



16204.21

## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

## SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

REGISTRO
INVIM
RISCOSSIONE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Presidente - R.G.N. 15523/2016  
 Dott. LIBERATO PAOLITTO - Consigliere - Cron. 16204  
 Dott. GIUSEPPE LO SARDO - Consigliere - Rep.  
 Dott. FULVIO FILOCAMO - Consigliere - Ud. 06/11/2020  
 Dott. MARGHERITA TADDEI - Rel. Consigliere - CC

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 15523-2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

**- ricorrente -****contro**

elettivamente domiciliata in ROMA, VIALE G. MAZZINI 11, presso lo studio dell'avvocato GABRIELE ESCALAR, che la rappresenta e difende;

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 5509/2015 della COMM.TRIB.REG.

LOTIBARONIA  
 di MILANO, depositata il 17/12/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di

consiglio del 06/11/2020 dal Consigliere Dott.

MARGHERITA TADDEI;

lette le conclusioni scritte del pubblico ministero in

persona del sostituto procuratore generale dott.

STEFANO DE MATTEIS che ha chiesto che la Corte accolga

il ricorso con rinvio alla CTR di <sup>LOMBARDIA</sup> Milano.

**N.15523/2016**

**RILEVATO CHE**

L'Agenzia delle Entrate articola un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 5509/15 della CTR Lombardia che, confermando la sentenza della CTP Milano n.7615/2014 , che aveva accolto il ricorso introduttivo della contro l'avviso di liquidazione, in misura proporzionale, della imposta di Registro , relativo ad una serie di atti posti in essere dalla ricorrente e dalla Tramite la controllata riquilibrati ,unitariamente, dall'Ufficio ai sensi dell'art.20 TUR in termini di cessione di ramo di azienda (conferimento del medesimo in sede di liberazione di aumento di capitale e cessione della quota di partecipazione liberata), rigettava l' appello dell'Ufficio in relazione al recupero effettuato , accogliendo la preliminare eccezione della controparte, di violazione del principio del contraddittorio endo-procedimentale.

Il P.G. ha depositato requisitoria scritta, istando per l'accoglimento del ricorso, attesa la insussistenza in materia di un diritto al contraddittorio preventivo.

La contribuente ha controdedotto, affermando ed argomentando in memoria che il dispositivo della sentenza della CTR Lombardia è comunque corretto in diritto in forza dello ius superveniens recato dalla lettera a) dell'art.1,comma 87, della legge 27 dicembre 2017n.205, che ha modificato il testo dell'art.20 del DPR 26 aprile 1986 n.131 e dal comma 1084 dell'art.1 della legge n.145 del 2018 che ha attribuito natura di interpretazione autentica alla novella, assegnandole in tal modo validità retroattiva, modifiche valutate costituzionalmente legittime dalla pronuncia n.158/2020 della Corte Costituzionale.

**CONSIDERATO CHE**

In relazione all'art.360, comma 1, numero 3 cod.proc.civ., la ricorrente lamenta la violazione dell'art.12 della legge 212/2000, dell'art.13 della legge 241/90 e dei principi in materia di contraddittorio endo-procedimentale in materia tributaria nonchè la falsa applicazione dell'art.7 della legge 241/90 e degli artt.6 e 10 della legge n.212/2000. Dopo aver premesso che l'imposta di registro, tributo in discussione, non è armonizzata e che non vi è alcuna norma che imponga , per la tipologia di accertamento effettuata, l'attivazione del contraddittorio , l'Ufficio censura la decisione impugnata, rifacendosi alla decisione n.24823/2015 delle Sezioni Unite di questa Corte ed ai principi in essa richiamati, secondo i quali in tema di tributi non armonizzati l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endo procedimentale ,a pena di nullità, sussiste solo per le ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito .Nè può sostenersi che la

previsione dell'art.12 comma 7 L.212/2000 sia fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endo-procedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale. L'obbligo del contraddittorio assume rilievo generalizzato solo per i tributi armonizzati che, inerendo alle competenze unionali, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto. Secondo la ricorrente anche il richiamo all'art.7 della legge 241 del 1990 è del pari errato a norma dell'art.13 comma 2 della stessa legge, il cui senso è quello di escludere l'esistenza di un obbligo partecipativo applicabile a tutti i tributi in virtù di una norma generale.

