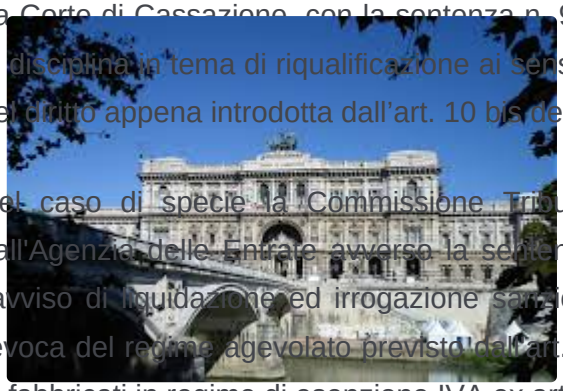
Imposta di registro e casi di abuso del diritto

di Giovambattista Palumbo

Pubblicato il 10 Novembre 2016

analizziamo come il concetto di abuso del diritto può colpire anche sull'imposta di registro: in particolare ciò che importa ai fini della contestazione in esame non è cosa le parti hanno scritto (mediante i contratti), ma cosa esse hanno effettivamente realizzato col complessivo regolamento negoziale adottato; per “smontare” la ricostruzione dell’ufficio e le relative conseguenze giuridiche, il contribuente deve dimostrare che il fine pratico, la causa reale, al di là del “sospetto” derivante dalla ricostruzione e dai collegamenti negoziali evidenziati dagli accertatori, sia un altro, o comunque non quello evidenziato dall’ufficio...

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9582 dell'11.5.2016, ha chiarito i termini di connessione tra la disciplina in tema di riqualificazione ai sensi dell’art. 20 del Dpr 131/86 e la disciplina in tema di abuso del diritto appena introdotta dall’art. 10 bis dello Statuto del Contribuente.



Nel caso di specie la Commissione Tributaria Regionale di Milano accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale, confermando l'avviso di liquidazione ed irrogazione sanzioni relativo all'imposta di registro, emesso a seguito della revoca del regime agevolato previsto dall'art. 1, c. 6, Tariffa I, del DPR 131/86, concernente gli acquisti di fabbricati in regime di esenzione IVA ex art.10, c. 1, n. 8-bis, del DPR 633/72.

Rilevava al riguardo la Commissione Tributaria Regionale che la società ricorrente non aveva provveduto alla rivendita dell'immobile acquistato in regime agevolato entro il termine triennale, escludendo che il trasferimento del ramo di azienda, comprendente il suddetto immobile, in favore di altra società, fosse assimilabile alla rivendita a terzi richiesta dal citato art. 1.

La società impugnava allora la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, censurando, fra le altre, la violazione di legge concernente l'art.1 6°comma, della Tariffa I del DPR 131/86.

Il ricorso, secondo i giudici di legittimità, era infondato.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La Suprema Corte, in particolare, in merito all'individuazione della norma antielusiva, evidenzia che nell'avviso di liquidazione era contenuto un generico riferimento al fatto che la tesi del contribuente, volta a ricondurre la cessione del ramo d'azienda tra i negozi giuridici comportanti il trasferimento a terzi degli immobili acquistati in regime agevolato, avrebbe potuto far ritenere l'intera operazione "dettata da intenti elusivi".

La motivazione dell'avviso di liquidazione faceva quindi riferimento ad una finalità elusiva, intesa in generale quale indebita sottrazione a tassazione, frutto di una errata interpretazione dell'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione in esame.

Nel momento in cui la CTR aveva recepito un'interpretazione della normativa incompatibile con l'estensione dell'agevolazione alla fattispecie della cessione di ramo di azienda, la questione concernente la finalità elusiva, secondo la Corte, doveva comunque essere ritenuta assorbita, atteso che l'esclusione dell'agevolazione conseguiva direttamente dal diverso ambito oggettivo di applicazione della norma.

La Corte di Cassazione evidenzia inoltre di aver già avuto occasione di chiarire che l'art. 20 del d.p.r. 131 cit.

> *"non è disposizione che dal legislatore sia stata predisposta al recupero di imposte «eluse», questo perché l'istituto dell'«abuso del diritto» d'imposte in attualità disciplinato dall'art. 10 bis 1. 27 luglio 2000 n. 212 presuppone una mancanza di «causa economica» che non è invece prevista per l'applicazione dell'art. 20 d.p.r. n. 131 cit.".*

Tale norma, invece, semplicemente impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto, o il «collegamento» negoziale, in ragione del loro effetto «intrinseco».

