

Imposta di registro: all'Ufficio è impedita la riqualificazione di un unico negozio sulla base della valorizzazione di elementi extra testuali

Tributi – Imposte – Registro - Cessione di ramo d'azienda - Abuso del diritto - Ragioni extrafiscali – Mancata richiesta di chiarimenti - Interpretazione degli atti - Attribuzioni e poteri degli Uffici – Ogni operazione deve essere singolarmente valutata ai fini fiscali

CORTE DI CASSAZIONE **Ordinanza 22 giugno 2022 n. 20072**

sul ricorso iscritto al n. 29190/2014 R.G. proposto da:

Servizi P. M. soc. cop. a r.l. rappresentate e difese dagli Avv.ti Giuseppe Marini e Gianmarco Tardella, con domicilio eletto in Roma, via Giovanni Nicotera n. 29 (sc.9, int. 12), presso lo studio del secondo, giusta procura speciale con forma autenticata per atto notaio Sandi di Tesolo, in data 11/11/2014.

- ricorrente –

contro Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi n. 12.

- controricorrente –

nonché S.I.F.A. soc. cons. p. a., rappresentate e difese dagli Avv.ti Giuseppe Marini e Gianmarco Tardella, con domicilio eletto in Roma, via Giovanni Nicotera n. 29 (sc.9, int. 12), presso lo studio del secondo, giusta procura speciale con forma autenticata per atto notaio Sandi di lesolo, in data 11/11/2014.

- ricorrente successivo-

contro Agenzia delle Entrate, Sede Centrale, in persona del Direttore p.t. e Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale II di Milano, in persona del Direttore p.t.

- intime -

avverso la sentenza n. 2115/2014 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 17/4/2014.

Udita la relazione svolta dal Consigliere dott. Oronzo De Masi nella camera di consiglio del 1 dicembre 2021 tenuta mediana e collegamento da remoto.

RITENUTO CHE

Con sentenza n. 2115/2014, depositata il 17/4/2014, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello col quale l'Agenzia delle entrate aveva censurato la sentenza di primo grado ed ha affermato la legittimità della qualificazione, ai sensi dell'art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986, come cessione di ramo d'azienda, dell'articolata operazione, qui di seguito descritta, sulla scorta della quale l'Amministrazione finanziaria aveva liquidato, con l'impugnato avviso, notificato a Servizi P. M. società cooperativa a responsabilità limitata ed a S.I.F.A. società consortile per azioni, l'imposta di registro in misura proporzionale (3%) in luogo della misura fissa.

L'operazione per cui è causa si è distinta nel seguente modo: la Servizi P. M. soc. cop. a r.l., con atto per notaio De Vincenzo stipulato il 28/12/2009 e registrato il 29/12/2009, ha conferito alla S. I. M. A. s.r.l., il ramo d'azienda denominato "Piattaforma Ambientale", costituito da impianti ubicati all'interno del Petrolchimico di P. M. destinati al trattamento delle acque reflue nonché all'incenerimento e, con successivo atto dell'8/4/2020, la conferente società Servizi P. M. ha provveduto a cedere alla S.I.F.A. soc. cons. p. a. l'intera partecipazione della S. I. M. A. s.r.l., pari al 100% del capitale sociale.

L'appello dell'Agenzia delle entrate è stato accolto con la seguente motivazione: "L'art. 20 del DPR 131/86 consente all'amministrazione finanziaria di valutare, ai fini della giusta tassazione, non il «nomen iuris» che le parti utilizzano, ma l'effettiva sostanza giuridica che emerge dagli atti. (...) dall'analisi dell'intera operazione (breve lasso di tempo intercorso tra la costituzione di SIMAS, il conferimento del ramo di azienda e l'atto di vendita della partecipazione; imposizione indiretta effettivamente assolta più favorevole rispetto alla cessione diretta di azienda; nota integrativa allegata al bilancio al 31.12.10 della SPM, dove si legge che «durante l'esercizio è stata perfezionata l'operazione di cessione di azienda Piattaforma A. ...») si evince che i vari atti negoziali posti in essere rappresentano una fattispecie complessa finalizzata, a prescindere dalla «forma» degli atti stessi, alla effettiva cessione del ramo di azienda.

Tale comportamento deve essere considerato un «abuso del diritto» dal momento che sono stati utilizzati negozi giuridici astrattamente leciti per il precipuo obiettivo di ottenere un rilevante risparmio fiscale eludendo lo schema della tassazione ordinaria.

