

Civile Sent. Sez. 5 Num. 25484 Anno 2015

Presidente: MERONE ANTONIO

Relatore: BOTTA RAFFAELE

Data pubblicazione: 18/12/2015

SENTENZA

sul ricorso 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 la difende per legge;

- ricorrente -

Contro

Fondo Pensioni per il Personale della Banca Commerciale Italiana in liquidazione, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma, via della Scrofa 57, presso gli avv.ti Giancarlo Zoppini, Giuseppe Russo Corvace e Giuseppe Pizzonia, che lo rappresentano e difendono, giusta delega a margine del controricorso e ricorso incidentale;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

nonché

Beni Stabili S.p.A., anche quale incorporante di Sviluppi Immobiliari S.p.A., a sua volta incorporante di Milano Zerosei s.r.l., a sua volta incorporante di Immobiliare Fortezza s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via Giovanni Paisiello 33, presso lo studio "Di Tanno e Associati - Studio Legale Tributario", rappresentata e difesa dagli avv.ti prof. Stefano Petrecca e Rosamaria Nicastro, giusta delega a margine del controricorso e ricorso incidentale;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (Milano), Sezione 33, n. 137/33/11 del 4 luglio 2011, depositata il 16 dicembre 2011, non notificata;

Udita la relazione svolta nella Pubblica Udienza del 20 novembre 2015

Oggetto:
Fondo pensioni Comit.
Conferimento immobili
in società partecipata.
Art. 20 d.P.R. n. 131
del 1986. Legittima interpretazione unitaria di un complesso di operazioni alla luce del fine effettivamente perseguito.

3531
2015



dal Relatore Cons. Raffaele Botta;

Udito l'avv. Paolo Gentili, per l'Avvocatura Generale dello Stato, l'avv. Giancarlo Zoppini per il Fondo Pensioni Personale Banca Commerciale Italiana e l'avv. Enrico Paoletti per delega per la Beni Stabili S.p.A.;

Udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore Generale Dott. Riccardo Fuzio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, assorbito o inammissibile il ricorso incidentale.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Secondo quanto descritto dalle varie parti in giudizio, il Fondo Pensioni per il Personale della Banca Commerciale Italiana (sinteticamente indicato come *Fondo Comit*), all'esito di una apposita procedura competitiva, selezionava l'offerta presentata dalla società Beni Stabili S.p.A. per un prezzo pari ad € 1.062.000.000,00 per l'acquisizione dell'intero capitale sociale della società che sarebbe risultata totale beneficiaria del conferimento del patrimonio immobiliare del Fondo medesimo (sinteticamente indicata come *Società Conferitaria*).

Detta società veniva costituita con atto del 21 aprile 2006 con la denominazione "Immobiliare Fortezza s.r.l.". Con successivo atto del 16 giugno 2006 veniva deliberato un aumento di capitale della costituita società conferitaria fino a complessivi € 1.062.000.000,00, da liberarsi mediante conferimento in natura dell'intero portafoglio immobiliare di proprietà del Fondo Comit. A tanto veniva dato seguito con atto del 10 luglio 2006, che approvava la sottoscrizione dell'aumento del capitale deliberato e la relativa liberazione mediante stipulazione da parte del Fondo Comit dell'atto di conferimento di 51 immobili valutati per un valore di almeno € 1.062.000.000,00.

L'atto di conferimento scontava l'imposta di registro in misura fissa avendo il Fondo Comit chiesto di avvalersi dell'agevolazione prevista dall'art. 18, comma 5, d.lgs. n. 124 del 1993.

Il successivo 13 luglio 2006 il Fondo Comit cedeva per il prezzo di € 1.062.000.000,00 l'intera propria partecipazione nella Società conferitaria alla società "BS Immobiliare 1 s.r.l.", società interamente partecipata dalla Sviluppi Immobiliari S.p.A., a sua vota *sub-holding* del ramo *trading* facente capo alla Beni Stabili S.p.A., ed in quest'ultima entrambe confluite a seguito di operazioni di fusione per incorporazione tra il 2006 e 2007. L'atto scontava l'imposta sui contratti di borsa e non scontava le imposte di registro, ipotecari e catastali.

Il 10 e il 17 luglio 2009 l'Agenzia delle entrate - Ufficio di Rho notificava al Fondo Comit e alla società Beni Stabili un avviso di liquidazione con il quale recuperava a tassazione a titolo complementare l'imposta di regi-

RB



stro nella misura proporzionale del 7%, escludendo che nella fattispecie potesse trovare legittima applicazione l'usufruita agevolazione di cui all'art. 18, comma 5, d.lgs. n. 124 del 1993 e configurando la complessa operazione posta in atto dalle parti come un unico procedimento volto a realizzare nella sostanza l'effetto economico e giuridico di una vendita diretta degli immobili dal Fondo Comit alla società Beni Stabili.

L'avviso di liquidazione era impugnato dalle società contribuenti che denunciavano la violazione dell'art. 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973, per omissis avvio della procedura di contraddittorio, contestando anche la qualificazione data dall'Ufficio al negozio intervenuto tra le parti, peraltro tre anni dopo il compimento dell'operazione medesima, e le conseguenze derivate in relazione alla corretta applicazione dell'art. 20, d.P.R. n. 131 del 1986 e alla quantificazione, ritenuta eccessiva, dell'imposta pretesa.

La Commissione adita rigettava i ricorsi delle società contribuenti, riconoscendo tra l'altro natura antielusiva alla disposizione di cui all'art. 20, d.P.R. n. 131 del 1986.

