

Imposte di registro, ipotecarie e catastali e atto di conferimento di un'azienda agricola e successiva cessione delle quote

Cass. Sez. Trib. 25 settembre 2023, n. 27242 ord. - De Masi, pres.; Candia, est. - Agenzia delle Entrate Avv. gen. Stato) c. R.B.A. soc. agricola ed a. (avv. Vincenzi). (Conferma Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 15 ottobre 2014)

Imposte e tasse - Imposte di registro, ipotecarie e catastali - Atto di conferimento di un'azienda agricola e successiva cessione delle quote.

(Omissis)

RILEVATO

CHE:

1. con avviso di liquidazione n. 18345/2005 l'Ufficio recuperava a tassazione, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, le imposte di registro, ipotecarie e catastali in relazione alla complessiva operazione costituita dall'atto di conferimento dell'azienda agricola denominata " F.I. e Fratelli Soc. Semplice" alla costituenda società denominata "Salvarelle S.N.C. di F.I. (giusta atto per notar B. del (Omissis), registrato il (Omissis) al n. (Omissis)) e dalla successiva cessione delle quote di detta neo costituita società (giusta successivi atti del (Omissis), registrati il (Omissis)) alla società semplice azienda agricola " R.B.A." ed a R. e R.B.M.L.;

1.1. la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna confermava - con sentenza n. 38/18/09, passata in giudicato - la legittimità di tale atto;

1.2. con la cartella di pagamento n. (Omissis), oggetto del presente contenzioso, l'Amministrazione chiedeva la corresponsione della somma di 68.825,80 Euro, a titolo di imposte di registro, ipotecarie a catastali, oltre all'importo di 17.060,00 Euro per sanzioni;

1.3. i contribuenti proponevano ricorso avverso detta cartella nella parte relativa alle sole sanzioni e, con l'impugnata sentenza, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna (Bologna) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 157/3/2010 della Commissione tributaria provinciale di Ravenna che aveva accolto il ricorso dei contribuenti;

1.4. il Giudice regionale riteneva, nello specifico, in dichiarata condivisione con le valutazioni del primo Giudice, che "la norma di contrasto all'elusione, non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente, che non ha commesso nessuna violazione bensì quella di garantire l'eguaglianza del trattamento fiscale (Cass. 08/04/2009 n. 8487)", aggiungendo, che "la sanzione non è coerente con il concetto di elusione in quanto l'elusione realizza l'aggiramento di norme e non già una loro violazione" (così nella sentenza impugnata);

2. l'Agenzia delle Entrate impugnava detta pronuncia con ricorso notificato in data 15 aprile 2015 formulando quattro motivi di impugnazione;

3. la società agricola R.B.A., R. e B.R.M.L. notificavano, a loro volta, in data 25 maggio 2015, successivamente depositando, in data 2 maggio 2023 memoria ex art. 380-bis. 1 c.p.c..

CONSIDERATO

CHE:

1. con la prima ragione di impugnazione l'Agenzia ha eccepito, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, e art. 61, lamentando che la Commissione regionale aveva ommesso completamente l'indicazione del contenuto dell'atto di appello proposto dall'ufficio e non considerato i motivi di censura avanzati contro la sentenza di primo grado, nonché gli elementi addotti a sostegno della fondatezza della pretesa ed in particolare che, nella fattispecie, la sanzione non era conseguita alla constatazione di un abuso del diritto o di un comportamento elusivo, ma al semplice dato oggettivo dell'omesso versamento di un'imposta complementare sulla base di un avviso di liquidazione non dipendente da aumento di valore, la cui riscossione non era sospesa dall'instaurazione del contenzioso;

2. con il secondo motivo di ricorso la ricorrente ha lamentato, sempre in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in ragione dell'omessa pronuncia sui motivi di appello con i quali si era contestata la qualificazione operata dal primo giudice circa la natura suppletiva dell'imposta;

3. con la terza doglianza l'Agenzia ha censurato la sentenza impugnata, questa volta in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, assumendo la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13 sul rilievo che l'applicazione della sanzione era stata giustificata dall'omesso versamento nei termini di legge delle imposte richieste con l'avviso di liquidazione e dopo che la sentenza n. 38/18/2006 della citata Commissione regionale era passata in giudicato, risultando per tale irrilevante ogni richiamo al comportamento elusivo;

4. con la quarta ed ultima censura, l'istante ha censurato la sentenza impugnata in relazione al paradigma censorio di cui



all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deducendo la violazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 42 e 59, tenuto conto della natura complementare dell'imposta a seguito di una diversa interpretazione dell'atto sottoposto a registrazione;
OSSERVA:

1. non sono fondati i primi due motivi di impugnazione, che possono essere esaminati congiuntamente, in quanto connessi sotto il profilo dell'omessa motivazione della sentenza e del mancato esame del motivo di appello circa la contestata natura della pretesa;

1.1. il dedotto, radicale, vizio motivazione, infatti, non risulta sussistente, dovendo osservarsi che la sentenza impugnata ha provveduto a ricapitolare i contenuti della complessiva vicenda processuale (tramite la narrazione delle suindicate operazioni negoziali, la contestazione operata dall'Ufficio, l'indicazione dei motivi dell'originario ricorso contro l'avviso di liquidazione e la menzione della sentenza n. 38/18/2009 della Commissione tributaria regionale), dando conto della notifica della cartella di pagamento successivamente emessa dall'ente impositore e delle contestazioni avanzate contro di essa dai contribuenti (limitate, come anticipato, alle sanzioni), ricapitolando le difese svolte dall'Ufficio in primo grado ed i condivisi contenuti della sentenza del primo giudice, con valutazioni ribadite nei termini sopra illustrati;

1.2. alla luce di tali elementi la motivazione della sentenza impugnata e', dunque, valsa a rappresentare in termini sufficienti, sotto il primo dei profili denunciati, le ragioni della decisione, mentre, sotto il secondo aspetto, la motivazione della Commissione, imperniata sulla ritenuta incoerenza della sanzione rispetto ad una fattispecie ritenuta elusiva, ha giustificato l'implicito rigetto delle pretese dell'Ufficio;

1.3. ad ogni modo, trattandosi di error in procedendo, che coinvolgono i temi trattati con il terzo ed quarto motivo di impugnazione (sotto il profilo delle dedotte violazioni di legge), le valutazioni che seguono consentono di correggere, in diritto, la motivazione della sentenza, "in quanto, secondo un consolidato orientamento interpretativo, la Corte può procedere alla correzione della motivazione della gravata sentenza, - correzione cui, per principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, non è di ostacolo il denunciato error in procedendo (v., ex plurimis, Cass., 1 marzo 2019, n. 6145; Cass. Sez. U., 2 febbraio 2017, n. 2731; Cass., 3 marzo 2011, n. 5139; Cass., 1 febbraio 2010, n. 2313; Cass., 28 luglio 2005, n. 15810; Cass., 23 aprile 2001, n. 5962), - purché la correzione (solo in diritto) non implichi accertamenti e valutazioni di fatto (v., ex plurimis, Cass., 6 settembre 2017, n. 20806; Cass., 25 ottobre 2013, n. 24165; Cass., 18 marzo 2005, n. 5954; Cass., 16 maggio 1998, n. 4939). E, nella fattispecie, tutti i motivi di ricorso che involgono censure di violazione di legge, sono destituiti di fondamento, e vanno senz'altro disattesi" (così, Cass., Sez. T., 12 luglio 2022, n. 21955);

2. vanno esaminati congiuntamente anche il terzo ed il quarto motivo di impugnazione, in quanto anch'essi connessi, siccome basati sulla dedotta corretta applicazione delle sanzioni, applicata ad un'imposta ritenuta complementare, dovuta in base ad una diversa interpretazione, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 dell'atto sottoposto a registrazione, sancita da sentenza passata in giudicato, la cui riscossione non era stata sospesa, con la conseguenza che le sanzioni andavano pagate entro 60 gg. dalla notifica dell'avviso;

3. i predetti motivi di impugnazione vanno rigettati per le seguenti ragioni;

4. le sanzioni non sono - a giudizio della Corte - dovute, sia pure per ragioni diverse da quelle ritenute dal Giudice dell'appello e sopravvenute alla relativa decisione, che consentono di correggerne la motivazione ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4, dovendo ricevere applicazione nella fattispecie in rassegna la previsione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 2, pure invocata dalla difesa dei contribuenti, secondo cui: "Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato";

5. come sopra esposto, le sanzioni in oggetto sono state riferite ad una imposta di registro, ipotecaria e catastale rideterminata dall'Ufficio in base alla riqualificazione dei menzionati atti ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20;

6. tuttavia, tale attività interpretativa di riqualificazione degli atti mediante il riferimento al loro collegamento negoziale e quindi in base ad elementi extratestuali al contenuto intrinseco degli stessi è operazione non più consentita;