E cioè in ragione degli effetti «oggettivamente» raggiunti dal negozio o dal «collegamento» negoziale, come per esempio può avvenire con il conferimento di beni in una società e la cessione di quote della stessa, che, se «collegati», potrebbero essere senz'altro idonei a realizzare «oggettivamente» gli effetti della vendita e cioè il trasferimento di cose dietro corrispettivo del pagamento del prezzo.

Ed è utile ulteriormente precisare, secondo la Corte, che la fattispecie regolata dall'art.20 d.p.r. n. 131 cit. nemmeno ha a che fare con l'istituto della simulazione, atteso che la riqualificazione in parola

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

avviene anche se le parti hanno realmente voluto quel negozio o quel «collegamento» negoziale e questo appunto perché ciò che conta sono gli effetti «oggettivamente» prodottisi (cfr Cass. sez. trib. n. 25050 del 2015; Cass. sez. trib. n. 8655 del 2015).

Ciò che importa ai fini della contestazione in esame, concludono i giudici, non è quindi cosa le parti hanno scritto (mediante i contratti conclusi), ma cosa esse hanno effettivamente realizzato col complessivo regolamento negoziale adottato, anche indipendentemente dal contenuto delle dichiarazioni rese.

Anche la censura avanzata nel caso di specie dal ricorrente, in base alla quale il trasferimento, sia che avvenga tramite cessione o mediante altro tipo di atto traslativo del diritto di proprietà sull'immobile, quale il conferimento del tutto assimilabile ad una cessione, consente di godere dell'agevolazione, purchè il ritrasferimento avvenga entro tre anni dall'acquisto, era secondo la Corte infondata, in quanto il conferimento in società non costituisce un atto di trasferimento idoneo ad evitare che si verifichi la condizione risolutiva dell'agevolazione, cioè il mancato trasferimento infratriennale.

La norma agevolativa, in quanto tale di stretta interpretazione, sottolinea ancora la Corte, intende del resto favorire la rivendita quale condizione posta per godere della agevolazione, che non poteva, quindi, essere riconosciuta nel caso di negozio societario, configurante "una vera e propria riorganizzazione aziendale", senza che l'atto di conferimento fosse finalizzato ad attuare una circolazione commerciale del bene, e rimanendo il bene comunque nel patrimonio della società, rappresentato indirettamente dalle quote di partecipazione totalitaria nella società conferitaria, peraltro costituita solo tre giorni prima della scadenza del termine per godere della agevolazione.

Il beneficio, conclude la Corte, è in sostanza in tali casi subordinato al trasferimento in un termine preciso (tre anni), entro il quale deve avvenire la monetizzazione dell'immobile, dovendosi escludere un termine incerto e futuro, anche considerato che nel frattempo la società conferente potrebbe anche alienare le partecipazioni ottenute in cambio del conferimento, monetizzando la plusvalenza latente ed aggirando così il limite temporale normativamente stabilito.

Al di là dello specifico caso di merito, ciò su cui preme comunque appuntare l’attenzione è il rapporto tra la normativa di cui all’art. 20 del Dpr 131/86 e la disciplina sull’abuso del diritto.

Afferma infatti, come visto, la Suprema Corte che l'art. 20 citato non è disposizione predisposta al recupero di imposte «eluse», e questo perché l'istituto dell'«abuso del diritto», ora espressamente

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

disciplinato dall'art. 10 bis 1. 27 luglio 2000 n. 212, presuppone una mancanza di «causa economica», che non è invece prevista per l'applicazione dell'art. 20 d.p.r. n. 131 cit.

Tale norma, dunque, impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto o il «collegamento» negoziale in ragione del loro effetto «intrinseco», né ha a che fare con l'istituto della simulazione, visto che la riqualificazione avviene anche se le parti hanno realmente voluto quel negozio o quel «collegamento» negoziale.

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 quindi una sola qualificazione giuridica dell'operazione complessiva e la sottoposizione a imposta in base alla natura dell'effetto giuridico finale.

La tesi della dottrina (spesso ancora ripetuta in contenzioso), in base alla quale le conseguenze "accertative" dell'art. 20:

- devono essere limitate dalla volontà negoziale delle parti come manifestata negli atti;
- non possono tenere conto degli eventuali scopi ulteriori indirettamente perseguiti;
- non possono tenere conto dei vari collegamenti negoziali, dato che il collegamento tra più atti distinti è irrilevante ai fini della determinazione dell'imposta di registro;

è dunque da ritenere definitivamente superata.

