



Civile Ord. Sez. 5 Num. 14474 Anno 2022

Presidente **LEONARDO RONCHI** **CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

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

Data pubblicazione: 06/05/2022

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 1636/2019

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1636/2019 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 pro tempore

-intimata -

avverso la sentenza di COMM.TRIB.REG. della LOMBARDIA n. 2424/2018 depositata il 28/05/2018; udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15/03/2022 dal Consigliere Rita Russo; udito il Procuratore generale che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo di ricorso.

RILEVATO CHE

La ricorrente espone di avere partecipato ad una operazione, promossa dalla multinazionale Unilever, di riorganizzazione del comparto imprenditoriale di commercializzazione dei prodotti surgelati a marchio Findus, operazione che aveva come finalità



quella di accorpate in capo ad una singola società, individuata in CSI, l'intero business Findus. Nell'ambito di questa operazione, Unilever Manufacturing nel mese di luglio 2010 aveva conferito il ramo di azienda -comprensivo di beni immobili- relativo alla fabbricazione dei prodotti Findus (c.d. ramo produzione), alla società ricorrente. Espone altresì che l'Agenzia delle entrate ha riqualificato ai sensi dell'art 20 del DPR 131/1986 l'operazione così attuata tramite conferimenti, considerandola alla stregua di cessione di azienda, assoggettabile all'imposta di registro ipotecaria e catastale in misura proporzionale anziché fissa. Deduce che, nell'anno 2013, sono stati notificati gli avvisi di liquidazione fondati sulla predetta (ed erronea) interpretazione dell'articolo 20 del DPR 131/1986, avvisi tutti impugnati dalla società ricorrente (nonché dalle altre società interessate all'operazione), contenzioso in atto pendente in Corte di Cassazione. La ricorrente espone altresì che nel mese di luglio 2015 l'Agenzia ha notificato avviso di rettifica del valore di fabbricati inclusi nel ramo produzione conferito alla CSI da Unilever Manufacturing, richiedendo le maggiori imposte catastali e ipotecarie oltre interessi e sanzioni.

La società ha quindi proposto ricorso avverso il predetto avviso di liquidazione, opponendo, tra l'altro, la decadenza dal potere impositivo.

Il ricorso è stato respinto in primo grado.

La società ha proposto appello, che la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato sul rilievo che l'Agenzia non è decaduta del potere di effettuare l'accertamento eccetto dalla società, posto che l'avviso di rettifica è stato notificato entro il termine di due anni dal pagamento dell'imposta di registro proporzionale; nel merito rileva che sono state prese in considerazione tutte le caratteristiche dei beni, la loro ubicazione, il loro stato e che è privo di pregio il riferimento alla corretta



interpretazione dell'art 20 del DPR 131/1986 in quanto il precedente avviso di riqualificazione della operazione societaria è oggetto di separato giudizio.

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione la società affidandosi a sei motivi.

Non si è costituita l'Agenzia delle entrate.

La società ricorrente ha depositato memoria.

Il Procuratore generale ha presentato conclusioni scritte chiedendo l'accoglimento del primo motivo del ricorso con assorbimento degli altri.

La causa è stata trattata all'udienza camerale del 15 marzo 2022.

RITENUTO CHE

1.- Con il primo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione di norme di diritto in relazione all'articolo 76 del DPR 131/1986. La parte censura la decisione della Commissione regionale che ha ritenuto non maturata la decadenza dal potere impositivo, erroneamente ritenendo che si verta in tema di imposta proporzionale e sarebbe quindi applicabile il termine di decadenza speciale previsto dal comma 1 bis dell'articolo 76 cit., e cioè due anni dal pagamento dell'imposta e non il termine generale previsto dal comma 2 del medesimo articolo vale a dire il termine di tre anni dalla data di registrazione dell'atto.

La contribuente deduce che il comma 1 bis si applica soltanto al caso in cui il contribuente presenti alla registrazione un atto di cessione di azienda da sottoporre a imposta proporzionale e non anche nel caso in cui presenti un atto da sottoporre a imposta fissa successivamente riqualificato dall'Agenzia, come accaduto nella fattispecie.

Con il secondo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. la violazione degli artt. 51 e 52 del DPR 131/1986 poiché la



Commissione regionale ha confermato la legittimità dell'atto impositivo, basato esclusivamente sui valori OMI. La ricorrente deduce che l'ufficio ha ignorato la perizia di parte asseverata, depositata in atti, e ha utilizzato solo i valori OMI; che la questione che è stata sottoposta sia al giudice di primo che di secondo grado e che il giudice d'appello sul punto si è limitato ad affermare apoditticamente che l'ufficio avrebbe preso in considerazione, oltre ai valori OMI, altri anche altri elementi. La parte di contro deduce che, come emerge dall'avviso di rettifica, sono stati utilizzati solo i valori OMI e che le affermazioni dei giudici di merito risultano sconfessate dall'avviso di rettifica. La sentenza pertanto è illegittima sia perché il mero riferimento ai valori OMI non costituisce una motivazione valida, sia perché nel merito i valori utilizzati dall'ufficio sono errati e non corrispondenti alla realtà.

Con il terzo motivo del ricorso la società lamenta a sensi dell'art 360 n. 4 c.p.c. la nullità della sentenza per motivazione apparente poiché la Commissione regionale ha confermato la legittimità dell'atto impositivo, con riferimento alla questione posta nel secondo mezzo, con una motivazione che si riduce a una generica enunciazione di principi senza contestualizzazione alcuna.

