

Civile Sent. Sez. 5 Num. 14193 Anno 2024

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: SOCCI ANGELO MATTEO

Data pubblicazione: 22/05/2024

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 14831/2017 R.G. proposto da:
LACCHINI GIORGIO, LACCHINI ROBERTO, LACCHINI SILVIO,
ADALGISA CHIZZINI e GIULIO LACCHINI elettivamente domiciliati
in ROMA VIA VITTORIA COLONNA 39 ST BONELLI, presso lo studio
dell'avvocato MANZITTI ANDREA (MNZNDR61H24D969E) che li
rappresenta e difende

-ricorrenti-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE elettivamente domiciliata in ROMA VIA
DEI PORTOGHESI, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO
(80224030587) che la rappresenta e difende

-intimata-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. LOMBARDIA n. 1365/2017 depositata il 28/03/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/05/2024 dal Consigliere ANGELO MATTEO SOCCI.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate con il rigetto dell'appello incidentale del contribuente e confermato l'avviso di liquidazione n. 9818/621 del 21 febbraio 2014 (imposta di registro e ipotecarie e catastali);
2. ricorrono in cassazione i contribuenti eredi di Luigi Lacchini con 6 motivi di ricorso, integrati da successiva memoria (1- violazione o falsa applicazione dell'art. 76, secondo comma, d.P.R. 311 del 1986, art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; 2- omesso esame di un fatto decisivo, art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., la proprietà delle quote in capo a Lacchini sussisteva dal 31 marzo 2009 con la conseguente decadenza dell'Agenzia; 3- vizio della motivazione della sentenza, art. 132, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.; 4- vizio della motivazione della sentenza, art. 132, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., rilevante ex art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.; 5- violazione o falsa applicazione dell'art. 20, d.P.R. n. 131 del 1986, art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; 6- violazione dell'art. 112, cod. proc. civ. - omessa pronuncia -, art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ.; violazione dell'art. 37-*bis*, d. P. R. n. 600 del 1973, art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ.
3. l'Agenzia delle entrate ha depositato atto di controdeduzioni solo per la partecipazione all'udienza di discussione;
4. la Procura generale della Corte di Cassazione, sostituto procuratore generale Anna Maria Soldi, ha depositato memoria con richiesta di accoglimento del ricorso, con decisione nel merito, ribadita anche in udienza; l'Avv. Cassano Raffaele per i ricorrenti ha

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

chiesto l'accoglimento del ricorso; l'Avv. dello Stato Angelo De Curtis ha chiesto il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso è fondato e deve accogliersi con la cassazione della sentenza impugnata e la decisione nel merito, di accoglimento del ricorso introduttivo dei contribuenti, con la condanna alle spese della controricorrente in favore dei ricorrenti. Le spese dei giudizi di merito, in una valutazione complessiva del giudizio, possono compensarsi interamente.

2. I motivi sono tutti collegati e si trattano congiuntamente in quanto i primi due sono relativi alla decadenza in relazione alla considerazione complessiva della fattispecie, il terzo ed il quarto attengono alla motivazione della sentenza impugnata e gli ultimi due alla portata interpretativa dell'art. 20, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, questi ultimi si ritengono preliminari per la decisione.

3. Questa Corte di legittimità ha già deciso in materia di interpretazione dell'art. 20, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che viene in rilievo nel caso in giudizio.

Al riguardo, si osserva che, 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 o ad elementi extratestuali, l'amministrazione finanziaria non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile. 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 *extra* testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi». L'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, prevede che: «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».

Di recente, la sentenza della Corte Costituzionale n. 158 del 21 luglio 2020 ha statuito che non è fondata la 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». 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)».

Da ultima, poi, la sentenza della Corte cost. 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, dichiarando manifestamente infondata la questione con specifico riguardo all'efficacia retroattiva della disposizione interpretativa. 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 cost. 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).

Adeguandosi a tale interpretazione, anche questa Corte ha ribadito che l'imposta colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dallo scritto, senza tener conto di elementi extratestuali, 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» (tra le tante: Cass. sezione tributaria del 13 marzo 2024 n. 7470; Cass., Sez. 5, 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5, 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6-5, 25-7 maggio 2021, nn. 14318 e 14342; Cass., Sez. 5, 21 settembre 2021, n. 25601; Cass., Sez. 6-5, 22 ottobre 2021, nn. 29620 e 29623; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2021, n. 35220; Cass., Sez. 6⁻⁵, 2 dicembre 2021, nn. 38003 e 38005; Cass., Sez. 6⁻⁵, 11 gennaio 2022, n. 590; Cass., Sez. 6⁻⁵, 12 gennaio 2022, n. 715).