Il ricorso non può essere accolto, dovendosi affermare l'illegittimità dell'avviso di liquidazione opposto, sebbene per una ragione diversa da quella indicata dalla CTR (il cui dispositivo è comunque corretto in diritto). L'illegittimità dell'atto è infatti insita non già nella violazione del contraddittorio procedimentale, che qui non sussiste (SSUU 24283/15 cit.), ma nella inapplicabilità nella specie della riqualficazione dell'atto mediante considerazione di atti collegati ed esterni a quello presentato alla registrazione, ex articolo 20 TUR, la cui recente modificazione ha efficacia retroattiva. L'art. 1, comma 87, lett. a), della l. 27 dicembre 2017, n. 205 (cd. legge di bilancio 2018) ha modificato l'art. 20 TUR in tema di «interpretazione degli atti», la cui previgente formulazione («L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente») trova oggi una più circoscritta definizione normativa. Ribadito il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, il recente intervento legislativo ha ristretto l'oggetto dell'interpretazione al solo atto presentato alla registrazione, ed agli elementi soltanto da quest'ultimo desumibili. Non rilevano quindi più, come espressamente indicato dal legislatore, gli elementi evincibili da atti eventualmente ad esso collegati, così come quelli riferibili ad indici esterni o fonti extratestuali: «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».

Il 1° gennaio 2019 è entrato in vigore l'art.1, comma 1084, della l. 30 dicembre 2018, n. 145 (bilancio di previsione per l'anno 2019), secondo cui: «L'art. 1, comma 87, lett. a), della l. 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'art. 20, comma 1, del testo unico di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131». Con tale intervento il legislatore del 2018, preso atto del divergente indirizzo di legittimità, ha ritenuto di testualmente attribuire alla previsione dell'art.1, comma 87, della l. n. 205 cit. portata di interpretazione autentica della

disposizione-base di cui all'art. 20 TUR. E ciò al fine di assegnare efficacia retroattiva alla riformulazione di quest'ultima disposizione, così da renderla applicabile - fermi i rapporti di registrazione ormai esauriti - anche agli atti negoziali posti in essere prima del 1° gennaio 2018.

Con ordinanza Sez.5, n. 23549/19 la Corte di Cassazione ha ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli articoli 53 e 3 Cost., dell'articolo 20 in esame, così come risultante dagli interventi apportati dai citati art. 1, co.87<sup>^</sup>, l. 205/17 (l. di bilancio 2018) ed art.1, co.1084<sup>^</sup>, l.145/18 (l. di bilancio 2019), "nella parte in cui dispone che, nell'applicare l'imposta di registro secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso, 'prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi' ".

Con sentenza n. 158/2020 (GU 22/7/2020) la Corte Costituzionale ha ritenuto non fondati i dubbi così sollevati, osservando che:

-ferma restando l'insindacabilità da parte del giudice delle leggi della interpretazione evolutiva attribuita dalla Corte di Cassazione, in funzione nomofilattica, all'art.20 in parola, siccome riferita alla causa concreta dell'atto ed alla rilevanza del collegamento negoziale, non può dirsi, diversamente da quanto affermato dal giudice rimettente, che tale interpretazione sia l'unica costituzionalmente necessitata, essendo infatti compatibili con la Costituzione anche nozioni diverse di 'atto presentato alla registrazione' e di 'effetti giuridici' in relazione alle quali considerare la capacità contributiva espressa;

- la scelta del legislatore del 2017 di discrezionalmente escludere ogni rilevanza agli elementi extra-testuali ed ai negozi collegati (salvo che negli specifici casi desumibili da diverse disposizioni dello stesso TU Registro) deve ritenersi non arbitraria, ed anzi coerente con i principi ispiratori dell'imposta di registro e, in particolare, sia con la sua natura, storicamente riconosciuta, di 'imposta d'atto', sia con la tipizzazione tariffaria e per effetti giuridici degli atti imponibili;

- la tesi dell'interpretazione dell'atto incentrata sulla nozione di causa reale non appare coerente con la sopravvenuta introduzione nell'ordinamento dell'articolo 10 bis della legge 212 del 2000, poiché "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 (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione europea)".

Nel caso di specie si verte appunto, come è pacifico tra le parti e come venne già inizialmente lamentato dalla società contribuente, di avviso di liquidazione di imposta proporzionale di registro su una concatenazione di atti che l'agenzia delle entrate riqualicava in maniera unitaria ex articolo 20 d.P.R.131/86, in termini di cessione di ramo di azienda mediante conferimento del medesimo in sede di liberazione di aumento di capitale, e poi cessione della quota di partecipazione così liberata.

Su tale presupposto – decidendosi in diritto sul ricorso - la motivazione della sentenza della CTR va dunque modificata nei termini che precedono a norma dell'art.384 cod.proc.civ., confermandosene tuttavia il dispositivo di rigetto.

Le spese di lite vanno interamente compensate tra le parti, tenuto conto dell'evoluzione temporale della normativa e dell'interpretazione giurisprudenziale.

P. Q. M.

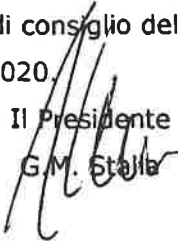
La Corte

Rigetta il ricorso.

Compensa le spese.

Così deciso, in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile tenutasi, con modalità da remoto, il 6 novembre 2020.

Il Presidente  
G.M. Stella



Depositato in Cancella  
17 0 GIU. 2021  
IL CANCELLIERE  
Stella