

14785/22



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Domenico Chindemi	Presidente
Dott. Giacomo Maria Stalla	Consigliere
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere
Dott.ssa Rita Russo	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

Oggetto

REGISTRO

Ud. 13/4/2022 CC

R.G.N. 26996/2013

Rep.

CPM 14785

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 26996/2013 R.G., proposto

**DA**

l'Agenzia delle Entrate, con sede in (omissis), in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

**RICORRENTE**

**CONTRO**

la " (omissis) S.r.l." (a socio unico), con sede in (omissis) (omissis), in persona dell'amministratore unico *pro tempore*, rappresentata e difesa dal Prof. Avv. (omissis), con studio in (omissis), e dall'Avv. (omissis), con studio in (omissis), ove elettivamente domiciliata, giusta procura in margine al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

**CONTRORICORRENTE**

**AVVERSO**

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 6 maggio 2013 n. 52/49/2013;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi

1313  
2022

dell'art. 27, comma 1, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla Legge 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, del D.L. 30 dicembre 2021 n. 228, convertito, con modificazioni, dalla Legge 25 febbraio 2022 n. 15, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020) del 13 aprile 2022 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

**RILEVATO CHE:**

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 6 maggio 2013 n. 52/49/2013, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione per imposte di registro, ipotecaria e catastale in relazione alla riqualificazione ex art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 del collegamento tra la costituzione con atto unilaterale della "(omissis) S.r.l." (a socio unico) da parte della "(omissis) S.p.A." (atto del 2 aprile 2008), la sottoscrizione di aumento di capitale deliberato dalla "(omissis) S.r.l." (a socio unico) mediante conferimento di ramo aziendale da parte della "(omissis) S.p.A." (atto del 29 aprile 2008) e la cessione di quota totalitaria di compartecipazione nella "(omissis) S.r.l." (a socio unico) da parte della "(omissis) S.p.A." alla "(omissis) S.p.A." (atto del 25 giugno 2008) nei termini di cessione indiretta di ramo aziendale, ha accolto l'appello proposto dalla "(omissis) S.r.l." (a socio unico) nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 29 marzo 2012 n. 92/42/2012, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di primo grado, sul presupposto che la contribuente non fosse

stata parte delle operazioni soggette ad imposizione. Il ricorso è affidato a quattro motivi. La " (omissis) S.r.l." (a socio unico) si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. ha chiesto il rigetto del ricorso.

**CONSIDERATO CHE:**

**1.** Con il primo motivo, si denuncia violazione degli artt. 331 e 335 cod. proc. civ., 1, comma 2, 14, 49 e 53, comma 2, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, 1321, 1322 e 1362 cod. civ., 20, 41, 51, 52 e 57 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, 4, comma 1, lett. a, nn. 3 e 5, e 11 della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, 10, comma 2, e 13 del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347, 4 della tariffa allegata al D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver erroneamente omissis di disporre la riunione tra gli appelli separatamente proposti dalla " (omissis) S.p.A." e dalla " (omissis) S.r.l." (a socio unico) avverso la medesima sentenza di prime cure e, comunque, di disporre l'integrazione del contraddittorio nei confronti della " (omissis) S.p.A.", essendosi in presenza di cause inscindibili per l'impugnazione del medesimo atto impositivo.

**2.** Con il secondo motivo, si denuncia violazione degli artt. 53 Cost., 1321, 1322 e 1362 cod. civ., 20, 23, 41, 51, 52 e 57 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, 4, comma 1. lett. a, nn. 3 e 5, e 11 della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, 10, comma 2, 11 e 13 del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347, 4 della tariffa allegata al D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347, nonché del principio del divieto di abuso del diritto, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per non aver tenuto conto che le operazioni di costituzione di società unipersonale, di conferimento di ramo aziendale a liberazione di aumento del capitale della società unipersonale e di cessione totalitaria della

quota di compartecipazione nella società unipersonale conferitaria di ramo aziendale siano suscettibili di riqualificazione unitaria in funzione antielusiva, dovendosi aver riguardo al risultato finale del collegamento negoziale.