Pertanto, alla luce delle modifiche apportate dal legislatore secondo l'esegesi fornita dal giudice delle leggi, premesso che l'obbligo generale di contraddittorio preventivo esiste unicamente per i tributi armonizzati, mentre per i tributi non armonizzati occorre una specifica previsione normativa (Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6⁻⁵, 31 maggio 2016, nn. 11283, 11284, 11285 e 11286; Cass., Sez. 5⁻, 15 marzo 2017, nn. 6757 e 6758; Cass., Sez. 6⁻⁵, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5⁻, 1 dicembre 2020, n. 27382; Cass., Sez. 5⁻, 16 dicembre 2021, n. 40482; Cass., Sez. 5⁻, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5⁻, 10 gennaio 2022, n. 366), si è chiarito che l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 concerne l'oggettiva portata effettuale dei negozi e non contiene quindi una disposizione antielusiva, come quella dell'art. 37-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, sicché l'avviso di liquidazione ex art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non soggiace all'obbligo di contraddittorio preventivo ex art. 37-*bis* del d.P.R. 29 settembre

1973 n. 600 (Cass., Sez. 5[^], 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 6^{^-5}, 8 giugno 2016, n. 11694; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5[^], 23 febbraio 2018, n. 4404; Cass., Sez. 5[^], 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 6^{^-5}, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 8 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5[^], 10 gennaio 2022, n. 366), pure aggiungendosi che il ricordato art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non esprime una regola antielusiva, bensì una regola interpretativa (Cass., Sez. 5[^], 10 febbraio 2017, n. 3562; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5[^], 26 gennaio 2018, n. 2009; Cass., Sez. 5[^], 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 6^{^-5}, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5[^], 10 gennaio 2022, n. 366). Per cui, pur rimanendo fermo che in materia tributaria il divieto di abuso del diritto costituisce principio generale antielusivo, volto a sanzionare ogni operazione economica che mira al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, ancorché non contrastante con alcuna disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente, si richiede che tali pratiche elusive vengano correttamente contestate e perseguite dall'amministrazione finanziaria, attraverso gli strumenti all'uopo previsti dall'ordinamento (ad esempio, l'art. 37-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, poi sostituito dall'art. 10-*bis* della Legge 27 luglio 2000 n. 212; vedi Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2021, n. 35556). Risultano, dunque, prive di rilievo decisivo, nell'applicazione dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, le questioni concernenti sia la sussistenza o meno di un intento elusivo o simulatorio in capo alle parti contraenti, che l'amministrazione finanziaria non è tenuta a dimostrare, sia il difetto di contraddittorio preventivo in sede di

procedimento amministrativo (Cass., Sez. 5[^], 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34488). Né, in senso contrario, appare utile richiamare la previsione dell'art. 53-*bis* del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, atteso che, nel caso di specie, la disposizione si applica nel testo vigente prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, lett. b, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, che ha esteso al campo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale le "attribuzioni" ed i "poteri" riconosciuti agli uffici finanziari dagli artt. 31, 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per l'accertamento delle imposte dirette, ma senza contemplare alcun richiamo alla disposizione di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, norma che non riguarda suddette "attribuzioni" e "poteri", ma incide sull'oggetto dell'imposizione (Cass., Sez. 5[^], 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 5[^], 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34488). 1.6 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. 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, 10 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

imporre una determinata disciplina solo per il futuro (in termini: Cass., Sez. Un., 29 aprile 2009, n. 9941). 1.7 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 nei termini complessivi ed unitari di cessione indiretta di azienda, 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.

Da ciò consegue che la individuazione del regime tributario applicabile, quanto all'imposta di registro, avrebbe dovuto essere operata dall'amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento all'atto registrato.

Conseguentemente, l'evoluzione normativa e giurisprudenziale sui limiti della riqualificazione ex art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, alla luce delle modifiche apportate 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, impone di rivalutare la questione della decorrenza del termine triennale di decadenza ex art. 76, secondo comma, del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131. Invero, ai fini dell'applicazione dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nel testo vigente prima delle menzionate variazioni, questa Corte ha sempre ritenuto che il termine triennale di decadenza per l'amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 76, citato, iniziasse a decorrere soltanto dalla registrazione dell'ultimo negozio della complessiva sequenza (Cass., Sez. 5[^], 11 dicembre 2015, n. 25001; Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2018, n. 11474; Cass., Sez. 5[^], 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 5[^], 13 luglio 2021, n. 19865). Tuttavia, questa esegesi deve essere rivista in correlazione alla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

riaffermata natura dell'imposta di registro in termini di imposta d'atto, che deve essere autonomamente liquidata e riscossa per ciascun atto presentato alla registrazione. Difatti, in tale ottica, il termine triennale di decadenza deve essere computato con decorrenza dalla registrazione dell'atto stesso. Né si può invocare, con riguardo alla fattispecie in giudizio che la decadenza decorre dall'ultimo atto riqualficato, quindi dal 7 maggio 2011 (data della registrazione dell'atto che re-intestava le quote di Giada s.r.l. dalla fiduciaria a Lacchini) in quanto quello che rileva è la registrazione degli atti notarili dell'11 marzo 2009 e del 31 marzo 2009 di cessione delle quote dell'Hotel Continental (relative alla società Giada s.r.l.) alla fiduciaria (che acquistava per conto di Lacchini).

Conseguentemente l'avviso di liquidazione risulta emesso dopo il termine di decadenza dei tre anni, il 25 febbraio 2014, per atti del marzo 2009.

P.Q.M.

accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza e decidendo nel merito accoglie il ricorso introduttivo dei contribuenti.

Condanna la controricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 13.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 14/05/2024.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale