

Nessuna sanzione tributaria per un fatto che non costituisce più elemento normativo della fattispecie sanzionata

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, ipotecaria e catastale - Atto di conferimento di azienda agricola a neo-costituita società s.n.c. - Successiva cessione di quote - Rideterminazione delle imposte in base alla riqualificazione dell'atto - Interpretazione autentica dell'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 - Effetto retroattivo - Applicazione delle sanzioni accessorie - Non sussiste.

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 l'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, con il conseguente divieto di assoggettare a sanzione il contribuente per un fatto che non costituisca più elemento normativo della fattispecie sanzionata.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Fino all'anno 2017, l'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - TUR), concernente l'interpretazione degli atti, stabiliva che l'imposta fosse applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrispondeva il titolo o la forma apparente. La norma, così come formulata, aveva dato adito a diverse interpretazioni cosicché di essa si erano occupate la Suprema Corte, nonché la Corte costituzionale ed anche, da ultimo, il legislatore.

L'attento esame, operato in principio dai giudici di legittimità, aveva portato costoro a ritenere che l'interprete fosse tenuto a privilegiare la sostanza sulla forma e, conseguentemente, a dare rilievo alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici rispetto a ciò che formalmente era enunciato nei medesimi per cui la tassazione era frutto di tali valutazioni. Sulla base di tale orientamento, si era così venuto determinando un consolidando orientamento giurisprudenziale¹ per cui gli atti dovevano essere esaminati nell'ambito di un contesto che poteva presupporre un'operazione più ampia e complessa così che, ad esempio, il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione da parte del conferente delle quote della società conferitaria andavano qualificati come cessione di azienda, ove le circostanze obiettive facevano emergere una causa unitaria di cessione aziendale, anche senza la necessità di verificare l'eventualità di un disegno elusivo d'imposta.²

Sul piano pratico questo si traduceva nell'accertamento, da parte gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, degli atti, portati alla registrazione, secondo il metodo indicato dalla giurisprudenza.

Al fine di dissipare i dubbi che permanevano sull'interpretazione dell'art. 20 del TUR, il legislatore ritenne opportuno integrare la norma, onde chiarirne la portata, per cui, con l'art. 1, comma 87, lett. a), della legge n. 205/2017, è stato aggiunto il seguente periodo «sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi». Con tale integrazione è stata così limitata l'attività di riqualificazione degli atti da parte degli uffici che deve essere basata sulla prevalenza dell'effetto economico rispetto a quello giuridico.

Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria non può più prendere in considerazione elementi estranei all'atto da registrare, ma deve valutare soltanto gli effetti giuridici da esso prodotti. In pratica, richiamandoci all'esempio sopra riportato, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate non possono più riqualificare gli atti di conferimento d'azienda seguiti dalla cessione delle partecipazioni della società conferitaria in atti di cessione di azienda.

In sostanza, secondo il nuovo dettato normativo:

- l'imposta è applicata con riguardo al singolo atto presentato per la registrazione;

¹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 10 febbraio 2017, n. 3562, in *DeJure Giuffrè*.

² Cfr. Cass. Sez. V Civ. 15 dicembre 2017, n. 30194 ord., in *DeJure Giuffrè*.

- nella registrazione non si può tener conto di altri atti diversi da quello presentato per la registrazione, anche se si tratta di atti ad esso collegati;
- la registrazione deve essere effettuata sulla base degli elementi desumibili dall'atto, prescindendo da elementi che non risultano dal tenore letterale dell'atto stesso.

Anche la Corte costituzionale si è espressa sul tema³, sottolineando che, ai fini dell'imposta di registro, il «Fisco» deve applicare l'imposta in funzione della natura dello specifico atto soggetto a tassazione e non può, quindi, considerare elementi e circostanze estranee allo stesso specifico atto oggetto di registrazione. L'apporto della Consulta è servito, altresì, a risolvere le perplessità poste dai giudici di legittimità⁴, i quali ritenevano che la nuova versione dell'art. 20 del TUR violasse taluni principi costituzionali, come quello della capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), impedendo l'applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, ed il principio di uguaglianza (art. 3 della Costituzione), determinando una disparità di imposizione tra chi realizza il proprio assetto di interessi con un solo atto negoziale e chi lo compie con più atti.

Non di meno, l'Agenzia delle Entrate⁵ ha comunque precisato che «ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'articolo 20 del TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'art. 10 *bis* della legge n. 212/200 (Statuto dei diritti del contribuente)»⁶ riguardante quelle operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

Ma la revisione del citato art. 20 poneva un ulteriore problema legato alla natura della stessa norma: se era da ritenersi innovativa ovvero qualificarsi come interpretativa. Questo perché la Cassazione si era più volte espressa a favore della sua natura innovativa⁷. A risolvere il dubbio ha provveduto lo stesso legislatore il quale, con l'art. 1, comma 1084, della legge n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019), ha espressamente stabilito che la norma costituisce «interpretazione autentica» con conseguente effetto retroattivo.

La Corte costituzionale⁸, dal canto suo, ha confermato questo indirizzo dichiarando inammissibili ed infondati gli altri dubbi di legittimità costituzionale sollevati sulla questione.