**3.** Con il terzo motivo, si denuncia omessa motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo del giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per non aver tenuto conto che la " (omissis) S.r.l." (a socio unico) aveva svolto un ruolo di interposizione strumentale nel trasferimento del ramo aziendale dalla "(omissis) S.p.A." alla " (omissis) S.p.A.".

**4.** Con il quarto motivo, si denuncia omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per non aver tenuto conto che anche la società veicolo della cessione indiretta di ramo aziendale fosse obbligata al pagamento delle relative imposte di registro, ipotecaria e catastale.

#### **RITENUTO CHE:**

**1.** Il primo motivo è infondato.

**1.1** Secondo l'insegnamento di questa Corte, l'omissione del provvedimento di riunione degli appelli proposti avverso la medesima sentenza, in violazione dell'art. 335 cod. proc. civ., non genera nullità processuali denunziabili col ricorso per cassazione, difettando la dimostrazione di un concreto pregiudizio ai diritti della difesa, come conseguenza di tale separatezza (in termini: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 maggio 2006, n. 11809; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 11 maggio 2021, n. 12372).

Invero, l'inosservanza delle norme, quali l'art. 335 cod. proc. civ. ovvero, nel processo tributario, gli artt. 61 e 29 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, che impongono (onde evitare un

possibile contrasto di giudicati) la riunione delle impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza non è assoggettata, di per sé stessa e nonostante la natura pubblicistica, ad un'esplicita sanzione di nullità e ciò tanto più quando, malgrado la formale mancanza di un provvedimento di riunione, le impugnazioni abbiano sostanzialmente avuto uno svolgimento unitario, in quanto - come nella specie - chiamate alla stessa udienza, contestualmente discusse e decise dallo stesso collegio con il medesimo relatore, così restandosi nell'ambito della mera redazione separata di due o più pronunce per una decisione di tipo unitario (salva, solamente, la facoltà, già positivamente valutata in questa sede, di riunione dei ricorsi che siano stati proposti contro di esse), neppure determinando, quindi, la decisione sulla prima impugnazione l'improcedibilità dell'altra (tra le tante: Cass., Sez. Lav., 11 maggio 2001, n. 6578; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 maggio 2006, n. 11809; Cass., Sez. Lav., 4 marzo 2008, n. 5846; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 6 agosto 2009, n. 18034; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 12 ottobre 2016, n. 20514; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 17 aprile 2019, n. 10696; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 8 maggio 2019, n. 12141; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 6 novembre 2019, nn. 28578 e 28579; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 5 febbraio 2020, n. 2607 e 2608; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 11 maggio 2021, n. 12372).

**1.2** In ogni caso, se è vero che, ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, le parti contraenti sono tenute in solido al pagamento dell'imposta di registro dovuta per la registrazione del contratto, il singolo contraente non è litisconsorte necessario nel giudizio, promosso dall'altro contraente, avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta ed il contraddittorio è regolarmente costituito anche con la partecipazione al giudizio di uno solo dei coobbligati solidali (tra

le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 24 gennaio 2008, n. 1698; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 9 novembre 2018, n. 28681; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 giugno 2020, n. 12305; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 5 luglio 2021, n. 18925; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 12 agosto 2021, n. 22776; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 18 gennaio 2022, n. 1353).

**1.3** Peraltro, nella fattispecie, connotata dalla riunione, nel primo grado del giudizio, dei ricorsi separatamente (pendenti e) proposti dai condebitori solidali delle imposte in contestazione, in difetto dei presupposti di applicabilità dell'art. 331 cod. proc. civ., e, dunque, dell'ordine di integrazione del contraddittorio da detta disposizione previsto, l'impugnazione è stata ritualmente proposta nei soli confronti dell'Agenzia delle Entrate, così risultando non pertinente l'evocazione, da parte della ricorrente, della giurisprudenza della Corte formatasi in punto di identificazione della nozione di dipendenza di cause (art. 331 cod. proc. civ.) che risultino *«logicamente interdipendenti tra loro o dipendenti da un presupposto di fatto comune»* (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 luglio 2016, n. 14253; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 28 febbraio 2018, n. 4597; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 5 luglio 2021, n. 18925).