Nessun convincente e valido elemento probatorio è stato fornito per contro dalle società appellate in ordine alla asserita sussistenza di «*valide ragioni economiche, gestionali oltre che strategiche*», alternative o concorrenti al mero risparmio di imposta, che giustificerebbero l'operazione in argomento».

Le contribuenti propongono distinti ricorsi per cassazione con tre motivi; l'intimata Agenzia delle entrate resiste all'impugnazione di Servizi P. M. soc. cop. a r.l. con controricorso. Le ricorrenti hanno depositato memorie.

CONSIDERATO CHE

Con il primo motivo di ricorso, le società contribuenti deducono l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo, in relazione all'art.360 c.p.c., primo comma, n. 5, nonché all'art. 62, d.lgs. n. 546 del 1992, perché la CTR ha trascurato di considerare la sussistenza di valide ragioni economiche poste a fondamento dell'operazione contestata, desumibili dalla documentazione versata in atti, della quale la sentenza non fa alcun cenno.

Evidenziano le ricorrenti che la successione temporale degli accordi e delle operazioni societarie nonché le autorizzazioni/concessioni amministrative rilasciate medio tempore dalla Regione Veneto, inequivocabilmente, dimostrano che non v'è stato alcun automatismo tra il conferimento del ramo d'azienda e la successiva cessione della totalitaria partecipazione societaria ricevuta in contropartita, avendo la società S.I.F.A. dovuto ottenere l'affidamento, dall'ente regionale sovraordinato, della gestione degli impianti di smaltimento, cosa che esclude il perseguimento della mera finalità di risparmio fiscale.

Con il secondo motivo di ricorso, deducono la nullità della sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., primo comma, n. 4, per violazione degli artt. 112, 115 e 116 c.p.c., perché la CTR ha omesso di valutare prove la documentali (Atto integrativo al Contratto di Affidamento e disciplina della «*Concessione di Costruzione e Gestione del Progetto I. Fusina, ex art. 37-bis legge 11 febbraio 1994 n. 109 e S.M.I.*») volte a dimostrare l'esistenza di ragioni extrafiscali e, dunque, la sussistenza di valide ragioni economiche a fondamento dell'operazione contestata. Con il terzo motivo di ricorso, deducono la violazione e falsa applicazione dell'art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986, in relazione all'art. 360 c.p.c., primo comma, n. 3, giacché la CTR, facendo propri gli assunti dell'Amministrazione finanziaria, ha ritenuto “abusivo” il comportamento tenuto dalle società contribuenti in quanto rivolto unicamente al conseguimento di un “rilevante risparmio fiscale”, attribuendo alla richiamata disposizione una “portata antielusiva”.

Preliminarmente, per il principio dell'unicità del processo di impugnazione, dopo la notifica del primo ricorso, qualsiasi impugnazione successiva contro la stessa sentenza deve essere proposta in via incidentale nello stesso processo e, quindi, se il processo è pendente presso la corte di cassazione, nell'atto contenente il controricorso, tuttavia, non essendo quest'ultima formalità essenziale, qualsiasi ricorso successivo avverso una medesima sentenza si converte in impugnazione incidentale, ancorché proposto con atto autonomo, ed è ammissibile purché sia stato proposto nel rispetto del termine stabilito per il ricorso incidentale dall'art. 371 5 c.p.c., nel qual caso viene disposta la riunione dei ricorsi (tra le tante, Cass. n. 10309/2004).

Va, pertanto, disposta la riunione al ricorso proposto dalla società Servizi P. M. di quello successivamente proposto dalla società S.I.F.A., avverso la medesima sentenza d'appello.

Il terzo motivo di ricorso è fondato e merita accoglimento, con conseguente assorbimento delle restanti censure.

L'art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 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*».

Il testo attuale della disposizione è frutto delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1) e 2), della legge n. 205 del 2017 (di “interpretazione autentica” ex art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018), che recano l'espressa previsione della irrilevanza degli elementi extra testuali e del collegamento negoziale: il legislatore ha voluto imporre una interpretazione isolata dell'atto da sottoporre a registrazione, fondata unicamente sugli elementi da esso desumibili, ribadendo così la natura d'imposta d'atto dell'imposta di registro, la quale colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dallo scritto.

In effetti, anche nella precedente formulazione della disposizione, in cui non vi era il riferimento esplicito alla irrilevanza degli elementi esterni all'atto, l'art. 20 fondava l'imposizione sugli effetti giuridici dell'atto e sulle conseguenze che questi erano idonei a produrre.