L'appello delle società contribuenti era, invece, accolto con la sentenza in epigrafe, la quale, escludendo che nel sistema dell'imposta di registro esista una norma generale antielusiva, riteneva «illegittimo l'operato dell'amministrazione finanziaria che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, pretenda di interpretare unitariamente, attraverso la configurazione di un'unica causa negoziale, quelli che sono a pieno titolo atti giuridici distinti, da assoggettare autonomamente ad imposta di registro o tassa di borsa secondo la disciplina di ciascuno».

Avverso tale sentenza l'amministrazione propone ricorso per cassazione con quattro motivi.

Il Fondo Comit resiste con controricorso, proponendo con lo stesso atto ricorso incidentale con sei motivi di impugnazione, in sostanziale riproduzione di eccezioni già sviluppate nei gradi di merito e ritenute assorbite dal giudice d'appello. Anche la società Beni Stabili resiste con controricorso, proponendo con lo stesso atto ricorso incidentale con sei motivi di impugnazione, in sostanziale riproduzione di eccezioni già sviluppate nei gradi di merito e ritenute assorbite dal giudice d'appello.

Le società controricorrenti e ricorrenti incidentali hanno presentato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

MOTIVAZIONE

Con il primo motivo di ricorso, l'amministrazione denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 20, d.P.R. n. 131 del 1986 e dell'art. 1362 cod. civ., evidenziando l'erroneità di quanto affermato dalla sentenza impu-

RS



gnata nell'escludere che il citato art. 20 possa autorizzare l'Ufficio «a prescindere dalle forme e dai titoli negoziali dichiarati dalle parti, e, all'occorrenza, anche dagli effetti giuridici che discenderebbero da tali titoli e forme, allorché abbia elementi per attribuire al negozio una "intrinseca natura", cioè un oggetto e una causa diversi; oppure effetti giuridici diversi da quelli astrattamente collegati alla forma e al titolo apparenti».

Il motivo non può dirsi inammissibile perché, da un lato, come emerge dagli atti e dalla stessa narrazione delle parti, fin dal giudizio di prime cure, al centro della discussione è stata la possibile interpretazione unitaria dell'operazione oggetto di contestazione alla luce dell'art. 20, d.P.R. n. 131 del 1986; dall'altro, con la censura in esame si denuncia un vizio di violazione di legge relativo alla non corretta interpretazione e valutazione fatta dal giudice di merito della disposizione di cui al citato art. 20, d.P.R. n. 131 del 1986: si tratta quindi di questione di diritto squisitamente rimessa al giudice (e al giudice di legittimità in particolare), che non determina alcuna variazione della domanda esperita nel giudizio.

Il motivo, poi, è fondato sulla base del costante orientamento espresso da questa Corte, secondo il quale: «In tema di imposta di registro, la prevalenza che l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, attribuisce alla "intrinseca natura ed agli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente", impone, nella relativa loro qualificazione, di considerare preminente la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, seppure mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali o di singole operazioni, non rivelandosi decisiva, in ipotesi di negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto. Pertanto, in caso di conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, il fenomeno ha, a tal fine, carattere unitario (in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva ed all'evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta) ed è configurabile come cessione di azienda, e non costituisce operazione elusiva, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20» (Cass. n. 3481 del 2014). V. successivamente, nello stesso senso, Cass. n. 1955 del 2015, la quale pone in evidenza come non sia necessario ricorrere all'abuso del diritto per ritenere configurabile «un'unitaria cessione d'azienda in caso di distinte, ma collegate operazioni di cessione di magazzino, riconoscimento d'indennizzo di spoliazione, formale trasferimento di un dipendente in

RB



posizione apicale e distacco di due dipendenti presso la società cessionaria, trasferimento di un altro dipendente presso una società partecipata dalla cessionaria, che prosegue l'attività per conto di quest'ultima, essendo stati considerati i beni ceduti non nella loro autonoma individualità, ma quale "organizzazione" di beni finalizzata alla produzione». V. ancora in epoca meno recente Cass. n. 6835 del 2013: «In tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dall'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 impone di privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa reale e complessiva dell'operazione economica, rispetto alle forme dei singoli negozi giuridici». E, ancor prima, Cass. n. 10273 del 2007: «In tema di imposta di registro, la scelta, compiuta dal legislatore con l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, di privilegiare, nella contrapposizione fra "la intrinseca natura e gli effetti giuridici" ed "il titolo o la forma apparente" di essi, il primo termine, unitariamente considerato, implica, assumendo un rilievo di fondo, che gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria. Ciò comporta che, ancorché non possa prescindersi dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali, nell'individuazione della materia imponibile dovrà darsi la preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva sottesa alla disposizione in parola, sicché l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale) restano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti finirebbero per sovvertire i detti criteri impositivi».

La sentenza impugnata esaurisce per intero la propria *ratio decidendi* nell'errata ricostruzione esegetica della disposizione di cui l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 della quale afferma un senso difforme da quello rilevabile dall'insegnamento di questa Corte, senza che nemmeno sia sottoposta al dovuto vaglio la fattispecie negoziale concretamente realizzata (e voluta) dalle parti, indagandone la possibile unitarietà.

Tanto basta perché la sentenza stessa, in accoglimento della censura formulata con il primo motivo di ricorso, debba essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della



Lombardia, con assorbimento dei restanti motivi di ricorso e di quelli formulati con i ricorsi incidentali. Il giudice del rinvio provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbiti i restanti e i ricorsi incidentali. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 20 novembre 2015.