**Civile Ord. Sez. 6 Num. 715 Anno 2022**
**Presidente: LUCIOTTI LUCIO**
**Relatore: CROLLA COSMO**
**Data pubblicazione: 12/01/2022**

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**ORDINANZA**

sul ricorso 5279-2020 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE 06363391001, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

***- ricorrente -***

***contro***

ISTITUTO IL BALUARDO SPA , in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA AURORA 39, presso lo studio dell'avvocato VITTORIO GIORDANO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ANDREA TROIANO;

***- controricorrente-***

10299
21

avverso la sentenza n. 1183/1/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LIGURIA, depositata il 09/10/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 17/11/2021 dal Consigliere Relatore Dott. COSMO CROLLA.

RILEVATO CHE:

1.La soc. Istituto il Baluardo spa impugnava l' avviso di liquidazione con cui l'Ufficio, ai sensi dell'art 20 del dPR 131/1986, procedeva a ricondurre una serie di atti societari e negoziali concatenati tra loro (atto, denominato <<compravendita di partecipazioni>>, stipulato in data 3/4/2015, con il quale Istituto il Baluardo spa acquistava da Giuseppe Armando Gambaro e Pietro Gambaro, unici soci della soc. Tecnologie Mediche Avanzate srl, l'intera quota di partecipazione societaria; atto di fusione, mediante incorporazione di Tecnologie Mediche Avanzate srl in Istituto il Baluardo spa del 31/7/2015; fusione, mediante incorporazione di Tecnologie Mediche Avanzate Medica srl in Baluardo Servizi Sanitari srl) nel paradigma contrattuale della cessione del ramo di azienda applicando le imposte complementari del registro, ipotecarie e catastali proporzionali previste per tale operazione negoziale complessiva in luogo di quella fissa versata per l'atto di cessione delle quote sociali.

2.La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso

3. Sull'impugnazione della contribuente la Commissione Regionale della Liguria accoglieva l'appello rilevando l'operazione di riqualificazione dell'intera operazione seguita



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dall'Agenzia delle Entrate non è più possibile con l'entrata in vigore dell'art 1, comma 87, lett.a) della l. 205/2017 (Legge di stabilità 2018), norma da considerarsi retroattiva in quanto interpretativa, che ha modificato l'art 20 dPR 131/86, escludendo, nell'operazione di qualificazione dell'atto negoziale, qualsivoglia richiamo ad elementi extra testuali e/o a contenuti di atti collegati a quello portato in registrazione.

4 Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di due motivi; la contribuente si è costituita depositando controricorso.

5 Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

CONSIDERATO CHE:

1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 53 Cost., 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, 1, comma 87 l. 205 e 1 comma 1084 l 145/2018 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'imposta di registro dovesse applicarsi in relazione alla natura ed agli effetti di ciascun negozio, senza tener conto del collegamento funzionale tra i singoli negozi in vista della realizzazione di un risultato economico unitario perseguito dalle parti. Tale lettura dell'art 20 dPR citato è la sola rispettosa del parametro costituzionale della capacità contributiva.

1.1. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 e 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, in relazione



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver la CTR erroneamente ritenuto che la norma, anche nella sua attuale formulazione, imponesse all'amministrazione finanziaria di sottoporre un atto ad imposta di registro senza tener conto degli elementi extratestuali e degli atti collegati al medesimo.

2 I due motivi da esaminarsi congiuntamente stante la loro intima connessione sono infondati.

2.1 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 ,elementi extratestuali o altri indici esterni; l'amministrazione finanziaria non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile.

2.2 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*».

2.3 La modifica legislativa si pone in netto contrasto con il radicato orientamento giurisprudenziale di legittimità, richiamato l'Ufficio nel ricorso, sull'art 20 dPR 131/86 in base al



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quale la qualificazione dell'atto secondo parametri di tipo sostanzialistico e non nominalistico, comporterebbe la necessaria considerazione anche di elementi meta-testuali ed, in particolare di quelli desumibili da atti eventualmente collegati con quello presentato alla registrazione (cfr. tra le tante nr 25001/2015 e, con riferimento alla cessione totalitaria delle quote di una società, qualificata cessione di azienda Cass. 24594/2015).

2.4 La nuova disposizione legislativa è stata inizialmente interpretata nel senso che non esplicasse, in mancanza di espressa previsione, effetto retroattivo, in quanto priva dei connotati della legge interpretativa, poiché, da un lato, introdurrebbe limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie in assenza non previsti e, da un altro, non sussisterebbe sulla portata della disposizione un contrasto giurisprudenziale, sicché la nuova disciplina trova applicazione soltanto per gli atti stipulati successivamente alla data in vigore della stessa, ovvero al 10 gennaio 2018 (cfr. Cass. 4407/2018; Cass. 2207/ 2018).

2.5 A smentire tale approccio interpretativo è intervenuto l'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, a tenore del quale: «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».

2.6 E' evidente che con tale disposizione il legislatore ha palesato la volontà di attribuire portata retroattiva alla formulazione dell'art. 20, quale effetto riconducibile alla norma di interpretazione autentica e alla sua natura prettamente dichiarativa (cfr. Cass., ord., n. 23549/19).



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.7 Della materia è stata investita la Corte Costituzionale che con la sentenza n. 158 del 21 luglio 2020 ha statuito l'infondatezza 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*».

2.8 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)*».



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.9 Da ultimo, 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. 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^, 1 aprile 2021, n. 9065).

2.10 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



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*» (da ultime: Cass., Sez. 5^, 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5^, 1 aprile 2021, n. 9065).

2.11 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.

2.12 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).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.13 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, di eterogenea natura e struttura, nei termini complessivi ed unitari di cessione indiretta di ramo aziendale, dovendo limitarsi a verificare la corretta liquidazione dell'imposta di registro in relazione a ciascuna delle predette operazioni, i cui effetti giuridici dovevano essere singolarmente e separatamente valutati ai fini fiscali.

2.14 La CTR ha, quindi, fatto corretta applicazione della normativa di settore ( art 20 dPR 131/1986 nel testo novellato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 ) cosi come interpretata dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione.

3 Ne consegue il rigetto del ricorso.

4 Le spese giudiziali possono essere compensate in considerazione dell'evoluzione normativa e della incertezza giurisprudenziale risolta solo a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale. Non si applica l'art 13 del DPR 115/2002 trattandosi di parte soccombente ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato.

**P.Q.M.**

La Corte,

rigetta il ricorso

compensa tra le parti le spese del presente giudizio

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale del 17 novembre 2012

Il Presidente

Dr. Lucio Luciotti



Corte di Cassazione - copia non ufficiale