**1.4** A quanto precede consegue che, anche ove i condebitori agiscano assieme, impugnando i rispettivi avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, ove i loro ricorsi siano riuniti, ove uno dei condebitori intervenga nel giudizio promosso dall'altro, non si determina, sul piano processuale, l'inscindibilità della causa ed è sempre possibile la scissione del rapporto processuale, che può utilmente svolgersi anche nei confronti di uno solo dei coobbligati, sicché, se uno solo dei contribuenti propone impugnazione, il giudizio può proseguire senza necessità di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'altro, non

ricorrendo un' ipotesi prevista dall'art. 331 cod. proc. civ. (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 giugno 2020, n. 12305)

**1.5** Nella specie, a differenza del giudice di primo grado, che aveva disposto la riunione dei ricorsi proposti dai contribuenti per l'impugnazione del medesimo avviso di liquidazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sulla cessione indiretta di ramo aziendale ed era addivenuto alla pronuncia di un'unica decisione di rigetto, il giudice di secondo grado (identificabile nella Sezione 49<sup>^</sup> della Commissione Tributaria Regionale di Milano), pur omettendo di riunire gli appelli separatamente proposti dai contribuenti, aveva impresso ai procedimenti uno svolgimento unitario ed aveva pronunciato distinte decisioni in diverse udienze di discussione, che, ancorché difformi per l'apprezzamento delle differenti posizioni delle contribuenti, costituiscono, comunque, il risultato di una valutazione complessiva ed omogenea dell'intera vicenda contrattuale.

**2.** I restanti motivi - la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto per la comune attinenza alla questione della portata interpretativa dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (dettato per l'imposta di registro, ma richiamato per le imposte ipotecaria e catastale dall'art. 13, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347) - sono parimenti infondati, pur occorrendo emendare la motivazione della sentenza impugnata, che, comunque, è pienamente corretta nel dispositivo, nei termini specificati in appresso ex art. 384, comma 4, cod. proc. civ..

**2.1** Preliminarmente, si deve chiarire se la contribuente sia munita di legittimazione passiva rispetto alla pretesa impositiva dell'amministrazione finanziaria per la c.d. "*cessione indiretta*" di ramo aziendale, trattandosi della società

unipersonale di nuova costituzione (c.d. "newco" o "società veicolo") nella quale è stato conferito il ramo aziendale della società cedente e la cui partecipazione totalitaria è stata trasferita alla società cessionaria.

**2.2** A tale riguardo, secondo l'indirizzo sostenuto da questa Corte prima dei recenti interventi della Corte Costituzionale sull'attuale portata dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (quale modificato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145), l'art. 57, comma 6, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 stabilisce che nell'atto contenente negozi autonomi con parti diverse ciascuna parte è tenuta a pagare l'imposta complementare per le convenzioni cui ha partecipato, restando in tal modo affermato l'obbligo di ciascuna parte anche rispetto ad una sola convenzione di un'operazione negoziale complessa, limitatamente alla relativa partecipazione: a maggior ragione, quindi, la parte che abbia partecipato ad uno dei diversi atti con cui si sia posta in essere un'operazione causalmente unitaria come riqualificata ex art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 può essere chiamata a rispondere dell'imposta complementare dovuta in conseguenza della riqualificazione (in termini: Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 24 maggio 2018, n. 12909).

Per cui, posto che l'assemblea straordinaria della "(omissis) S.r.l." (a socio unico) aveva deliberato l'aumento di capitale che era stato sottoscritto e liberato mediante il conferimento di ramo aziendale da parte della "(omissis) S.p.A.", la società conferitaria doveva rientrare nel novero delle "parti contraenti" ex art. 57, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131.