Con il quarto motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c. l'omessa pronuncia con riferimento alla doglianza relativa alla violazione dell'art. 20 del DPR 131/1986. La società deduce di avere rilevato sin dall'atto introduttivo del giudizio che l'avviso di riqualificazione, cui poi è seguito l'atto di rettifica oggetto del presente procedimento, era fondato su un'errata interpretazione dell'art. 20 del DPR 131/1986, e che tale censura era stata rinnovata in appello. La sentenza ha omesso di pronunciarsi su questa domanda, ritenendo che sia oggetto di un diverso contenzioso, senza avvedersi che l'atto impositivo oggetto del presente giudizio trae fondamento dell'errata interpretazione



dell'art. 20 citato e che pertanto l'interpretazione di questa norma era anche oggetto di questo giudizio.

2.- I motivi primo e quarto possono esaminarsi congiuntamente e sono fondati.

Il giudice d'appello ha respinto l'eccezione di decadenza rilevando che nella specie si tratta di un atto soggetto imposta proporzionale, versata in data 24 settembre 2013, e di conseguenza, applicandosi il comma 1 bis dell'articolo 76 del DPR 131/1986 l'avviso di rettifica e liquidazione per cui è causa, notificato il 3 luglio 2015, è tempestivo. Il comma 1 -bis dell'art 76 dispone infatti che l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta di cui all'articolo 52, comma 1, deve essere notificato entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale.

La Commissione regionale ha quindi fondato la propria decisione sulla circostanza che in data 24 settembre 2013 la parte ha pagato un'imposta proporzionale per l'atto con il quale sono stati conferiti i beni immobili oggetto di rettifica, senza però considerare che detta imposta era stata pagata a seguito della emissione di avvisi di riqualificazione dell'atto- che la parte aveva presentato come sottoposto a imposta fissa nel 2010- e di conseguente liquidazione dell'imposta proporzionale. Erroneamente quindi ritiene che *"nel caso in esame l'imposta è proporzionale, sul punto non vi è contestazione"*, mentre invece la debenza dell'imposta proporzionale era stata contestata dalla parte, che aveva impugnato i predetti avvisi di liquidazione. Di conseguenza, e contrariamente a quanto ritenuto nella sentenza impugnata, la questione della decadenza è legata alla questione della validità di detti avvisi di riqualificazione e liquidazione di imposta proporzionale; del resto, la parte espone (pag. 6 del ricorso) che è la stessa Agenzia a legare a doppio filo l'avviso di rettifica impugnato nel presente procedimento con gli avvisi di liquidazione emessi nell'anno 2013, ribadendo in esso le



conclusioni contenute nei predetti avvisi sulla riqualificazione delle operazioni come cessione di azienda.

La motivazione del giudice d'appello è quindi affetta da una insanabile contraddizione perché pur nella consapevolezza che detti avvisi di accertamento erano stati impugnati e oggetto di separato contenzioso, ritiene tuttavia pacifica la questione che si tratti di una imposta proporzionale, mentre la parte ha sempre sostenuto che l'atto non poteva riqualificarsi e quindi è soggetto ad imposta fissa, ed in ogni caso che il termine di decadenza per la rettifica del valore degli immobili avrebbe dovuto essere computato dal momento in cui l'atto è stato presentato alla registrazione come atto sottoposto ad imposta fissa. Vale qui la pena di rilevare che la tesi sostenuta dalla società ricorrente sulla corretta interpretazione dell'art. 20 del DPR 131/1986 trova conferma nella più recente giurisprudenza di questa Corte, successiva alle sentenze della Corte costituzionale nn. 158/2020 e 39/2021, che si è 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).

3.- In ogni caso ed anche a prescindere dalla questione sopra evidenziata, deve rilevarsi che la rettifica del valore dei beni immobili era possibile sin dal momento in cui la società ha presentato



per la registrazione (a imposta fissa) l'atto del 23 luglio 2010, di conferimento di ramo di azienda comprensivo dei beni immobili, atto che successivamente è stato riqualificato dall'Agenzia dell'entrate (2013), che solo in un momento ancora successivo ha provveduto a rettificare il valore dei beni così conferiti (2015).

Il termine di decadenza infatti deve farsi decorrere dalla data dell'avvenuta registrazione, perché è quello il momento in cui l'Amministrazione è resa edotta dell'esistenza dell'atto e della dichiarazione di valore operata dal contribuente e questo pur se l'atto era stato erroneamente -secondo la tesi dell'Agenzia, oggi contrastante con la riforma dell'art 20 cit.- registrato a tassa fissa (Cass. n. 23060 del 11/11/2015; Cass.n. 5999 del 17/06/1999).

In sintesi, la riqualificazione dell'atto portato a registrazione, peraltro operata in base ad una erronea lettura dell'art 20 del DPR 131/1986, non rimette in termini l'amministrazione al fini di operare una rettifica del valore dei beni con esso conferiti; il termine di decadenza previsto dall'art 76 del DPR 131/1986 inizia a decorrere dalla data di presentazione dell'atto e quindi nel caso di specie era ampiamente maturato nel momento in cui (2015) è stato emesso l'avviso di rettifica del valore dei beni immobili per cui oggi è processo.

Dalle superiori considerazioni consegue, in accoglimento del primo e quarto 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 primo e quarto 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

