

16481.22



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
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 <u>Rita Russo</u> <i>CAMBIA UGO</i>	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

Oggetto
REGISTRO
AGEVOLAZIONI
INVIM

Ud. 27/4/2022 PU

R.G. N. 10832/2015

Rep.
non 16481

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 10832/2015 R.G., proposto

DA

la "(omissis) S.p.A.", con sede in (omissis) , in persona dell'amministratore delegato *pro tempore*, rappresentata e difesa dal Prof. Avv. (omissis) , con studio in (omissis) elettivamente domiciliato presso l'Avv. (omissis) , con studio in (omissis) giusta procura in margine al ricorso introduttivo del presente procedimento;

*625
2022*

RICORRENTE

CONTRO

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

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 24 ottobre 2014 n. 5503/46/2014;

dato atto che la causa è decisa in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 23, comma 8-*bis*, 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, essendo stata fatta richiesta di discussione orale;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 27 aprile 2022 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

udito per la ricorrente il Prof. Avv. (omissis) , che ha chiesto l'accoglimento;

dato atto che nessuno è comparso per la controricorrente;

udito il P.M., nella persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott. Francesco Salzano, che ha concluso per l'accoglimento.

FATTI DI CAUSA

La "(omissis) S.p.A." ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 14 novembre 2016 n. 5868/27/2016, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione e cartella di pagamento per le 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 della "(omissis) S.r.l." (con socio unico) mediante conferimento di ramo aziendale da parte della "(omissis) S.r.l." (atto del 19 dicembre 2008), la cessione totalitaria della quota di compartecipazione nella "(omissis) S.r.l." (con socio unico) dalla "(omissis) S.r.l." alla "(omissis) S.p.A." (atto del 19 dicembre 2008) e la fusione per incorporazione della "(omissis) S.r.l." (con socio unico) nella "(omissis) S.p.A." (atto del 21 dicembre 2010), nei termini complessivi di cessione indiretta

di ramo aziendale, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 21 gennaio 2013 n. 42/26/2013, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di primo grado, sul presupposto che le imposte di registro, ipotecaria e catastale dovessero applicarsi in relazione al risultato finale dell'operazione complessiva, senza tener conto degli effetti particolari dei singoli atti. Il ricorso è affidato a otto motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. ha chiesto l'accoglimento del ricorso. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ..

MOTIVI DI RICORSO

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 12 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e 53-*bis* del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'emanazione dell'avviso di liquidazione non richiedesse l'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 54 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria potesse emanare un avviso di liquidazione, ancorché la riqualificazione degli atti soggetti a registrazione esigesse l'emanazione di un avviso di rettifica o di accertamento.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver

erroneamente ritenuto che le imposte di registro, ipotecaria e catastale dovessero applicarsi in relazione al risultato finale dell'operazione complessiva, senza tener conto degli effetti particolari dei singoli atti.

4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 176 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 e 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'esclusione della elusività dell'operazione di conferimento di azienda e cessione della partecipazione sociale possa estendersi dall'imposizione diretta all'imposizione indiretta.

5. Con il quinto motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per non aver tenuto conto che la "(omissis) S.p.A." non avrebbe mai potuto stipulare una cessione di ramo aziendale con la " (omissis) S.r.l.", la quale, all'epoca del conferimento, versava in uno stato di decozione, al punto di addivenire ad una proposta di concordato preventivo.

6. Con il sesto motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per non aver tenuto conto che la relazione di stima redatta in funzione del conferimento di ramo aziendale non aveva compreso nella valutazione complessiva immobili diversi da quelli conferiti.

7. Con il settimo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 23 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria avesse riqualficato gli atti soggetti a registrazione con l'applicazione dell'aliquota nella misura del 7% e non nella misura del 3%.

8. Con l'ottavo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n.4, cod. proc. civ., per aver erroneamente pronunciato sulla cartella di pagamento, nonostante la carenza di motivi di appello in proposito.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Applicando il principio della "*ragione più liquida*" e derogando all'ordine di prospettazione dei motivi nel ricorso per cassazione, si possono esaminare con precedenza il primo motivo ed il terzo motivo.