Difatti, è pacifico che l'aumento di capitale nelle società di capitali viene a realizzare, attraverso un procedimento complesso, un contratto tra la società conferitaria ed il socio o il terzo conferente. Si tratta, innanzitutto, di un atto di organizzazione interno alla società, per il quale il potere è di regola riservato all'assemblea dei soci, chiamata ad esprimere la volontà della società attraverso i *quorum* e le maggioranze previste dalla legge o dallo statuto. Questa funzione organizzativa interna della deliberazione di aumento del capitale - che implica tra l'altro una modificazione statutaria - non esclude tuttavia una diversa concorrente funzione, assimilabile ad una vera e propria proposta negoziale, indirizzata ai soci o ai terzi secondo la diversa incidenza del diritto di opzione nei diversi casi che possono darsi, e avente ad oggetto una partecipazione, o una maggiore partecipazione al capitale della società; una funzione, dunque, che non si esaurisce all'interno della società, ma è diretta all'instaurazione di rapporti intersoggettivi (tali sono anche quelli con i soci, in quanto autori di nuovi conferimenti). Né il fenomeno si presenta diversamente nel caso particolare in cui la deliberazione di aumento del capitale, attraverso un previsto conferimento in natura, sia indirizzata ad un soggetto particolare, socio o terzo, per la ritenuta essenzialità del suo conferimento. Quanto ai conferenti, la manifestazione di volontà di corrispondere all'opportunità offerta dalla deliberazione di aumento del capitale può aversi con la semplice sottoscrizione delle quote o azioni (rispetto alla quale il successivo pagamento costituirebbe mero adempimento), o, specificamente nel caso di conferimento in natura e come è avvenuto nella fattispecie di causa, anche direttamente con il conferimento. Non rilevano qui, infatti, le diverse modalità

offerte dalla casistica, attraverso le quali il conferente si obbliga alla prestazione o la esegue direttamente, così perfezionando l'operazione di aumento del capitale (Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 17 luglio 2013, n. 17467).

La deliberazione di aumento del capitale non è idonea, di per sé, a produrre automaticamente l'effetto modificativo del contratto sociale, essendo altresì necessario il concorso delle volontà dell'ente e dei sottoscrittori del nuovo capitale deliberato. Pertanto, ai fini del perfezionamento dell'operazione di aumento di capitale, la deliberazione assembleare, con la quale è stato approvato l'incremento quantitativo del capitale, è sicuramente necessaria, ma non sufficiente, in quanto è pur sempre necessaria la dichiarazione di adesione dei soci ovvero, se prevista, anche dei terzi; detta dichiarazione si manifesta, appunto, con la sottoscrizione di una quota dell'aumento deliberato, che non coincide ed è diversa dalla manifestazione di voto espressa dal socio durante l'assemblea (Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 26 gennaio 1996, n. 611; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 aprile 2000, n. 5190; Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 19 ottobre 2007, n. 22016; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 15 settembre 2009, n. 19813; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 27 maggio 2011, n. 11725; Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 17 luglio 2013, n. 17467). Ed altrettanto dicasi, in particolare, per l'aumento di capitale che sia liberato mediante conferimento in natura, potendo affermarsi che il conferimento in una società di capitali già costituita è un atto con il quale il socio o il terzo, sul presupposto di una deliberazione di aumento del capitale sociale, approvata dall'organo competente della società, realizza la sua volontà di partecipare o, se già socio, di aumentare il valore della sua partecipazione alla medesima società, e trova nel collegamento essenziale con quella deliberazione la sua causa negoziale, sicché le condizioni di

validità del conferimento sotto il profilo della sussistenza della volontà non possono essere esaminate indipendentemente da quelle della deliberazione medesima, configurandosi un contratto di scambio (Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 17 luglio 2013, n. 17467).

**3.** Chiarito che anche la "società veicolo" può essere sicuramente ricompresa tra le "parti contraenti" e, quindi, tra i soggetti potenzialmente obbligati al pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, occorre esaminare la questione della possibilità di riqualificare in termini unitari il collegamento negoziale.

**3.1** Al riguardo, si osserva che, in tema di imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, quale modificato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, 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.

Invero, l'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 prevede che: *«Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 20, comma 1: 1) le parole: «degli atti presentati» sono sostituite dalle seguenti: «dell'atto presentato»; 2) dopo la parola: «apparente» sono aggiunte le seguenti: «, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli*

*extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».*

L'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, prevede 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».*

**3.2** Di recente, la sentenza della Corte Costituzionale n. 158 del 21 luglio 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. 26 aprile 1986 n. 131, quale modificato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, 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.