7. vale rammentare sul punto che il precedente orientamento di questa Corte formatosi in relazione al testo originario del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 (a mente del quale "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente") era nel senso di considerare la norma come prescrittiva di una regola interpretativa e non antielusiva, potendo l'Amministrazione finanziaria procedere alla riqualificazione del negozio senza necessità di un previo contraddittorio endoprocedimentale (Cass., 13 ottobre 2020, n. 22037; Cass., 30 maggio 2018, n. 13610; Cass., 9 aprile 2018, n. 8619; Cass., 9 gennaio 2018, n. 313; Cass., 19 giugno 2013, n. 15319), dovendo attribuirsi rilievo preminente alla causa reale e concreta e cioè alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche mediante una pluralità di pattuizioni, non contestuali, tra loro collegate (v., ex plurimis - in relazione a fattispecie, oggetto di riqualificazione, relative a conferimenti societari di azienda correlati a cessioni di partecipazioni sociali - Cass., Sez. T., 9 settembre 2022, n. 26634; Cass., 30 maggio 2018, n. 13610; Cass., 15 marzo 2017, n. 6758; Cass., 18 maggio 2016, n. 10216; Cass., 19 marzo 2014, n. 6405; Cass., 14 febbraio 2014, n. 3481; Cass., 19 marzo 2013, n. 6835; ed anche Cass., 27 gennaio 2017, n. 2054, cui



adde Cass., 10 marzo 2020, n. 6790 in motivazione; Cass., 15 gennaio 2019, n. 722);

8. è poi intervenuta la L. 27 dicembre 2017, n. 205, che all'art. 1, comma 87, ha riformulato la versione dell'art. 20 cit., stabilendo 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 extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi";

9. questa Corte aveva attribuito a detta norma natura innovativa e, pertanto, non retroattiva (cfr. Cass., 9 gennaio 2019, n. 362; Cass., 28 febbraio 2018, n. 4589; Cass., 23 febbraio 2018, n. 4407; Cass., 26 gennaio 2018, n. 2007), ma, con la L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, il legislatore è intervenuto nuovamente sul tema, precisando che "La L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del testo unico di cui al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, comma 1" (v., sul punto, funditus, Cass., 23 settembre 2019, n. 23549);

10. la Corte, con tale ultima ordinanza (ai cui ampi contenuti si rinvia), ha ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli artt. 53 e 3 Cost., dell'art. 20, così come risultante dagli interventi apportati dai citati L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, ed L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, "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", richiamando il pregresso consolidato orientamento di legittimità sulla rilevanza qualificatoria della causa concreta del contratto e del collegamento negoziale;

11. le questioni di costituzionalità sono state, però, disattese dalla Corte costituzionale con la pronuncia 21 luglio 2020, n. 158 (ai cui contenuti pure si rinvia), che ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità costituzionale del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 nel testo come sopra modificato (dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), e dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084), sul rilievo secondo cui tutti i comuni criteri ermeneutici convergono univocamente nel far ritenere la disposizione oggetto delle questioni come intesa a imporre che, nell'interpretare l'atto presentato a registrazione, si debba prescindere dagli elementi "extratestuali e dagli atti ad esso collegati", salvo quanto disposto dagli articoli successivi del medesimo D.P.R. n. 131 del 1986", ponendo in evidenza che "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 extra testuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal testo unico" (così la citata sentenza della Corte costituzionale);

12. la stessa questione di legittimità costituzionale, già esaminata dal Giudice delle leggi con la citata sentenza (n. 158/2020) è stata poi sollevata, con ordinanza di rimessione del 13 novembre 2019, anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna (ai cui contenuti si rinvia), ponendo al vaglio, in via subordinata, anche la diversa ed ulteriore questione della legittimità costituzionale della L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, in forza del quale la L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del censurato D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20;

13. la Corte costituzionale, tuttavia, con la sentenza 16 marzo 2021, n. 39 (ai cui contenuti si rinvia), richiamando in ordine alla legittimità del nuovo testo dell'art. 20 i contenuti della menzionata, precedente, sentenza n. 158/2020, ha dichiarato inammissibili (ex artt. 24,81,97,101,102 e 108 Cost.) ed infondati (ex art. 3 Cost.), gli ulteriori dubbi di legittimità costituzionale sulla retroattività "per interpretazione autentica" della nuova disciplina, osservando che non è irragionevole attribuire efficacia retroattiva ad un intervento che abbia carattere di sistema, avendo il legislatore fissato uno dei contenuti normativi riconducibili all'intero "impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro", storicamente qualificata come "imposta d'atto", in termini non superati dal legislatore, segnalando ancora che l'intervento legislativo si poneva su un piano di rispettata "coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico", reputando non sussistente l'asserita violazione del principio di uguaglianza ed aggiungendo a quanto rappresentato con la precedente pronuncia ed in relazione allo specifico aspetto della retroattività che "nella giurisprudenza sovranazionale si riconosce che le norme della CEDU sono volte a tutelare i diritti della persona "contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione" e non viceversa" (così Corte Cost. 16 marzo 2021, n. 39);

