

---

# Imposta di registro e abuso del diritto: le novità legislative

---

di [Fabio Carriolo](#)

**Pubblicato il 3 Aprile 2018**

La legge di bilancio 2018 sembra chiudere la vicenda relativa alle contestazioni relative all'abuso di diritto per quanto riguarda l'imposta di registro: proponiamo un'analisi della nuova disciplina antiabuso che sembra essere più ragionevole della precedente

Prima di essere “codificata” dapprima nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, e in epoca più recente nell'art. 10-bis della [legge n. 212/2000](#), come introdotto dal D. Lgs. n. 128/2015, la nozione di [elusione fiscale](#) o, come viene indicata ora, di [abuso](#) del diritto (tributario), veniva ricavata da altre disposizioni presenti nell'ordinamento, non specificamente introdotte per contrastare le ipotesi di utilizzo “malizioso” delle norme a fini di vantaggio fiscale.

In particolare l'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro – D.P.R. 26.4.1986, n. 131 –, sostanzialmente riproduttivo di quanto precedentemente disposto dall'art. 19 del D.P.R. 26.10.1972, n. 634, stabiliva (e tuttora stabilisce), quanto all'“interpretazione degli atti”, 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”*.

La disposizione richiamata trae origine da un risalente orientamento del legislatore tributario, che intendeva superare lo “schermo” dell'apparenza orientandosi all'“intrinseca natura” degli atti; tale impostazione era già presente nell'art. 7 della L. 21.4.1862, n. 585, e appare coerente con il principio interpretativo fissato, per i contratti, dall'art. 1362 c.c.

Si tratta tuttavia di una disposizione orientata all'interpretazione dei contratti più che allo svelamento di schemi elusivi, e inoltre di una norma che mal si addice a contrastare una serie di atti coordinati o collegati.

---

La [legge di bilancio 2018](#), comunque, sembra chiudere la vicenda relativa all'utilizzo dell'art. 20 in chiave antiabuso, con una soluzione che appare ragionevole considerando la valenza "a 360 gradi" acquistata ormai dal citato art. 10-bis della legge n. 212/2000.

## Aspetti generali

I *comportamenti elusivi* vengono generalmente ravvisati in fattispecie complesse, consistenti in vari atti o eventi "conseguenziali", che richiedono un collegamento / coordinamento tra loro allo scopo di "ingannare" le norme, utilizzandole al di là della loro finalità tipica e per motivazioni di risparmio fiscale. In particolare, si parla di "schemi circolari" se una determinata situazione resta sostanzialmente immutata a fronte dell'ottenimento di un vantaggio fiscale in termini di minor onerosità.

La questione del collegamento negoziale ricorre in particolare nel contesto dell'art. 20 in funzione antiabuso: è insomma da verificare se si tratti di riqualificare un determinato comportamento in base alla natura e agli effetti giuridici "*dell'atto*", ovvero di *più atti tra loro coordinati*.

Sul tema, il Consiglio Nazionale del Notariato (studio n. 95/2003/T) ha osservato che la riqualificazione degli atti in funzione antielusiva, spesso portata avanti dalla Cassazione, si traduce in un *maggior onere tributario* non previsto per gli atti formalmente posti in essere. In sostanza: è difficile dimostrare che l'alternativa tra due comportamenti si associa solo a una motivazione fiscale; anzi, è probabilmente impossibile, dal momento che un comportamento che sia diverso dall'altro sotto il profilo civilistico, ma conforme alla normativa (fiscale e non) di riferimento, comporta un diverso assetto patrimoniale, un differente regime di responsabilità, e così via.

Lo Studio del CNN ha ritenuto inatte

## Abbonati per poter continuare a leggere questo articolo

Progettato e realizzato da professionisti, per i professionisti, ogni piano di abbonamento comprende:

- contenuti autorevoli, puntuali, chiari per aiutarti nel tuo lavoro di tutti i giorni

- videoconferenza, per aggiornarti e ottenere crediti formativi
- una serie di prodotti gratuiti, sconti e offerte riservate agli abbonati
- due newsletter giornaliere

A partire da 15€ al mese

Scegli il tuo abbonamento