Secondo il giudice delle leggi, *« 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».*

Per altro verso, un'interpretazione della norma in chiave antielusiva provocherebbe *«incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell'art. 10-*

*bis della Legge 212 del 2000» e «consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di «indebiti» vantaggi fiscali e di operazioni «prive di sostanza economica», precludendo di fatto al contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea)».*

**3.3** Da ultima, poi, la sentenza della Corte Costituzionale n.39 del 16 marzo 2021 ha avuto modo di tornare sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, come modificato dall'art. 1, comma 87, lett. a, nn. 1 e 2, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, che è stata dichiarata manifestamente infondata con specifico riguardo all'efficacia retroattiva della disposizione interpretativa. Secondo il giudice delle leggi, *«si deve escludere che possa essere considerato irragionevole attribuire efficacia retroattiva a un intervento che, come quello descritto, ha assunto un carattere di sistema».*

In tale prospettiva, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la retroattività conseguente alla natura di interpretazione autentica riconosciuta all'art. 1, comma 87, lett. a, nn. 1 e 2, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, trova adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasta con altri valori e interessi costituzionalmente protetti, avendo riguardo al carattere di sistema assunto dall'intervento legislativo oggetto di scrutinio, che, per tale motivo, si sottrae al dubbio sollevato dal remittente. Inoltre, 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 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo, sottolineando che tali norme sono volte a tutelare i diritti della persona contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione e non viceversa (vedasi anche: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 aprile 2021, n. 9065).

**3.4** Adeguandosi a tale interpretazione, anche questa Corte ha ribadito che l'imposta colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dallo scritto, senza tener conto di elementi extratestuali, poiché l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 dispone 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 extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*» (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 25 maggio 2021, nn. 14318 e 14342; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 settembre 2021, n. 25601; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 22 ottobre 2021, nn. 29620 e 29623; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 novembre 2021, n. 35220; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 2 dicembre 2021, nn. 38003 e 38005; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 11 gennaio 2022, n. 590; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 12 gennaio 2022, n. 715).

**3.5** Pertanto, alla luce delle modifiche apportate dal legislatore secondo l'esegesi fornita dal giudice delle leggi, premesso che l'obbligo generale di contraddittorio preventivo esiste unicamente per i tributi armonizzati, mentre per i tributi non armonizzati occorre una specifica previsione normativa (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez.

6<sup>-5</sup>, 31 maggio 2016, nn. 11283, 11284, 11285 e 11286; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 15 marzo 2017, nn. 6757 e 6758; Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 dicembre 2020, n. 27382; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 16 dicembre 2021, n. 40482; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 gennaio 2022, n. 366), si è chiarito che l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 concerne l'oggettiva portata effettuale dei negozi e non contiene quindi una disposizione antielusiva *strictu sensu*, come quella dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, sicché l'avviso di liquidazione ex art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non soggiace all'obbligo di contraddittorio preventivo ex art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 8 giugno 2016, n. 11694; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 febbraio 2018, n. 4404; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 gennaio 2022, n. 366), pure aggiungendosi che il ricordato art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non esprime una regola antielusiva, bensì una regola interpretativa (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 febbraio 2017, n. 3562; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 26 gennaio 2018, n. 2009; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 10 gennaio 2022, n. 366).

Per cui, pur rimanendo fermo che in materia tributaria il divieto di abuso del diritto costituisce principio generale antielusivo,

volto a sanzionare ogni operazione economica che mira al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, ancorché non contrastante con alcuna disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente, si richiede che tali pratiche elusive vengano correttamente contestate e perseguite dall'amministrazione finanziaria, attraverso gli strumenti all'uopo previsti dall'ordinamento (ad esempio, l'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, poi sostituito dall'art. 10-*bis* della Legge 27 luglio 2000 n. 212). (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 novembre 2021, n. 35556).

