

C.T. Prov. Reggio Emilia 31.1.2018 n. 4/2/18  
Data: 2.2.2018 16:02:46

FULL ACCOUNTIG  
S.P.A  
Sistema Integrato

C.T. Prov. Reggio Emilia 31.1.2018 n. 4/2/18

### Svolgimento del processo

1. La (*Omissis*) ricorre, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso avviso di rettifica e liquidazione, emesso ai fini dell'imposta di registro, relative sanzioni ed interessi; valore della causa, ai fini della nota spese, € 51.274,00; l'Agenzia, nell'atto impugnato, premesso che: la Ricorrente, con scrittura privata autenticata del 11.12.2014, ha acquistato tutte le quote della (*Omissis*) per un controvalore dichiarato di € 175.000,00, dalle informazioni presenti all'interno del sistema informativo della C.C. I.A.A. di Reggio Emilia risulta iscritto, in data 29.6.2016, il progetto di fusione mediante incorporazione della (*Omissis*) nella (*Omissis*) assume che, ex [art. 20](#) DPR 131/86, la cessione della totalità delle quote debba essere riqualficata come cessione del sottostante complesso aziendale, con l'assoggettamento al relativo regime impositivo, di cui all'[art. 9](#) Tariffa, Parte prima, allegata al suddetto DPR, "Tuttavia, poiché il patrimonio della società "(*Omissis*) srl" è, essenzialmente, costituito dai beni immobili di seguito dettagliatamente elencati, trova applicazione la disciplina propria dei trasferimenti immobiliari dettata dall'art. 1 della suddetta Tariffa"; sulla base di tutte queste considerazioni e quantificando, come valore degli immobili "trasferiti", quello desumibile dal bilancio della società al 31.12.2014, l'Agenzia: "procede alla riqualficazione dell'atto in esame da cessione di quote sociali a cessione di azienda e, contestualmente, ai sensi degli [articoli 51](#), comma 3 e [52](#), del Testo Unico n. 131/86, basandosi sulle risultanze del bilancio d'esercizio chiuso alla data del 31.12.2014, si rettifica il valore degli immobili facenti parte del patrimonio dell'azienda ceduta, elevandolo da quello dichiarato di € 175.000,00 a quello accertato di € 284.857,00"; le Ricorrenti impugnano l'atto sul presupposto della sua illegittimità, posto che lo stesso sarebbe viziato per: i) violazione della L. n. [212/2000](#), cd. Statuto del Contribuente, degli [artt. 24](#) e [97](#) della Costituzione, degli artt. 41, 47e 48 Carta fondamentale dei diritti U.E., per non aver Loro consentito la possibilità di svolgere un vero contraddittorio endoprocedimentale; ii) violazione dell'[art. 20](#) DPR n. 131/86 (nel testo vigente *ratione temporis*; n.d.r.) posto che l'Agenzia vi riconnette un potere riqualficatorio, che prescinde dalla volontà contrattuale delle parti, e che lo stesso non ha; iii) errata ed infondata riqualficazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro, essendo la fusione per incorporazione avvenuta dopo un anno e mezzo dalla sottoscrizione dell'atto di cessione della totalità delle quote; chiede, infine, in accoglimento del ricorso l'annullamento dell'atto impugnato; vinte le spese; l'Agenzia si costituisce in giudizio con controdeduzioni che richiamano le motivazioni dell'atto impugnato e, da ultimo ed in particolare, l'indirizzo giurisprudenziale della Corte di Cassazione del tutto favorevole alla "sua lettura" dell'art. 20 cit. (nel testo vigente *ratione temporis*; n.d.r.) che legittimerebbe la riqualficazione dell'atto di cessione, così come effettuata; chiede, infine, il rigetto del ricorso con condanna delle spese; la Ricorrente deposita memoria integrativa con cui, oltre a ricordare i termini della materia del contendere, cita, a sostegno della propria tesi interpretativa, il co. 87, lett. a) L. [205/2017](#) che ha novellato il testo del cit. art. 20 e che sarebbe da qualificare norma interpretativa e non innovativa e che pertanto confermerebbe, appunto, la fondatezza delle doglianze; all'udienza dibattimentale le Parti si riportano alle loro deduzioni scritte.

### Motivi della decisione

2. II ricorso merita accoglimento secondo la doglianza subordinata cui si accede per il principio della ragione più liquida.

3. Va premesso che la materia del contendere deve circoscriversi alla: "riqualificazione dell'atto in esame da cessione di quote sociali a cessione di azienda", non essendo stata dedotta in giudizio dall'Agenzia la successiva fusione per incorporazione, quale elemento fondante dell'ipotesi

riqualificazione e, dunque, del presupposto d'imposta.