La giurisprudenza di questa Corte, tuttavia, era prevalente orientata nel senso che, ai fini dell'applicazione dell'imposta, dovesse indagarsi la causa reale o concreta dei negozi, dando rilievo al collegamento negoziale tra contratti al fine di valutarne l'effetto finale, ovvero alla regolamentazione degli interessi effettivamente

perseguita dai contraenti, anche mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali tra loro collegate (Cass. n. 13610/2018).

E' stato reiteratamente affermato il principio della prevalenza della natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici sul titolo, sulla forma apparente, indipendentemente dal nomen iuris, prevalenza che vincola l'interprete a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma e, quindi, il dato giuridico reale conseguente appunto alla natura intrinseca degli atti, ed ai loro effetti giuridici, rispetto a ciò che formalmente è enunciato, anche frazionatamente, in uno o più atti, con la conseguenza di dover riferire l'imposizione al risultato di un comportamento nella sostanza unitario, rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, atomisticamente considerati (tra le tante, Cass. n. 10216/2016, Cass.n. 1955/2015, Cass. n. 14150/2013, Cass. n. 6835/2013).

E' anche vero che la Corte, sebbene con isolate pronunce, aveva affermato il diverso principio secondo cui l'attività qualificatoria dell'Ufficio, *“che non è tenuto ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella « forma apparente » alla quale lo stesso art. 20 (nella formulazione anteriore alla L. n. 205 del 2017) fa riferimento”, incontra il limite dell'insuperabilità della forma e dello schema negoziale tipico in cui l'atto presentato alla registrazione risulti inquadrabile, “pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici»,* per cui, in mancanza di prova, a carico dell'Amministrazione finanziaria, di un disegno elusivo, ricorre piuttosto *“un'ipotesi di libera scelta di un tipo negoziale invece di un altro”* (Cass. n. 2054/2017, n. 722/2019) e 6790/2(120).

Non v'è dubbio che il Legislatore sia intervenuto sull'art. 20 *“in sostanziale adesione alla giurisprudenza minoritaria della Corte di cassazione”*.

Né può dirsi tradita in tal modo la funzione propria delle leggi di interpretazione autentica, dotate - per definizione - di efficacia retroattiva, essendo stato chiarito il senso di una norma preesistente, eliminando oggettive incertezze interpretative e rimediando ad una interpretazione giurisprudenziale non in linea con la politica del diritto voluta dal Legislatore medesimo.

Così si è espressa la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 158/2020, allorché ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale, posta da questa Corte di legittimità (ord. n. 23549/2019), in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986, come modificato dall'art. 1, comma 87 della L. n. 205 del 2017 e dall'art. 1, comma 1084 della L. n. 145 del 2018, 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 extra testuali.

Il Legislatore nel riaffermare, con la denunciata norma, la natura di *“imposta d'atto”* dell'imposta di registro, ha precisato l'oggetto dell'imposizione, in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, per cui, come nitidamente sottolineato dalla Corte Costituzionale, un'interpretazione della norma in chiave antielusiva provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell'art. 10-bis della L. n. 212 del 2000, consentendo all'Amministrazione finanziaria di operare, appunto, in funzione antielusiva, senza peraltro l'applicazione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, svincolandosi da ogni riscontro probatorio di indebiti vantaggi fiscali e di operazioni prive di sostanza economica, precludendo di fatto al contribuente ogni legittima possibilità di pianificazione fiscale.

Il Giudice delle leggi, con la sentenza n. 39/2021, si è nuovamente espresso sulla questione concernente la legittimità dell'intervento legislativo che ha interessato il più volte citato art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986, dapprima con l'art. 1, co. 87, lett. a), L. n. 205 del 2017, e poi con l'art. 1, comma 1084, L. n. 145 del 2018, ed ha osservato che esso deve essere letto come destinato non già *“all'ambito semantico di una singola disposizione”*, ma piuttosto *“a quello dell'intero impianto S.tico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro»*, dove la sua origine storica di imposta d'atto «non risulta superata dal legislatore positivo» (sentenza n. 158 del 2020)”, in quanto risponde all'esigenza di ricondurre in un ambito più ordinato e coerente, rispetto al quadro normativo in forte evoluzione, l'interpretazione anche giurisprudenziale della norma tributaria, e ciò, segnatamente, in considerazione del progressivo consolidarsi di un'organica disciplina dell'abuso del diritto.