1.1 Invero, secondo il principio della "*ragione più liquida*", desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 cod. proc. civ. (trcon l'assorbimento dei restanti motivi. a le tante: Cass., Sez. Un., 8 maggio 2014, n. 9936; Cass., Sez. 6⁻⁵, 22 agosto 2017, n. 20250; Cass., Sez. 5[^], 3 ottobre 2018, n. 24061; Cass., Sez. 5[^], 17 aprile 2019, n. 10674; Cass., Sez. 5[^], 7 ottobre 2020, n. 27989; Cass., Sez. 5[^], 19 luglio 2021, n. 20639; Cass., Sez. 5[^], 20 dicembre 2021, n. 40734; Cass., Sez. 5[^], 9 gennaio 2019, n. 363; Cass., Sez. 5[^], 18 novembre 2021, n. 35219; Cass., Sez. 5[^], 29 dicembre 2021, n. 41841; Cass., Sez. 5[^], 11 gennaio 2022, n. 522; Cass., Sez. 5[^], 17 gennaio 2022, n. 1149).

2. Ciò posto, il primo motivo è infondato.

2.1 Disciplinando i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 dispone che: *«Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».*

2.2 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in tema di tributi "*non armonizzati*" (come l'IRPEF, l'IRAP o le imposte di registro, ipotecaria e catastale), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per gli accertamenti c.d. "*a tavolino*", per cui non si pone la questione di un'eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212; tuttavia, tale principio non vale per i tributi "*armonizzati*" come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6⁻⁵, 29 ottobre 2018, n. 27420; Cass., Sez. 6⁻⁵, 5 novembre 2020, n. 24793; Cass., Sez. 5[^], 29 dicembre 2020, n. 29726; Cass., Sez. 5[^], 6 luglio 2021, nn. 19176 e 19177).

2.3 Viceversa, l'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione *ex ante* in merito al rispetto del contraddittorio operata dal

legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "*prova di resistenza*", senza distinguere tra tributi armonizzati e non armonizzati (Cass., Sez. 5[^], 15 gennaio 2019, nn. 701 e 702; Cass., Sez. 5[^], 30 marzo 2021, n. 8718; Cass., Sez. 6^{^-5}, 23 novembre 2021, n. 36118).

2.4 Quanto al contenuto dell'obbligo documentale, questa Corte ha affermato che il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo (in termini: Cass., Sez. 6^{^-5}, 2 luglio 2014, n. 15010; Cass., Sez. 5[^], 23 gennaio 2020, n. 1497; Cass., Sez. 5[^], 4 marzo 2021, nn. 5942, 5943, 5944, 5945 e 5946; Cass., Sez. 5[^], 9 giugno 2021, n., 16140; Cass., Sez. 5[^], 23 giugno 2021, n. 17916; Cass., Sez. 5[^], 14 dicembre 2021, n. 39922).

2.5 Ne consegue che, rispetto all'imposta di registro, la quale si applica «*secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, (...) sulla base degli elementi desumibili*» (art. 20, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), in assenza di una specifica previsione di legge, l'amministrazione finanziaria non ha alcun obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo col contribuente prima dell'emanazione dell'avviso di liquidazione, limitandosi la sua funzione alla valutazione della rilevanza fiscale dell'atto negoziale o giudiziale, al momento della registrazione su richiesta o d'ufficio (artt. 10, 11, 12 e 15 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), mediante la determinazione della base

imponibile (artt. 43 – 53 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), l'applicazione dell'imposta nella misura (fissa o proporzionale) stabilita secondo le prescrizioni tariffarie corrispondenti alla tipizzazione delle fattispecie negoziali (art. 41 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) ed il recupero dell'imposta non versata o versata in misura inferiore all'importo dovuto (artt. 54, 55 e 56 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131).

Altrettanto vale nel caso di riqualificazione dell'atto presentato alla registrazione (art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), trattandosi di una mera operazione ermeneutica del testo negoziale (Cass., Sez. 5[^], 11 febbraio 2021, n. 3456), che, comunque, non può travalicare gli elementi desumibili dal suo contenuto intrinseco (anche alla luce delle modifiche apportate 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).