4. L'[art. 20](#) cit., nel testo vigente *ratione temporis*, dispone che "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"; il previgente [art. 19](#) del DPR 634/72, a sua volta, disponeva che: "Le imposte sono applicate secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente."; il previgente art. 8 del RD 3269/23, ancora, disponeva che: "Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, se anche non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"; la letteralità della norma richiamata dall'Agenzia, così come del suo precedente art. 19, che ha costituito la vera svolta normativa rispetto ai precedenti, evidenzia come gli atti presentati per la registrazione scontino l'imposta sulla base dei loro effetti giuridici al di là di come le parti abbiano denominato il negozio giuridico incorporato: importante, per delimitare la portata delle due disposizioni richiamate, il confronto con il previgente art. 8 che faceva un generico riferimento agli effetti dell'atto senza riportare l'aggettivo "giuridici" come, invece, riportano i successivi artt. 20 e 19; il motivo della differenza è, notoriamente, dovuto, come ci ricordano la dottrina ed i lavori parlamentari, alla volontà del Legislatore di porre fine al dibattito, dottrinario e giurisprudenziale, in ordine a quali tipi di effetti, se giuridici o economici, concretizzassero il presupposto d'imposta; insomma l'introduzione dell'aggettivo "giuridici" nell'art. 19, poi ripreso nell'art. 20, è la conferma di quale sia la volontà del Legislatore che, per altro, appare chiaramente anche da una lettura "atomistica" dell'art. 20; questo Giudice è ben conscio del difforme, prevalente, indirizzo interpretativo che avalla una lettura del presupposto d'imposta nel senso degli effetti economici e non giuridici dell'atto presentato per la registrazione (da ultimo cfr. sent. n. 2017/8793), ma ritiene che lo stesso non possa essere seguito perché in contrasto con la lettera e con la storia della norma e perché, in buona sostanza, finisce per modificare il presupposto d'imposta legislativamente definito; se ora si applica il suddetto principio di diritto alla fattispecie concreta dedotta in giudizio non può che conseguire, in accoglimento del ricorso, l'annullamento dell'atto impugnato, posto che lo stesso perviene ad individuare il presupposto d'imposta negli effetti (invero necessitati) economici dell'atto, cessione d'azienda immobiliare, (... o degli immobili?) e non negli effetti giuridici dell'atto, cessione di quote di società; supporta le suddette conclusioni il disposto del cit. co. 87, lett. a), che ha novellato il cit. art. 20 modificandolo nel senso 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"; la relazione illustrativa, così, si esprime sul punto: "La modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa dell'[articolo 20](#) del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), rubricato "interpretazione degli atti". Tali incertezze interpretative sono rese evidenti anche dall'esame delle pronunce della giurisprudenza di legittimità che, in alcune sentenze, ha riconosciuto una valenza antielusiva all'[articolo 20](#) del TUR, mentre in altri arresti, soprattutto in quelli più recenti, ha ritenuto di dover procedere alla riqualificazione delle operazioni poste in essere dai contribuenti, attraverso il perfezionamento di un atto o di una serie di atti, facendo ricorso ai principi sanciti dall'[articolo 20](#) del TUR; secondo tale tesi interpretativa, la riqualificazione può essere operata, dunque, senza dover valutare il carattere elusivo dell'operazione posta in essere dai contribuenti. La norma introdotta è volta, dunque, a definire la portata della previsione di cui all'[articolo 20](#) del TUR, al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici "collegati" con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote)."; la relazione sottolinea, ripetutamente e con enfasi, che la norma è tesa a sciogliere dubbi interpretativi e nel momento in cui il legislatore sceglie una tra le varie, possibili, interpretazioni di una norma, la norma che cristallizza la scelta del legislatore non può che qualificarsi come norma di natura interpretativa al di là del fatto che, formalmente, non sia qualificata come tale; per questo non possono essere condivise le conclusioni cui è giunta recente giurisprudenza di Cassazione, cfr. sent. n. [2007/2018](#), che la qualifica, al contrario, come norma innovativa, sulla considerazione che

"Tale elemento (la reazione illustrativa: n.d.r.) può, infatti, agevolmente superarsi sulla base del tenore testuale infine adottato dallo stesso [art. 1](#) co. 87 in esame, il quale dichiara espressamente di apportare talune "modificazioni" all'[art. 20](#) DPR 131/86, palesandosi così quale disposizione prettamente innovativa del precedente assetto normativo. E ciò trova conferma, in accordo con il dato letterale del nuovo disposto, anche in ragione del fatto che tale modificazione ha determinato una rivisitazione strutturale profonda ed antitetica della fattispecie impositiva pregressa: là dove l'[art. 20](#) previgente (secondo l'indirizzo di legittimità) imponeva la tassazione sulla base di elementi (il dato extratestuali ed il collegamento negoziale) che vengono invece oggi espressamente esclusi; fatto salvo il loro "recupero", come detto, nel diverso ambito della sopravvenuta disciplina dell'abuso del diritto di cui all'[art. 10-bis](#) legge 212/2000 cit."; invero i) l'obiezione secondo cui il legislatore sarebbe intervenuto modificando la norma, non ha pregio logico, posto che dà per dimostrato, ciò che deve dimostrare è, e cioè che la norma non possa avere natura interpretativa solo perché il legislatore ha modificato, testualmente, la norma; ii) altrettanto infondata logicamente, è l'obiezione secondo cui vi sarebbe stata una rivisitazione strutturale della norma rispetto alla sua precedente versione secondo l'interpretazione datane in sede di legittimità: ovvio, posto che il legislatore ha scelto, con la modifica testuale apportata alla norma, un'interpretazione difforme da quella prevalente di legittimità; da ultimo e per completezza d'indagine, va affrontato un aspetto, se pur non direttamente inerente alla fattispecie concreta dedotta in giudizio .stante il principio del tempus regit actum, quello introdotto da novellato [art. 53-bis](#) TUR, in ordine all'applicazione [dell'art. 10-bis](#), Statuto del Contribuente; invero nella tipologia di cessione effettuata dalle parti un vantaggio fiscale c'è stato, ma legittimo, posto che al sistema non è invisa la cessione del contenitore, la società, rispetto al contenuto, l'azienda; in conclusione il ricorso va accolto e l'atto impugnato annullato; le spese di giudizio stante il dibattito giurisprudenziale e dottrinario ancora in atto vanno compensate.

#### **P.Q.M.**

La Commissione, in accoglimento del ricorso annulla l'impugnato atto; spese di giudizio compensate.