All'Ufficio, pertanto, deve ritenersi impedita la riqualificazione di un unico negozio, come di più o meno articolate sequenze negoziali, applicando il più volte citato art. 20, sulla base della valorizzazione di elementi extra testuali.

Tanto è confermato dalla stessa relazione che accompagna l'intervento legislativo in argomento, nella quale si sottolinea come, ai fini della interpretazione degli atti presentati per la registrazione, siano irrilevanti “gli

interessi concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte”.

In altri termini, resta ferma la legittimità dell'attività di riqualificazione per via interpretativa dell'atto da registrare soltanto se operata “ab intrinseco”, senza l'utilizzazione di elementi ad esso estranei, in quanto l'interpretazione prevista dall'art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986, non può basarsi sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dal singolo atto presentato alla registrazione, essendo viceversa la finalità antielusiva profilo affatto estraneo alla disposizione in esame.

A diversi limiti, invece, soggiace la potestà dell'Amministrazione finanziaria quando la riqualificazione è diretta a far valere il collegamento negoziale e, più in generale, qualunque forma di abuso del diritto ed elusione fiscale, ai sensi dell'art. 10-bis, L. n. 212 del 2000, trattandosi di ipotesi estranea alla ermeneutica dell'atto da registrare.

L'azione accertatrice, in tali casi, si deve attuare mediante apposito e motivato atto impositivo, preceduto - a pena di nullità - da una richiesta di chiarimenti, che il contribuente può fornire entro un certo termine, il tutto da svolgersi all'interno di uno specifico procedimento di garanzia.

Inoltre, con la legge n. 205 del 2017 (Legge di Bilancio 2018), è stata L. - con effetti a decorrere dal 10 gennaio 2018 - l'art. 53 bis, d.p.r. n. 131 del 1986, inserendo il rinvio all'art. 10-bis, L. n. 212 del 2000 (“1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.”).

L'art. 1, co. 87, L. n. 205 del 2017, infatti, è intervenuto sia sull'art. 20, che sull'art. 53-bis del d.p.r. n. 131 del 1986, rubricati rispettivamente “Interpretazione degli atti” e “Attribuzioni e poteri degli Uffici”, non solo per chiarire la portata applicativa 20 T.U.R., in modo tale da restituire all'imposta di registro l'originaria veste di “imposta d'atto”, ma anche per consentire all'Amministrazione finanziaria, attraverso il richiamo dell'art. 10-bis L. 212 del 2000 nel corpo dell'art.53-bis, di riqualificare l'operazione elusiva, mediante atti collegati o elementi extra-testuali, nel caso ravvisi violazione dei principi sull'abuso del diritto. La Corte Costituzionale, nella prima delle citate pronunce, non ha mancato di osservare che “*il censurato intervento normativo appare finalizzato a ricondurre il citato art. 20 all'interno del suo alveo originario, dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione (ovverossia al gestum, rilevante secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al testo unico), senza che possano essere svolte indagini circa effetti ulteriori, salvo che ciò sia espressamente stabilito dalla stessa disciplina del testo unico.*”, e che “proprio la clausola finale del censurato art. 20 «salvo quanto disposto dagli articoli successivi» concorre ad avvalorare la suddetta valenza S.tica dell'intervento legislativo del 2017 nell'assetto della disciplina del tributo.

Invero, per effetto della novella, le ipotesi riconducibili all'accezione restrittiva generale della nozione di «atto» presentato alla registrazione sono individuabili solo al di fuori di quelle, espressamente regolate dallo stesso testo unico, che ammettono la rilevanza degli effetti di separati atti o fatti collegati o, in altri termini, di vicende rientranti nel complessivo programma di azione costituito da un precedente negozio, che incideranno sul regime fiscale di quest'ultimo o comporteranno trattamenti d'imposta diversificati.”.

Risultano, dunque, prive di rilievo decisivo, nell'applicazione dell'art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986, le questioni concernenti sia la sussistenza o meno di un intento elusivo o simulatorio in capo alle parti contraenti, che l'Amministrazione non è tenuta a dimostrare, sia - per quanto già detto - il difetto di contraddittorio preventivo in sede di procedimento amministrativo.