Per cui, non essendo ipotizzabile un accesso dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente esercente un'attività professionale o imprenditoriale anche per la sola assunzione di informazioni o l'acquisizione di documenti, non può venire in rilievo la violazione dell'obbligo del contraddittorio endo-procedimentale nell'accertamento dei presupposti per la liquidazione dell'imposta di registro.

2.6 Ad ogni modo, 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[^], 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 6^{^-5}, 8 giugno 2016, n. 11694; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5[^], 23 febbraio 2018, n. 4404; Cass., Sez. 5[^], 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 6^{^-5}, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5[^], 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[^], 10 febbraio 2017, n. 3562; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5[^], 26 gennaio 2018, n. 2009; Cass., Sez. 5[^], 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 6^{^-5}, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5[^], 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[^], 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[^], 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5[^], 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[^], 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 5[^], 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34488).

2.7 Nella specie, quindi, il giudice di appello ha fatto corretta applicazione del principio enunciato, ritenendo che l'emissione dell'avviso di liquidazione ex art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non esigeva l'osservanza del contraddittorio preventivo, trattandosi di adempimento prescritto soltanto dall'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600.

3. Per il resto, il terzo motivo è fondato, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi.

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^a, 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 extra-testuali, 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 extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi» (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5[^], 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6^{^-5}, 25 maggio 2021, nn. 14318 e 14342; Cass., Sez. 5[^], 21 settembre 2021, n. 25601; Cass., Sez. 6^{^-5}, 22 ottobre 2021, nn. 29620 e 29623; Cass., Sez. 5[^], 18 novembre 2021, n. 35220; Cass., Sez. 6^{^-5}, 2 dicembre 2021, nn. 38003 e 38005; Cass., Sez. 6^{^-5}, 11 gennaio 2022, n. 590; Cass., Sez. 6^{^-5}, 12 gennaio 2022, n. 715).

3.5 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).

3.6 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 delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in relazione a ciascuna delle predette operazioni, i cui effetti giuridici dovevano essere singolarmente e separatamente valutati ai fini fiscali.

3.7 Da ciò consegue che la individuazione del regime tributario applicabile, quanto alle imposte di registro, ipotecaria e catastale, avrebbe dovuto essere operata dall'amministrazione finanziaria con distinto e separato riferimento al conferimento di ramo aziendale nella società unipersonale di nuova costituzione, alla cessione totalitaria della quota di compartecipazione nella società unipersonale di nuova costituzione ed alla fusione per incorporazione della società unipersonale di nuova costituzione nella società cessionaria della quota totalitaria di compartecipazione nella medesima, dovendo avallarsi la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili.

3.8 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).

3.9 Ne discende che il giudice di appello ha fatto malgoverno del principio enunciato, ritenendo che le imposte di registro, ipotecaria e catastale dovessero applicarsi in relazione al risultato finale dell'operazione complessiva, senza tener conto degli effetti particolari dei singoli atti.

4. Dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi l'infondatezza del primo motivo, la fondatezza del terzo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 1, ultima parte, cod. proc. civ., con pronuncia di accoglimento dei ricorsi originari della contribuente (in relazione alla separata impugnazione dell'avviso di liquidazione e della cartella di pagamento) .

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

P.Q.M.

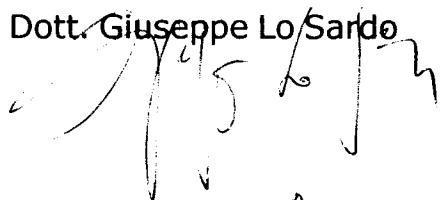
La Corte accoglie il terzo motivo, rigetta il primo motivo e dichiara l'assorbimento dei restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel

merito, accoglie i ricorsi originari della contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 27 aprile 2022.

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

Dott. Giuseppe Lo Sardo



IL PRESIDENTE

Dott. Domenico Chindemi



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 23 MAG 2022

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

