# CORTE DI CASSAZIONE

## SENTENZA 15-10-2010 N° 21314

**Imposta di registro – fusioni societarie – assoggettamento – disciplina ex art. 10 DL 323/96 – efficacia retroattiva - esclusione**

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/198
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

21314 10

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto
Imposta di registro – fusione – Dir. 69/335/CEE – ambito applicativo

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Dott. | Enrico | ALTIERI | Presidente | R.G.N. 35028/06 |
| Dott. | Eugenia | MARIGLIANO | Consigliere | |
| Dott. | Camilla | DI IASI | Consigliere | |
| Dott. | Biagio | VIRGILIO | Rel. Consigliere | Cron. 21314 |
| Dott. | Achille | MELONCELLI | Consigliere | Rep. |

ha pronunciato la seguente:

Ud. 7/6/2010

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

**MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**, in persona del Ministro *pro tempore*, ed **AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliati in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che li rappresenta e difende;

1823/10

*- ricorrenti -*

**contro**

[redacted] **& C.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via [redacted] presso l'avv. [redacted], che la rappresenta e difende con l'avv. [redacted] giusta delega in atti;

*- controricorrente –*

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 45/10/05, depositata il 26 ottobre 2005.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 7 giugno 2010 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;

udito l'Avvocato dello Stato Diego Giordano per i ricorrenti;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Wladimiro De Nunzio, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

**Ritenuto in fatto**

1. Il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate hanno proposto ricorso per cassazione, sulla base di due motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna indicata in epigrafe, con la quale, rigettando l'appello dell'Ufficio, è stato confermato il diritto della [redacted] s.a.s. di [redacted] C. al rimborso dell'imposta di registro versata in relazione all'atto di fusione, registrato il 22 dicembre 1995, con il quale la predetta società aveva incorporato la s.a.s. [redacted].

In particolare, il giudice *a quo* ha ritenuto, da un lato, inammissibile, perché nuova, l'eccezione dell'Ufficio di inapplicabilità nella specie, in quanto riferibile alle sole società di capitali, della Direttiva CEE n. 69/335 del 17 luglio 1969, e succ. modd., e, dall'altro, applicabile retroattivamente la modifica apportata all'art. 4, primo comma, lett. b, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 dall'art. 10 del d.l. n. 323 del 1996, convertito nella legge n. 425 del 1996.

2. All'esito dell'adunanza in camera di consiglio del 23 aprile 2009, per la quale il ricorso era stato originariamente fissato, questa Corte ha disposto la rinnovazione della notifica del ricorso alla società contribuente.

3. A seguito dell'eseguito rinnovo della notifica, si è costituita con controricorso la [redacted] s.a.s. di [redacted]

**Considerato in diritto**

1. Va preliminarmente dichiarato inammissibile il ricorso del Ministero dell'economia e delle finanze per difetto di legittimazione, non avendo partecipato al giudizio di appello, promosso dalla sola Agenzia delle entrate dopo il 1° gennaio 2001.

2. Devono essere, invece, rigettate le eccezioni di inammissibilità del ricorso dell'Agenzia, sollevate dalla società controricorrente: la prima, concernente la "errata individuazione della persona giuridica evocata in giudizio" ([redacted] di [redacted] anziché [redacted] s.a.s. di [redacted]), perché, quando sia convenuta in giudizio una società in accomandita semplice, l'erronea indicazione delle generalità del socio accomandatario - e la conseguente inesatta indicazione della ragione sociale - non comportano nullità del ricorso, né della sua notificazione, a meno che il suddetto errore non ingeneri una incertezza assoluta sull'esatta identificazione della società (cfr., da ult., Cass. n. 29864 del 2008) (peraltro, la costituzione in giudizio della parte ha comunque avuto effetto sanante *ex tunc*); la seconda, relativa alla tardività della notifica del ricorso, perché, come detto in narrativa, la notificazione del ricorso è stata rinnovata, a seguito di ordinanza di questa Corte, nel termine assegnato.

3. Con i due motivi formulati, l'Agenzia delle entrate, denunciando, rispettivamente, "violazione e/o falsa applicazione del decreto legge n. 323, convertito nella legge n. 425/96, nonché dell'art. 57, comma 2, d.lgs. 546/92", e vizio di motivazione, censura la sentenza impugnata per avere il giudice *a quo*, da un lato, ritenuto nuova l'eccezione sollevata dall'Ufficio in appello circa l'inapplicabilità, nella specie, della Direttiva n. 69/335/CEE del Consiglio del 17 luglio 1969, trattandosi di fusione tra due società di persone, e, dall'altro, affermato la retroattività della disciplina introdotta dal citato d.l. n. 323 del 1996 (convertito nella legge n. 425 del 1996), con il quale (art. 10), sostituendo l'art. 4, comma 1, lett. b, della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, gli atti di fusione d'ogni tipo sono stati assoggettati ad imposta di registro in misura fissa.