14. alla stregua di quanto precede, ai fini della presente decisione, non resta, quindi, che prendere atto della portata retroattiva della norma di interpretazione autentica di cui alla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, ritenendo applicabile il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 nel testo novellato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, anche agli atti stipulati in epoca antecedente alla sua entrata in vigore per i quali i processi dinanzi ai giudici tributari siano ancora pendenti;

15. è divenuta, quindi, ab imis, destituita di fondamento la pretesa dell'amministrazione di riqualificare gli atti presentati alla registrazione in relazione alla complessiva operazione economica perseguita dalle parti e, quindi, avuto riguardo al collegamento funzionale che, ai fini di detto risultato (riqualificato in termini di cessione di azienda), è stato individuato



negli atti impositivi, il tutto come già volte sostenuto dalla più recente giurisprudenza di questa Corte (cfr., ex multis, Cass., Sez. 6/T 28 ottobre 2022, n. 31890; Cass., Sez. T, 9 settembre 2022, n. 26634; Cass., Sez. 5, 10 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 5, 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5, 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6/T, 12 gennaio 2022, n. 715; Cass. Sez. 6/T. 30 dicembre 2022, n. 38149; Cass., Sez. 6/T, 5 dicembre 2022, n. 35687; Cass., Sez. 6/T, 25 gennaio 2023, n. 2252; Cass., Sez. U. civ., 16 marzo 2023, n. 7682; Cass., Sez. T, 22 giugno 2022, nn. 20073, 20072, 20071);

16. impregiudicata, per le ragioni innanzi indicate (intervenuto giudicato e limitazione della controversia alle sole sanzioni), la debenza dell'imposta, va, nondimeno, osservato che il principio di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 2, rende inapplicabili le relative sanzioni, avendo questa Corte chiarito che:

- in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, a seguito di "ius superveniens" che modifichi l'originaria previsione, in base ai principi del "favor rei" e di legalità, deve ritenersi applicabile il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 2, con il conseguente divieto di assoggettare a sanzione il contribuente per un fatto che non costituisca più elemento normativo della fattispecie sanzionata (cfr. Cass. Sez. T, 29 marzo 2017, n. 9492);

- in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 2, il contribuente non può essere più assoggettato alla sanzione irrogatagli con il provvedimento oggetto di controversia in caso di "abolitio criminis", dovendo lo "ius superveniens" essere applicato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo, precisandosi sul punto che "in virtù del principio di legalità di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 2, (...) il ricorrente non può più essere assoggettato alla sanzione irrogatagli con il provvedimento oggetto di controversia, dovendo lo ius superveniens, rappresentato nella fattispecie dall'abrogazione della norma che prevedeva l'illecito, e cioè da una abolitio criminis, trovare applicazione, anche di ufficio, in ogni stato e grado del processo, all'unica condizione che il provvedimento impugnato non sia divenuto definitivo (Cass. nn. 4408 del 2001, 18775 del 2006, 12434 del 2007)" (così Cass., Sez. T., 21 dicembre 2016, n. 26479);

17. nella specie non si è trattato di un'abolitio, ma il menzionato ius superveniens, con interpretazione autentica retroattiva, non considera più praticabile quell'operazione di riqualificazione degli atti posta a base della rideterminazione dell'imposta, con la conseguenza che, non sussistendo più la violazione punibile in base alla previgente versione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 che aveva condotto l'Ufficio a rideterminare l'imposta secondo i criteri dettati dalla costante interpretazione offerta da questa Corte, e non essendovi, quindi, più, sotto tale aspetto, continuità normativa tra le due previsioni (la prima delle quali come interpretata da questa Corte; cfr. sul punto, Cass., Sez. Un., 27 aprile 2022, n. 13145), non possono più essere pretese, alla luce di quanto precede, le accessorie sanzioni;

18. il ricorso va, quindi, per tali ragioni, rigettato;

19. le spese del presente grado di giudizio vanno compensate tra le parti in considerazione del sovrapporsi in corso di causa, sull'orientamento di legittimità di cui sopra s'è dato conto, dei suindicati interventi normativi e delle conseguenti pronunce del Giudice delle leggi, che hanno conferito alla res controversa profili di novità con conseguente mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti in contestazione tra le parti.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e compensa, tra le parti, le spese del presente grado di giudizio.

(Omissis)