

L'elusione dell'imposta di registro

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 2 Dicembre 2010

La cessione di un immobile gravato di mutuo ipotecario rappresenta un tentativo di eludere l'imposta di registro?

Con sentenza n. 201 del 27 ottobre 2010 (ud. del 21 ottobre 2010) la CTP di Reggio Emilia, Sez. I – ha negato la natura elusiva, ai fini dell'imposta di registro, all'operazione di accensione di debito ipotecario su immobili e successivo conferimento in società di tali immobili gravati da ipoteca. Quando gli effetti giuridici prodotti possono portare l'interprete ad affermare di essere in presenza di elusione o financo abuso di diritto? E questa la domanda a cui danno risposta i giudici emiliani, per i quali si deve parlare



“di elusione (persino di abuso di diritto) quando una determinata operazione oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, persegue diversi obiettivi, di natura commerciale, finanziaria, contabile e integra gli estremi del comportamento abusivo in quanto la finalità elusiva si pone come elemento predominante e assorbente della transazione, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico in cui la transazione stessa viene posta in essere; tenuto altresì conto della tempistica delle diverse operazioni fra loro collegate ed infine quando manca la giustificazione economica diretta ad ottenere il vantaggio fiscale”.

E – prosegue la sentenza – *“l'onere di provare tale elemento predominante deve ritenersi a carico dell'Amministrazione”.* L'art. 20 del D.P.R. 131/86 non ha una funzione antielusiva generale, in quanto, concernendo un'imposta che grava sull'atto e non sul negozio giuridico sottostante, ha una funzione meramente interpretativa ai fini della registrazione dell'atto. Pertanto, gli *“effetti giuridici”* cui la norma in questione impone di fare riferimento, nell'interpretazione dell'atto, non possono che essere gli *“effetti*

civilistic", sicché l'ufficio,

"nel ricostruire la reale natura giuridica dell'atto non può andare oltre la qualificazione civilistica e degli effetti giuridici desumibili da un'interpretazione complessiva del medesimo".

Il risparmio di imposta può quindi realizzarsi in forme diverse dall'elusione. La scelta del contribuente di realizzare un risparmio fiscale è accettabile ove egli

"non sconfini per questa via nella violazione aperta e manifesta, ovvero anche indiretta, di un obbligo tributario già validamente sorto per effetto del verificarsi del presupposto d'imposta".

Nel corpo della sentenza in esame vengono richiamate una serie di pronunce di legittimità (Cass. 23.11.2001 n. 14900 e Cass. 25.2.2002 n. 2713) e di merito (CTP Reggio Emilia 9.10.2009 n. 190) nelle quali, applicando l'art. 20 del D.P.R. 131/86, si perviene a qualificare come compravendita immobiliare l'operazione così realizzata:

- viene conferito in società un immobile gravato da ipoteca, valutato al netto dell'ipoteca, con accollo da parte della società del debito gravante sull'immobile;
- il conferente riceve in cambio del conferimento una quota minima della società;
- dopo un non lungo lasso di tempo, il socio che ha conferito l'immobile cede la propria quota.

Come rilevato dalla Corte di Cassazione (Cass. 25.2.2002 n. 2713), tale operazione nasconde uno scopo elusivo. Con la serie di atti sopra indicati, infatti, le parti ottengono il medesimo effetto giuridico che si determinerebbe per mezzo di una compravendita immobiliare, ma con un consistente risparmio di imposta. Infatti:

- in caso di compravendita dell'immobile, l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale dovrebbero essere corrisposte sull'intero valore del bene trasferito;
- il conferimento del bene in società consente di assumere il valore del bene al netto dell'ipoteca su di esso gravante e di corrispondere l'imposta di registro su tale valore.

"Ma non è il caso de quo nel quale il conferimento dell'immobile gravato da ipoteca è fine a se stesso ed ha anche una giustificazione economica nella costituzione di una società. Il giusto risparmio non deve essere visto come elusivo, essendo una operazione nella quali è difficile non vedere valide ragioni economiche. E' e rimane una sola operazione un solo negozio non è un insieme di atti fatti negozi anche collegati tra loro privi di valide ragioni economiche diretti ad ottenete vantaggi fiscali".

L'elusione dell'imposta di registro e l'abuso del diritto - Brevi considerazioni

La questione posta non è certamente nuova.

Ricordiamo che con sentenza n. 44 del 10 giugno 2010 (ud. del 22 aprile 2010) la CTR di Torino, Sez. XXX, ha ritenuto elusiva una particolare operazione immobiliare costruita per aggirare l'imposta di registro, molto simile, dove un contribuente, proprietario di un complesso immobiliare ricevuto in eredità dal padre e parzialmente locato, contraeva un mutuo fondiario per il valore di un milione e mezzo di euro. Successivamente, assieme ad altre tre persone fisiche ed una società di capitali, costituiva una srl con capitale sociale di 40mila euro. A tal fine conferiva nella società il complesso immobiliare, gravato dal mutuo fondiario, e dopo cedeva la propria quota ad altro soggetto.



I giudici del riesame hanno ritenuto meritevole di conferma la sentenza dei Primi Giudici. In particolare, la Commissione di secondo grado ha condiviso le valutazioni espresse nella sentenza sulla portata antielusiva della norma (art. 20 D.P.R. 131/1986).

“Alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione, e particolarmente della sentenza SS.UU. n. 30055 del 23 dicembre 2008 che, fugando numerosi dubbi, ha sancito che il contribuente non possa trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con una specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa del risparmio fiscale, deve ritenersi, nella fattispecie, corretto l'operato dell'Ufficio che ha ritenuto che i due atti (costituzione della società con conferimento e cessione di quote) pur essendo distinti fra foro, avessero il solo scopo di far apparire come costituzione di società con conferimento di azienda agricola e successiva cessione di quota sociale, una vera e propria compravendita di beni immobili, aggirando tale operazione mediante lo sfruttamento del conferimento”.

Infatti,

“pur non potendosi negare che l'operazione di conferimento di azienda seguita dalla cessione delle quote di partecipazione sia espressamente dichiarata non elusiva nei termini del c. 3 dell'art. 176 TUIR”, la norma è riferita “all'imposizione diretta del reddito delle società commerciali e prevede la non elusività qualora siano rispettate condizioni specifiche e specifici fini”.

Prosegue la sentenza:

“lo schema contrattuale utilizzato dai ricorrenti potrà anche essere neutro ai fini dell'imposizione diretta, ma non lo è ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale”.

Correttamente, quindi, osservano i giudici,

“nell'interpretazione dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986, deve darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, in modo da stabilire se l'autonomia privata sia stata orientata verso un lecito risparmio d'imposta, oppure se sia stato perseguito lo scopo di evasione di imposta e, nella fattispecie risulta chiara e sufficientemente dimostrata la reale volontà dei contribuenti, che, con due negozi giuridici differenti, realizzati contestualmente, intendevano dissimulare il vero scopo della transazione: una compravendita di immobili”.

La questione, quindi, rimane aperta, pur se è innegabile che, a differenza dei giudici emiliani, la commissione piemontese ha fatto propria la tesi delle Entrate, formulata con la circolare n.131/1994, secondo cui non può essere opposta all'Amministrazione finanziaria la scelta operata al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale in tema di imposta di registro.

2 dicembre 2010 Francesco Buetto