Risultano, dunque, prive di rilievo decisivo, nell'applicazione dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, le questioni concernenti sia la sussistenza o meno di un intento elusivo o simulatorio in capo alle parti contraenti, che l'amministrazione finanziaria non è tenuta a dimostrare, sia - per quanto già detto - il difetto di contraddittorio preventivo in sede di procedimento amministrativo (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 16 novembre 2021, n. 34488).

Né, in senso contrario, appare utile richiamare la previsione dell'art. 53-*bis* del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, atteso che, nel caso di specie, la disposizione si applica nel testo vigente prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, lett. b, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, che ha esteso al campo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale le "*attribuzioni*" ed i "*poteri*" riconosciuti agli uffici finanziari dagli artt. 31, 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per l'accertamento delle imposte dirette, ma senza contemplare alcun richiamo alla disposizione di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre



1973 n. 600, norma che non riguarda suddette "attribuzioni" e "poteri", ma incide sull'oggetto dell'imposizione (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 16 novembre 2021, n. 34488).

**3.6** Dunque, 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 del 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.

Invero, è pacifico che la qualificazione di una disposizione di legge come norma di interpretazione autentica - al di là del carattere effettivamente interpretativo della previsione - esprime univocamente l'intento del legislatore di imporre un determinato significato a precedenti disposizioni di pari grado, così da far regolare dalla nuova norma fattispecie sorte anteriormente alla sua entrata in vigore, dovendosi escludere, in applicazione del canone ermeneutico che impone all'interprete di attribuire un senso a tutti gli enunciati del precetto legislativo, che la disposizione possa essere intesa come diretta ad imporre una determinata disciplina solo per il futuro (in termini: Cass., Sez. Un., 29 aprile 2009, n. 9941).

**3.7** Nel caso di specie, stante l'applicabilità retroattiva dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nel testo novellato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, per effetto della precisazione contenuta nell'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, l'amministrazione

finanziaria non aveva facoltà di riqualificare la sequenza di una pluralità di atti nei termini complessivi ed unitari di cessione indiretta di azienda, dovendo limitarsi a verificare la corretta liquidazione dell'imposta di registro in relazione a ciascuna delle predette operazioni, i cui effetti giuridici dovevano essere singolarmente e separatamente valutati ai fini fiscali.

**3.8** Da ciò consegue che la individuazione del regime tributario applicabile, quanto all'imposta di registro, avrebbe dovuto essere operata dall'amministrazione finanziaria con distinto e separato riferimento al conferimento di ramo aziendale nella società unipersonale di nuova costituzione ed alla cessione totalitaria della quota di partecipazione nella società unipersonale di nuova costituzione, dovendo avallarsi la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili.

**3.9** Peraltro, prendendo atto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale, anche l'Agenzia delle Entrate ha recentemente finito per ritenere che *«(...) la complessiva operazione descritta, comprendente la cessione totalitaria delle quote sociali preceduta dal conferimento del ramo d'azienda, non possa essere riqualificata come cessione d'azienda unitaria ai sensi dell'art. 20 del T.U.R., così come modificato dalla Legge di bilancio 2018»* (vedasi la risposta ad interpello n. 371 del 17 settembre 2020).

**3.10** Ne discende che il giudice di appello ha correttamente rigettato l'appello dell'amministrazione finanziaria, pur dovendo correggersene la motivazione nel senso specificato in precedenza.

4. Dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi l'infondatezza dei motivi dedotti, il ricorso deve essere rigettato.

5. Le spese giudiziali possono essere compensate in considerazione dell'evoluzione normativa e della incertezza giurisprudenziale risolta solo a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale.

6. Nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della Legge 24 dicembre 2012 n. 228), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 28 gennaio 2022, n. 2615; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 3 febbraio 2022, n. 3314; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831).

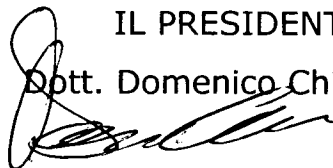
**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese giudiziali.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 13 aprile 2022.

IL PRESIDENTE

Dott. Domenico Chindemi



DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi **10 MAG 2022**  
IL CANCELLIERE ESPERTO  
Sabrina Belmonte

