

Civile Ord. Sez. 5 Num. 31001 Anno 2021

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: RUSSO RITA

Data pubblicazione: 02/11/2021

ORDINANZA

sul ricorso R.G. 1447/2015 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore* (C.F. 063663391001), rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato (C.F. 80224030587) presso cui è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12;

- ricorrente -

contro

SORIN GROUP ITALIA S.R.L. (C.F. 10556980158), con sede legale in Milano (MI), Via Benigno Crespi 17, in persona

4780
2021

RR

dell'amministratore delegato e legale rappresentante *pro tempore*;

BELLCO S.R.L. (C.F. 06157780963), con sede legale in Mirandola (MO), Via Camurana 1, in persona dell'amministratore delegato e rappresentante legale *pro tempore*;

DICIANNOVE GIUGNO S.P.A. (C.F. 05191000966), in persona dell'amministratore delegato e rappresentante legale *pro tempore*;

tutte rappresentate e difese, anche disgiuntamente tra loro, dalla Prof. Avv. LIVIA SALVINI e dall'Avv. MICHELE MARANO', ed elettivamente domiciliate presso lo studio della prima, sito in Roma, Viale Giuseppe Mazzini 11;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 2691/32/14 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA pronunciata il 22.01.2014, depositata il 22.05.2014; vista la requisitoria del Pubblico Ministero; 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 registrato il 22.04.2008 la Sorin Group Italia s.r.l. ha costituito la società Bellco s.r.l. con un capitale sociale di € 10.000,00 interamente posseduto dalla costituente. In data 24.11.2008 l'assemblea della Bellco s.r.l. ha deliberato un aumento di capitale finalizzato alla riorganizzazione del ramo d'azienda "Renal Care", di proprietà della Sorin Group Italia,



all'interno della stessa società, da attuarsi mediante conferimento in natura del ramo d'azienda.

In data 30.12.2008 la Sorin ha conferito nella Bellco s.r.l. un proprio ramo di azienda, per un valore complessivo di € 9.250.00,00; tale atto è stato assoggettato ad imposta di registro fissa; in pari data, il 30.12.2008, la Sorin ha venduto la sua quota di partecipazione al capitale della Bellco s.r.l. alla società Diciannove Giugno s.p.a.

A seguito di accertamento da parte della Guardia di finanza, l'Agenzia delle entrate, tra il 13 ed il 17 gennaio 2013, ha notificato alle tre società avviso di liquidazione per il recupero a tassazione dell'imposta di registro proporzionale dovuta per cessione d'azienda, così riqualificando i negozi posti in essere tra le parti, considerandoli come momenti di una unica operazione.

Le società hanno proposto ricorso avverso il predetto avviso di liquidazione, eccependo l'illegittima applicazione dell'art. 20 del DPR n. 131/1986. Il ricorso delle società contribuenti è stato accolto in primo grado. L'Agenzia delle entrate ha proposto appello, che è stato respinto dalla CTR della Lombardia sul rilievo che i negozi posti in essere dalle parti fossero supportati da valide ragioni economiche.

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate affidandosi a quattro motivi. Hanno resistito con controricorso le società contribuenti. Il Pubblico Ministero ha depositato conclusioni scritte, a norma dell'art. 380-bis, comma 1, c.p.c. concludendo per la cassazione con rinvio della sentenza gravata. 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.

Fissata l'adunanza camerale non partecipata del 14 luglio 2021 le società contribuenti hanno depositato memorie.

RITENUTO CHE

3.- Con il primo motivo del ricorso, la parte ricorrente lamenta la violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., in relazione all'art. 2697 cod. civ. Deduce che erroneamente la CTR erroneamente ha ritenuto che l'ufficio non abbia provato la causa reale dei negozi presentati per la registrazione, tenuto conto dell'ambito temporale ristretto nel quale sono stati stipulati.

Con il secondo motivo la parte lamenta violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., in relazione all'art. 20 D.P.R. 131/1986 per aver la CTR errato nell'affermare che le operazioni erano giustificate da valide ragioni economiche e che l'ufficio non aveva provato la natura elusiva delle stesse.

Con il terzo motivo si lamenta la violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., in relazione all'art. 53 della Costituzione per aver la CTR erroneamente escluso la sussistenza di una ipotesi di abuso del diritto.

Con il quarto motivo del ricorso la parte lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 37-bis DPR n. 600/1973, in



relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ. per aver i giudici ritenuto che l'Ufficio avrebbe dovuto comunque applicare al caso di specie le garanzie endoprocedimentali previste dall'art. 37-bis citato a tutela del diritto al contraddittorio del contribuente, stante l'asserita abusività delle operazioni compiute dalle parti. Deduce che l'art. 37 bis cit., è norma speciale di interpretazione stretta, destinata ad operare nel solo campo delle imposte sul reddito, mentre in materia di imposte sui trasferimenti è applicabile il principio generale di divieto di abuso del diritto posto dall'art. 53 Cost., che non implica necessariamente un previo contraddittorio amministrativo.

I motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono infondati.

1.2.- Ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 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 riqualficatoria 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.

1.3.- 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.

1.4.- 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, la cessione di quote sociali preceduta dal conferimento di ramo d'azienda non può essere riqualificata, ex art 20 DPR 131/1986, come cessione di azienda e assoggettata alla relativa imposizione, dovendosi ritenere impedita all'ufficio la riqualificazione di un unico negozio, come di più o meno articolate sequenze negoziali, sulla base della valorizzazione di elementi extratestuali.

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'espreso 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