4. Il ricorso è fondato sotto entrambi i profili.

4.1. Quanto al primo, è consolidato il principio secondo il quale nel processo tributario, quando il contribuente impugni il silenzio rifiuto formatosi su una istanza di rimborso, deve dimostrare che, in punto di fatto, non sussiste nessuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto, e l'amministrazione finanziaria può, dal canto suo, difendersi quindi "a tutto campo", non essendo vincolata ad una specifica motivazione di rigetto, con

la conseguenza che le eventuali "falle" del ricorso introduttivo possono essere eccepite in appello dall'amministrazione a prescindere dalla preclusione posta dall'art. 57 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto, comunque, attengono all'originario *thema decidendum* (sussistenza o meno dei presupposti che legittimano il rifiuto del rimborso), fatto salvo il limite del giudicato (Cass. nn. 11682 del 2007, 1133 del 2009).

Inoltre, va ribadito il principio in virtù del quale il giudice ha il potere-dovere di applicare nella decisione della controversia, anche d'ufficio (a prescindere, cioè, da specifiche questioni introdotte dalle parti), il diritto comunitario, ed anche qualora ciò comporti la disapplicazione di regole processuali di diritto interno (come più volte affermato dalla Corte di Giustizia: v., in particolare, le sentenze 14 dicembre 1995 in causa C-312/93, *Peterbroek, Van Campenhout & Cie SCS* e 27 febbraio 2003 in causa C-327/00, *Santex s.p.a.*, la prima delle quali ha ritenuto che i principi di effettività e di non discriminazione ostano "all'applicazione di una norma processuale nazionale che ... vieta al giudice nazionale, adito nell'ambito della sua competenza, di valutare d'ufficio la compatibilità di un provvedimento di diritto nazionale con una disposizione comunitaria, quando quest'ultima non sia stata invocata dal singolo entro un determinato termine") (Cass., Sez. un., n. 26948 del 2006, nonché Cass. nn. 13054 del 2004, 11642 e 15190 del 2010).

Peraltro, della questione del campo di applicazione, sotto il profilo soggettivo, della Direttiva n. 69/335/CEE ha già avuto occasione di occuparsi la Corte di giustizia, la quale ha ritenuto che un consorzio di persone privo di personalità giuridica, i cui membri apportino capitali ad un patrimonio separato per il conseguimento di uno scopo di lucro, è equiparato ad una società di capitali ai fini della Direttiva citata: ciò in virtù dell'art. 3, n. 2, della Direttiva medesima, secondo il quale, allo scopo di evitare che la scelta di una determinata forma giuridica possa comportare un trattamento fiscale diverso di attività che, dal punto di vista economico, sono equivalenti, dispone che "per l'applicazione della presente Direttiva è assimilata alle società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro. Tuttavia gli Stati membri possono non considerare queste ultime come tali ai fini dell'applicazione dell'imposta sui

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

conferimenti" (sentenza 12 novembre 1987 in causa C- 112/86, *Amro Andelen Fonds*).

4.2. In ordine alla seconda questione, è anche in questo caso consolidato l'indirizzo secondo il quale la disposizione di cui all'art. 10, comma 5, del d.l. 20 giugno 2006, n. 323, convertito in legge 8 agosto 1996, n. 425, la quale ha previsto l'assoggettamento all'imposta fissa di registro di tutte le operazioni di fusione societaria, non può essere considerata norma interpretativa, e quindi è priva di efficacia retroattiva (*ex plurimis*, Cass. nn. 14447 del 2000, 19164 del 2003, 8448 del 2004).

5. In conclusione, il ricorso va accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, la quale procederà a nuovo esame della controversia, uniformandosi ai riportati principi, oltre a provvedere in ordine alle spese anche del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte dichiara inammissibile il ricorso del Ministero dell'economia e delle finanze. Accoglie il ricorso dell'Agenzia delle entrate, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna.

Così deciso in Roma il 7 giugno 2010.

Il consigliere estensore
(Biagio Virgilio)

Il Presidente
(Enrico Altieri)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 15 OTT 2010
IL CANCELLIERE
Marcello Baragona

IL CANCELLIERE
Marcello Baragona