Il prelievo deve infatti attuarsi sulla base del fine pratico perseguito dai contraenti e l'indagine può a tal fine spingersi anche agli atti precedenti e successivi, sì da individuarne il fine pratico unitario e la causa reale, risultante dal collegamento funzionale della pluralità di negozi posti in essere dai contraenti.

L'interpretazione secondo cui l'imposta di registro colpisce l'atto e non il trasferimento è infatti ormai desueta.

Una tale interpretazione mal si concilia peraltro con l'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 invece come oggetto una manifestazione di forza economica.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'esigenza è quella di pervenire al prelievo d'imposta in base al principio substance over form, laddove 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.

La sentenza della Corte, tuttavia, prendendo atto della ormai positivizzazione del principio dell'abuso del diritto supera definitivamente anche la sua prima impostazione di accostamento della disciplina di cui all'art. 20 ad una generica funzione antielusiva, laddove, per esempio, a differenza di quanto ora concluso con la sentenza in commento, la Suprema corte, con la sentenza 14900/2001, aveva a tal proposito affermato 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".*

I giudici di legittimità però ora distinguono bene i due istituti, evidenziando, come visto, che la contestazione per abuso del diritto si basa in realtà sulla mancanza di causa economica dei contratti posti in essere al fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali, mentre la contestazione ex art. 20 dpr 131/86 si basa sulla rilevazione di un'altra causa, diversa da quella formalmente rappresentata.

Non c'è del resto più bisogno, vista l'esistenza di una norma antiabuso espressa, di cercare una qualche connessione tra art. 20 e principio antiabuso inteso come principio generale ed immanente dell'Ordinamento, laddove a tal fine la Corte di Cassazione, già con una sentenza del 1998 (la n. 3791/98), aveva per esempio richiamato la capacità espansiva dell'art. 20 del DPR 131/86.

Il tema dell'indagine non consiste quindi nell'accertare cosa le parti hanno scritto, ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato.

La sola cosa che, perciò, il contribuente può cercare in questi casi di fare per "smontare" la ricostruzione dell'ufficio e le relative conseguenze giuridiche, è dimostrare che il fine pratico, la causa reale, al di là del "sospetto" derivante dalla ricostruzione e dai collegamenti negoziali evidenziati dagli accertatori, sia un altro, o comunque non quello evidenziato dall'ufficio.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La scelta legislativa di privilegiare, nella contrapposizione fra la intrinseca natura e gli effetti giuridici e "il titolo o la forma apparente di essi", la sostanza dell'operazione implica, quindi, che gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria (vedi anche Cass. n. 6405/2014).

E questo senza neppure la necessità di ricorrere all'abuso del diritto in forza della elusività della operazione, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto o dell'elusione, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20 (vedi anche già in tal senso Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3481 del 14/02/2014).

In conclusione l'art. 20 del Dpr 131/86 è norma che, per quanto ispirata a finalità genericamente antielusive, non configura una "disposizione antielusiva", anche considerato che la prospettiva dell'articolo 20 è tutt'altra rispetto a quella prima stabilita dall'art. 37-bis del Dpr 600/73 e ora dall'art. 1-bis della L. 212/2000, postulando soltanto che si proceda alla ricostruzione dell'obiettiva portata dell'attività negoziale.

Ciò non significa che l'operazione economica non possa (anche) configurare gli estremi di un abuso del diritto, ma non è in tali casi necessario ricorrere a tale figura, potendo, al riguardo, supplire, molto più semplicemente, il criterio ermeneutico di cui all'art. 20 cit..

Il principio di prevalenza degli aspetti reali rispetto a quelli formali è del resto già richiamato anche dall'art. 2423 bis, c. 1, n.1, c.c., laddove, in luogo della mera qualificazione giuridica di un dato evento, occorre sempre privilegiare la sostanza economica dell'operazione da rappresentare nel bilancio, al fine di offrire, mediante il bilancio stesso, il quadro più fedele possibile della situazione della società.

Sotto questo punto di vista, aspetto contabile e aspetto fiscale non possono dunque certo avere obiettivi diversi.

10 novembre 2016

Giovambattista Palumbo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D