
Imposta di registro ed abuso del diritto: quando il titolo o la forma apparente dell'atto non corrispondono all'effettiva sostanza

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 24 Giugno 2015

l'imposta di registro è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se il titolo o la forma apparente non corrispondono alla loro effettiva sostanza

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6718, depositata il 02.04.2015, ha affermato che l'art. 20 del Dpr n. 131 del 1986, secondo cui 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, non integra un'ipotesi tipicizzata di elusione fiscale, ma costituisce una disposizione direttamente intesa ad **assoggettare ad imposta la manifestazione di capacità contributiva** correlabile alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici, rispetto a ciò che formalmente è enunciato, anche frazionatamente, in uno o più di essi.

Il caso in esame, secondo la Corte, andava quindi inquadrato nell'ambito del divieto di abuso del diritto. I giudici di legittimità, in linea con il consolidato orientamento della Corte, precisano in particolare che **il divieto di abuso del diritto preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.**

Tale principio generale, peraltro, deve ritenersi applicabile a tutti i tributi, in quanto immanente all'ordinamento tributario italiano.

In tale contesto l'art. 20 del Dpr n. 131 del 1986 non integra dunque un'ipotesi tipicizzata di elusione fiscale, ma costituisce una disposizione, che, nel privilegiare la sostanza sulla forma, è direttamente intesa ad assoggettare ad imposta la manifestazione di capacità contributiva correlabile alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici.

E pertanto, anche nel caso di specie, si doveva applicare il generale divieto di abuso del diritto, dovendosi verificare la computabilità nel passivo aziendale ceduto di un importo (quello della caparra), che si assumeva esser stato artificiosamente appostato (in ragione di un atto pregresso della venditrice), allo scopo di abbattere il valore dell'azienda ceduta.

I giudici di secondo grado avevano dunque errato nell'escludere il verificarsi di un'ipotesi elusiva, rilevando che la vendita dell'azienda era stata eterodiretta dall'Istituto bancario per consentire l'erogazione del credito richiesto, senza indicare però gli elementi processuali dai quali avevano desunto la circostanza, né chiarire chi (compratrice o venditrice) aveva necessità di far ricorso al credito, e comunque, senza valutare se gli strumenti giuridici adottati costituissero espressione di anomalia od irragionevolezza rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, precisazioni tanto più necessarie, in considerazione delle allegazioni dell'Ufficio e dell'opacità delle ragioni economiche che avrebbero sorretto la complessa vicenda negoziale.

E quindi, in conclusione, l'operazione con la quale, al momento della cessione d'azienda, viene decurtata dal valore dell'azienda ceduta la caparra confirmatoria promessa all'affittuario dell'azienda (cui la venditrice aveva concesso un'opzione per l'acquisto, garantita da una caparra), configurava abuso del diritto, in quanto la passività risultava artificiosamente appostata al solo scopo di abbattere il valore dell'azienda ceduta.

La messa in atto di diverse operazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo, comporta del resto, per espressa previsione dell'articolo 20 del Testo unico del registro, una sola qualificazione giuridica dell'operazione complessiva e la sottoposizione a imposta in base alla natura dell'effetto giuridico finale.

Né può in questi casi contestarsi che:

- l'articolo 20 non poteva applicarsi al caso, in quanto relativo solo agli effetti giuridici delle operazioni e non a quelli sostanziali ed economici delle stesse;
- la norma antielusiva per eccellenza, l'articolo 37-bis sarebbe violata (nelle sue garanzie procedurali), con conseguente nullità del recupero.

Ribadito infatti che in questi casi la norma di riferimento resta appunto l'art. 20 del Tur (in relazione e collegamento con il principio dell'abuso del diritto) e che non viene utilizzato per l'accertamento l'articolo 37-bis del Dpr 600/73, resta solo da valutare se l'articolo 20 e le sue conseguenze "accertative", come di solito sostenuto dai ricorrenti:

- debbano comunque essere limitate dalla volontà negoziale delle parti come manifestata negli atti stessi, cioè da quanto avevano ivi dichiarato;
- non possano tenere conto degli eventuali scopi ulteriori indirettamente perseguiti;
- non possano tenere conto dei vari collegamenti negoziali, dato che il collegamento tra più atti distinti è irrilevante ai fini della determinazione dell'imposta di registro;

oppure se, come invece di solito sostiene l'Amministrazione:

- il prelievo debba attuarsi sulla base del fine pratico perseguito dai contraenti e l'indagine debba spingersi anche agli atti precedenti e successivi, sì da individuarne il fine pratico unitario;
- l'ufficio, nell'applicazione dell'imposta di registro, non soltanto possa, ma debba ricostruire la causa reale, risultante dal collegamento funzionale della pluralità di negozi posti in essere dai contraenti.

