



Civile Ord. Sez. 5 Num. 12817 Anno 2022

Presidente **LEONARDO RONCA** **CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

Relatore: **RUSSO RITA** **SEZIONE TRIBUTARIA**

Data pubblicazione: 21/04/2022

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ORONZO DE MASI	Presidente
GIACOMO MARIA STALLA	Consigliere
MILENA BALSAMO	Consigliere
RITA RUSSO	Consigliere rel.
GIUSEPPE LO SARDO	Consigliere-

Oggetto:

REGISTRO INVIM
ACCERTAMENTO
Ud.15/03/2022 CC
RG 20395/2015

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20395/2015 R.G. proposto da:

C.S.I. – COMPAGNIA SURGELATI ITALIANA s.p.a., in proprio e in qualità di società incorporante Boreas Bidco s.p.a. in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli avv. Guglielmo Maisto e Marco Cerrato elettivamente domiciliata presso il loro studio, sito in Roma, Piazza d'Aracoeli, n. 1,

-ricorrenti-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore, elettivamente domiciliato in Roma Via Dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale Dello Stato che lo rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso la sentenza di COMM.TRIB.REG. della LOMBARDIA n. 225/2015 depositata il 27/01/2015; udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15/03/2022 dal Consigliere Rita Russo;

RILEVATO CHE

L'Agenzia delle entrate ha riqualficato ai sensi dell'art 20 del DPR 131/1986 una complessa operazione consistente, quale atto finale, nella cessione di quote sociali in favore della ricorrente, preceduto da una serie di atti con i quali altre società deliberavano aumento di



capitale sociale e conferivano rami di azienda. Con questa operazione si riorganizzava il settore dei prodotti surgelati a marchio Findus concentrando il business in capo a una sola società e cioè la ricorrente CSI. Con l'avviso di liquidazione n. 20101T00090000 l'Agenzia delle entrate ha rideterminato l'imposta di registro dovuta, riqualificando l'operazione come un'unica fattispecie ancorché a formazione progressiva, produttiva di un unico effetto giuridico finale da identificarsi nella cessione di ramo di azienda.

Le società ha proposto ricorso avverso il predetto avviso di liquidazione che è stato respinto dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza impugnata dalla società CSI. L'appello è stato respinto dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia la quale ha valorizzato la funzione antielusiva dell'art. 20 del DPR 131/1986 e ritenuto legittima la valutazione di una pluralità di atti collegati in ragione della unitarietà della causa.

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione la società affidandosi a quattro motivi. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate. La società ricorrente ha depositato memoria chiedendo la discussione in pubblica udienza. La causa è stata trattata all'udienza camerale del 15 marzo 2022.

RITENUTO CHE

1.- Preliminarmente, sulla istanza di discussione in pubblica udienza, si rileva che la rimessione di una causa alla pubblica udienza dall'adunanza camerale prevista nell'art. 380-bis.1, c.p.c. è ammissibile in applicazione analogica del comma 3 dell'art. 380 bisc.p.c., rientrando la valutazione degli estremi per la trattazione del ricorso in pubblica udienza – e, in particolare, della particolare rilevanza della questione di diritto coinvolta – nella discrezionalità del collegio giudicante, che ben può escluderne la ricorrenza in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare al caso di specie (Cass. sez. un. n. 14437 del 05/06/2018).



Nella fattispecie sebbene la questione rivesta una particolare importanza si deve ritenere -come appresso meglio si dirà- che sono ormai consolidati i principi di diritto da applicare al caso di specie in virtù di un uniforme e costante orientamento adottato da questa Corte di legittimità a seguito delle sentenze della Corte Costituzionale n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021.

2.- La parte ricorrente con il primo motivo del ricorso lamenta ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c. la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c. in ragione della motivazione meramente apparente. Con il secondo motivo del ricorso lamenta ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. l'omesso esame di fatto decisivo per il giudizio vale a dire l'esistenza di valide ragioni economiche per l'operazione. Con il terzo motivo del ricorso lamenta ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 20 del DPR 131 del 1986, nonché dell'art 53 Cost. in quanto detta norma non ha finalità antielusive e la Commissione tributaria non ha correttamente utilizzato i principi in materia di elusione e abuso di diritto. Con il quarto motivo del ricorso si ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c. la violazione dell'articolo 112 c.p.c. per omessa pronuncia in merito alla violazione del principio del contraddittorio preventivo.

3.- Il terzo motivo può esaminarsi prioritariamente in quanto potenzialmente assorbente. Il motivo è fondato.

3.1.- 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.

3.2- 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. 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.

3.3.- 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; Cass. n. 2677/2022).

4.- Né può dirsi che 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). Eventuali condotte di sottrazione all'imposizione di effettiva ricchezza imponibile rilevano sotto il profilo dell'abuso del diritto, ma alla loro repressione, non è funzionale la disposizione di cui al citato art 20 (Cass. 5715/2022).

Dalle superiori considerazioni consegue, in accoglimento del terzo motivo di ricorso assorbiti gli altri, la cassazione della sentenza impugnata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto può decidersi nel merito accogliendo l'originario ricorso della società contribuente.

Le spese del complessivo giudizio 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.

Accoglie il terzo motivo del ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso della società contribuente. Compensa interamente le spese del doppio grado di merito e del giudizio di legittimità.

Roma, camera di consiglio del 15 marzo 2022.

Il Presidente
ORONZO DE MASI

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

