito posto il problema, che anche qui rileva, della "retroattività" di tal disposizione: ciò ha indotto il legislatore ad intervenire nuovamente con L. n. 145 del 2018 secondo la quale alle modifiche del 2017 sopra citate va attribuita la natura di interpretazione autentica;

- quanto all'efficacia temporale di quest'ultima disposizione (se applicabile solo per il futuro, ovvero anche agli atti registrati prima della sua entrata in vigore ed ancora in corso di accertamento o *sub judice*), questa Corte di legittimità ha maturato, nel corso del 2018, un monolitico orientamento in questo senso: "in tema di imposta di registro, l'art. 1, comma 87, lett. a), della L. n. 205 del 2017, modificativo dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, con effetto dal 10 gennaio 2018, non ha natura interpretativa, ma innovativa, in quanto introduce limiti all'attività di riqualificazione della fattispecie precedentemente non previsti: ne deriva che 'tale disposizione non ha efficacia retroattiva e, pertanto, gli atti antecedenti alla data della entrata in vigore della stessa continuano ad essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina contemplata dal detto art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 nella previgente formulazione" (Cass.2007/18; così Cass. nn. 4407/18; 5748/18; 7637/18; 8619/18; 13610/18 ed altre);
- tuttavia, il legislatore è nuovamente intervenuto con la legge di bilancio previsionale per l'anno 2019, stabilendo (art. 1084, L. 145 del 2018) che: "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". Si tratta di disposizione con la quale il legislatore ha palesato inequivocamente la volontà di attribuire portata retroattiva alla formulazione dell'art. 20 risultante dalla L. di bilancio 2018, quale effetto normalmente riconducibile alla norma di interpretazione

autentica ed alla sua natura prettamente dichiarativa di un significato fin dall'inizio contenuto nella norma interpretata. Interpretazione, questa, confermata anche dall'arresto delle S.U. n. 18520/2019. Secondo le S.U., la rilevanza del collegamento fra le singole pattuizioni valorizzata in seno al primo, orientamento si dovrebbe ritenere esclusa in base al testo recentemente novellato dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, in virtù del quale l'imposta di registro va «...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 extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi» (l'art. 1, comma 87, lett. a), della L. 27 dicembre 2017, n. 205, vi ha aggiunto le parole da «sulla base» in poi), e alla retroattività della novella, scaturente dall'art. 1, comma 1084, della I. 30 dicembre 2018, n. 145, secondo cui «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»;

- in ultimo, sulla legittimità costituzionale dell'art. 20 di cui si tratta è intervenuta, poi, la Corte Costituzionale con decisione n. 158/2020 (questione sollevata con ordinanza di questa Corte n. 23549/2019), secondo la quale 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. In tal modo risulta rispettata la coerenza interna della struttura dell'imposta con il

suo presupposto economico, coerenza sulla cui verifica verte il giudizio di legittimità costituzionale (su tale esigenza, *ex multis*, sentenze n. 10 del 2015, n. 116 del 2013, n. 223 del 2012 e n. 111 del 1997);

- ne deriva che l'interpretazione dell'atto soggetto a registrazione a norma dell'art. 20 TUR ai fini del tributo di registro non è consentita all'amministrazione finanziaria in sede di liquidazione dell'imposta principale "postuma", essendo rigorosamente vincolata dal limite formale degli "elementi oggettivi, univoci e chiaramente desumibili dall'atto". L'applicazione del nuovo testo, in relazione alla quale sono state respinte dalla Corte Costituzionale le questioni di legittimità costituzionale con ordinanze n. 158/2020 e nr 39/2021, comporta che – sempre ai fini dell'imposta di registro – si deve avere riguardo alla reale natura degli atti posti in essere dalla società ed alla rappresentazione del negozio secondo la realtà documentale;
- la CTR quindi ha ritenuto che l'Ufficio, non valutando l'atto – e solo l'atto – né gli effetti (evidentemente sottintendendo gli effetti giuridici) che esso intendeva raggiungere, abbia in concreto violato il disposto dell'art. 20 TUR, come interpretato adeguandosi ai principi sopra illustrati; pertanto la pronuncia è immune da errori di diritto;
- il ricorso è quindi rigettato;
- la soccombenza regola le spese;

**p.q.m.**

rigetta il ricorso; liquida le spese in euro 5.600,00 oltre a euro 200 per esborsi, 15% per spese generali, CPA ed IVA di legge che pone a carico di parte soccombente.

Così deciso in Roma, il 22 febbraio 2022.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



28 APR 2022

CANCELLIERE ESPERTO  
Vincenzo Pio Massimiliano Giamparresi

Il Presidente

Antonio Francesco Esposito

IL CANCELLIERE ESPERTO  
Vincenzo Pio Massimiliano Giamparresi