Sostenere dunque che nella contestazione in tema di imposta di registro non si possano prendere in considerazione i collegamenti negoziali e le operazioni nel loro complesso, né i loro effetti economici, dato che l'imposta di registro colpisce l'atto e non il trasferimento, porta poco lontano.

Una tale interpretazione mal si concilia con l'evoluzione giurisprudenziale, secondo cui l'interprete è vincolato, nella individuazione della struttura del rapporto tributario a esaltare il dato giuridico reale, indicativo della capacità contributiva.

A questa interpretazione dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, sposata anche ora dalla Suprema Corte nella sentenza in commento, si giunge del resto tenendo conto anche dell'evoluzione normativa che ha caratterizzato la prestazione patrimoniale tributaria del Registro dal regime della tassa, avente come oggetto l'atto, a quello dell'imposta, che ha come oggetto una manifestazione di forza economica.

L'esigenza è quella di pervenire al prelievo d'imposta in base al principio *substance over form*, e l'interpretazione del contratto deve mirare all'indagine sulla comune intenzione delle parti, da effettuarsi anche sulla base del loro comportamento complessivo, anche successivo alla conclusione del contratto, senza limitarsi al senso letterale delle parole.

Il prelievo, pertanto, deve attuarsi sulla base del fine pratico unitario perseguito dai contraenti, evidenziando il collegamento funzionale che viene a determinarsi quando i diversi e distinti negozi, pur conservando l'autonomia propria di ciascun tipo negoziale, vengano tuttavia concepiti e voluti come avvinti teleologicamente da un nesso di reciproca interdipendenza.

La Suprema corte, già con la sentenza 14900/2001, ha a tal proposito acutamente spiegato la funzione antielusiva dell'articolo 20 del Tur, osservando che *"la funzione antielusiva ... sottesa alla disposizione ... emerge dunque con chiarezza, mentre l'insistito richiamo all'autonomia contrattuale ed alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale), restando necessariamente circoscritto alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, finirebbe per sovvertire gli enunciati criteri impositivi"*.

Peraltro, la forza di contrasto a fattispecie elusive quali quelle perseguite dalla norma in questione, trova per l'appunto, come evidenziato nella sentenza in commento, ancora più forza, in ragione del principio generale dell'abuso del diritto.

Nella pluralità di negozi posti in essere, si ravvisava dunque, anche nel caso di specie, un *unicum* giuridico, strutturalmente e funzionalmente collegato al fine di produrre un effetto giuridico finale che deve essere inteso come fenomeno unitario, sicché, sebbene i comportamenti delle due parti (danti causa ed aventi causa) realizzavano effetti parziali che potevano sembrare autonomi sotto il profilo civilistico, tuttavia, in realtà, gli atti posti in essere erano meramente strumentali rispetto all'effetto giuridico finale.

L'interprete, come detto, è allora vincolato, nella individuazione della struttura del rapporto tributario, ad esaltare il dato giuridico reale, indicativo della capacità contributiva, individuando il comportamento sostanzialmente unitario tenuto dal contribuente, anche se manifestato in distinti negozi che partecipino alla formazione progressiva di un'unica fattispecie, identificabile attraverso un determinato effetto giuridico finale.

La sola cosa che, perciò, il contribuente poteva cercare di fare per “smontare” la ricostruzione dell'ufficio e le relative conseguenze giuridiche, era dimostrare che il fine pratico, la causa reale, al di là del “sospetto” derivante dalla ricostruzione e dai collegamenti negoziali evidenziati dagli accertatori, fosse un altro o comunque non fosse quello evidenziato dall'ufficio e avesse una sua giustificazione economica.

La questione abuso del diritto, del resto, è di grande attualità.

Anche nella legge delega per la riforma del sistema fiscale, in continuità con progetti di riforma della precedente legislatura, la figura dell'abuso del diritto rappresenta uno degli obiettivi fondanti del DDL, dovendosi a tal proposito sicuramente rimarcare la necessità di allinearsi allo schema di norma proposto dalla Commissione europea, la quale richiede da tempo una maggiore elasticità della fattispecie, per consentire un continuo adattamento della normativa antiabuso e il tendenziale allineamento al modello comunitario della clausola antiabuso, allo scopo di garantire una risposta univoca da parte di tutti gli Stati membri.

24 giugno 2015

Giovambattista Palumbo