Né, in senso contrario, appare utile richiamare la previsione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 53 bis, atteso che, nel caso di specie, la disposizione si applica nel testo vigente prima delle modifiche apportate legge n. 205 del 2017, che, come già detto, ha esteso al campo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale le “attribuzioni” ed i “poteri” riconosciuti agli Uffici dal d.p.r. n. 600 del 1973 (e, segnatamente, dai relativi artt. 31, 32 e 33) per l'accertamento delle imposte dirette, ma senza contemplare alcun richiamo alla disposizione di cui al d.p.r. n. 600 del 1973, art. 37 bis, norma che non riguarda suddette “attribuzioni” e “poteri”, ma incide sull'oggetto dell'imposizione (Cass. n. 15319/2013 cit.).

Per la codificazione dell'istituto dell'abuso del diritto, costruito sulla scorta delle soluzioni definitorie elaborate dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria, bisogna guardare al d.lgs. n. 128 del 2015, che ha previsto, all'art.1, una definizione dell'abuso del diritto, e le sue implicazioni in materia fiscale con valenza generale, sia per i tributi armonizzati, per i quali trova fondamento nei principi dell'ordinamento UE, che per quelli non armonizzati, per i quali il fondamento va ricercato nei principi costituzionali, in attuazione della

delega fiscale concessa al governo dagli artt. 5, 6 e 8, c.2 della legge 11 marzo 2014 n. 23, al dichiarato intento di “certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”.

E' con detta disposizione che il Legislatore ha aggiunto, dopo l'art. 10 dello Statuto del contribuente (legge 212 del 2000), l'art.10-bis (testo in vigore dal 1° ottobre 2015), a tenore del quale (comma 1) “*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*”).

Ed è proprio il predetto articolo 10 bis a prevedere che l'accertamento dell'abuso del diritto da parte dell'Amministrazione debba essere obbligatoriamente preceduto da una richiesta di chiarimenti (comma 6), da fornire entro 60 giorni da parte del contribuente, e che l'atto impositivo (comma 8) debba essere sempre specificamente motivato in relazione alla condotta abusiva, alle norme eluse, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati ed ai chiarimenti forniti dal contribuente.

E', infine, la L. n. 205 del 2017, con l'art. 1, co. 87, lett. b), che introduce nell'art. 53 bis, d.p.r. n. 131 del 1986, il rinvio all'art. 10-bis, L. n. 212 del 2000 (testo in vigore dal 1° gennaio 2018), e con esso completa il pieno ingresso dell'istituto dell'abuso del diritto nell'ambito specifico della imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale.

In conclusione, se una diversa lettura dell'art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986, così come risulta autenticamente interpretato dal Legislatore, non appare più consentita dopo la sentenza n. 158/2020 della Corte Costituzionale, ciò non di meno il ricordato principio giurisprudenziale della “prevalenza della sostanza sulla forma” può sempre essere fatto valere dall'Amministrazione finanziaria, sia pure entro i limiti imposti all'attività ermeneutica dalla richiamata disposizione, mentre ove ricorra l'abuso del diritto, mediante l'applicazione dell'art. 10 bis dello Statuto del Contribuente, stante l'espresso richiamo contenuto nell'art. 53 bis, d.p.r. n. 131 del 1986, che richiede, per superare la qualificazione formale dell'atto, la prova dell'illegittimo risparmio fiscale, oltre che il rispetto delle garanzie procedurali di cui si è in precedenza detto.

Con specifico riferimento alla fattispecie per cui è causa, deve ritenersi superato l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità, in materia di imposta di registro, seguito dal giudice di appello, stante l'applicabilità retroattiva dell'art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986, nel testo novellato dall'art. 1, co. 87, della L. n. 205 del 2017, per effetto della precisazione contenuta nell'art. 1, co. 1084, della L. n. 145 del 2018, l'Amministrazione finanziaria non aveva facoltà di riqualificare la sequenza di una pluralità di atti nei termini complessivi ed unitari di cessione (indiretta) di ramo aziendale, 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 qui considerati.

La CTR lombarda non ha fatto corretta applicazione del principio sopra enunciato, essendo pacifico che per giungere alla conclusione della sussistenza di una “cessione d'azienda” l'Agenzia delle entrate, contro il divieto di legge, ha posto in collegamento tra di loro atti diversi e distinti, non solo per l'oggetto, ma anche per le parti contraenti, e tanto in violazione anche del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

La sentenza impugnata, in conclusione, va cassata e non necessitando di ulteriori accertamenti la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente.

Le spese processuali dell'intero giudizio possono essere compensate in considerazione dell'evoluzione normativa e della incertezza giurisprudenziale risolta solo a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il terzo motivo di ricorso dichiara assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata in relazione al mezzo accolto e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso delle contribuenti. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 1 dicembre 2021.