L'evoluzione della normativa di riferimento, così come descritta, è stata nuovamente ribadita dalla Suprema Corte la quale, con l'ordinanza n. 27242 del 25 settembre 2023, in epigrafe, ha rievocato il percorso attraverso il quale si è giunti ad attribuire all'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986, nella sua definitiva stesura, natura di interpretazione autentica. L'occasione è stata la richiesta di pronunciamento in merito ad una controversia sorta fra l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate e taluni contribuenti. A questi ultimi era stato notificato, nell'anno 2005, un avviso di liquidazione con recupero a tassazione, ai sensi del citato art. 20 del TUR, delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in relazione ad una complessiva operazione; nello specifico, si trattava di un atto di conferimento di un'azienda agricola (società semplice) ad altra costituenda società con successiva cessione delle quote di questa ad una nuova società semplice agricola, costituita da tre fratelli. La C.T.R., nell'anno 2009, aveva legittimato l'atto con sentenza passata in giudicato. A seguito del mancato versamento dell'imposta complementare, l'ufficio, con apposita cartella, chiedeva il pagamento delle predette imposte oltre alle sanzioni.

Gli interessati contestavano le sole sanzioni avviando così il contenzioso che entrambe le Commissioni

³ Corte cost. il 21 luglio 2020, n. 158, in *Foro it.*, 2020, 9, I, 2533.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 7 gennaio 2019, n. 122, in *OneLegale*.

⁵ Agenzia delle Entrate, circ. n. 8/E del 10 aprile 2019.

⁶ Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

⁷ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 23 febbraio 2018, n. 4407, in *Il fisco*, 2018, 1086; Cass. Sez. V Civ. 28 febbraio 2018, n. 4589, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 399 e Cass. Sez. V Civ. 28 febbraio 2018, n. 4590, in *DeJure Giuffrè*.

⁸ Corte cost. 16 marzo 2021, n. 39, in *Boll. trib. inf.*, 2021, 1703.

tributarie giudicavano fondato; il ricorso era così accolto dalla C.T.P. e parimenti rigettato il successivo appello dell'ufficio dalla C.T.R. Quest'ultima, in particolare, condividendo il parere dei primi giudici, aveva sottolineato che, secondo la giurisprudenza⁹, la norma di contrasto all'elusione fiscale (art. 10 *bis* della legge n. 212/2000) non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente, che non ha commesso nessuna violazione, bensì quella di garantire l'eguaglianza del trattamento fiscale.

In sede di ricorso per la cassazione della decisione della C.T.R., l'Agenzia delle Entrate faceva presente che, nel caso di specie, la sanzione era stata correttamente applicata, non già in ragione di un presunto abuso del diritto o di un comportamento elusivo, bensì perché era stato omesso il versamento di un'imposta (ritenuta) complementare, richiesta successivamente a quella principale¹⁰, sulla base di un avviso di liquidazione, non dipendente da un aumento di valore, la cui riscossione non era sospesa a seguito dell'avvio del contenzioso.

In sostanza, le sanzioni erano state applicate in ragione di una diversa interpretazione (ai sensi della norma in esame) dell'atto sottoposto a registrazione, sancita da una sentenza della C.T.R. passata in giudicato, la cui riscossione non era stata sospesa; pertanto erano dovute entro i termini di legge.

Orbene l'interpretazione della norma operata, nella circostanza, dall'Agenzia delle Entrate si fondava su di un principio ormai superato dove si era portati a privilegiare, per quanto già detto, la sostanza sulla forma e, conseguentemente, a dare rilievo alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici rispetto a ciò che formalmente era enunciato nei medesimi e che, come già sottolineato, la stessa giurisprudenza aveva evidenziato sostenendo che gli atti dovessero essere esaminati nell'ambito di un contesto che poteva presupporre un'operazione più ampia. Orbene questo criterio di interpretazione dell'art. 20 del TUR, alla luce dei chiarimenti apportati del legislatore, non è più perseguibile.

Nel merito, i giudici di legittimità hanno, quindi, rilevato che, nella fattispecie, occorre fare riferimento al disposto dell'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997 il quale prevede espressamente che «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».

A questo punto, va richiamato l'art. 1, comma 1084, della legge n. 145/2018, dove è stato stabilito che il precetto tributario costituisce «interpretazione autentica» con conseguente effetto retroattivo anche agli atti stipulati in epoca antecedente alla sua entrata in vigore per i quali i processi dinanzi ai giudici tributari fossero ancora pendenti.

Dal combinato disposto di queste regole si può, pertanto, sostenere che in tema di sanzioni tributarie, lo *ius supervenies* ha comportato l'applicabilità dell'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997 con il conseguente divieto di assoggettare a sanzione il contribuente per un fatto che non costituisca più elemento normativo della fattispecie sanzionata¹¹.

Alla luce di queste considerazioni, la Suprema Corte, respingendo il ricorso, ha concluso affermando che, lo *ius supervenies* con l'interpretazione autentica «retroattiva» (dell'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986) «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 non possono più essere pretese, alla luce di quanto precede, le accessorie sanzioni»

Luigi Cenicola

⁹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 8 aprile 2009, n. 8487, in *Il fisco*, 2009, 2762.

¹⁰ L'art. 42 del TUR definisce come principale l'imposta liquidata all'atto della registrazione; suppletiva l'imposta successivamente applicata quando è diretta a correggere errori od omissioni commessi dall'ufficio in sede di liquidazione dell'imposta principale; complementare l'imposta applicata in ogni altro caso, diverso da quello in cui l'imposta è suppletiva.

¹¹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 29 marzo 2017, n. 9492 ord., in *OneLegale*.