

Obbligazioni e Contratti

8-9

Anno VIII • agosto-settembre 2012

UTET
GIURIDICA

LE SENTENZE ANNOTATE

Nullità della clausola
di capitalizzazione
degli interessi e prescrizione

È obbligatoria la mediazione
in materia di usucapione?

IL COMMENTO

Risoluzione stragiudiziale
delle controversie tra mediazione
e procedura dinanzi all'arbitro
bancario finanziario

LE RASSEGNE

Licenziamento per crisi aziendale:
la sezione lavoro
ritorna sul c.d. repêchage

PERSONA E CONTRATTO

Le Riviste Iperestuali - Direttori

G. Bonilini - M. Confortini - M. Franzoni - C. Granelli
G. Vettori - A. Zaccaria

Obbligazioni e Contratti - Direzione scientifica

F. Addis - M. Confortini - C. Granelli - G. Vettori



L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro

Giuseppe Corasaniti

Professore associato di Diritto tributario

SINTESI

a) L'«effetto economico finale» nell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986

L'Amministrazione finanziaria e parte della giurisprudenza tendono a dare rilevanza, ai fini della determinazione dell'imposta di registro dovuta, all'«effetto economico finale», rappresentato dalla cessione, all'acquirente delle partecipazioni, del bene immobile o dell'azienda conferita, censurando il carattere elusivo del ricorso allo schema del conferimento seguito da cessione della partecipazione e, pertanto, assoggettando l'operazione *de qua* all'imposta di registro dovuta per la cessione dell'immobile o dell'azienda, al lordo di qualunque passività. Tale ricostruzione troverebbe fondamento proprio nell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986, ai sensi del quale l'imposta, prescindendo dal titolo o dalla forma apparente, deve essere applicata tenendo conto dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti: tale norma consentirebbe di determinare l'imposta dovuta in ragione della «causa reale» dell'operazione economica complessivamente realizzata, dunque prescindendo dal *nomen iuris* attribuito all'atto, ovvero dagli elementi emergenti dall'«assetto cartolare», dando invece rilevanza ad un presunto «intento negoziale oggettivamente unico» perseguito dalle parti, ricostruito sulla base (anche e soprattutto) di elementi extratestuali rispetto all'atto sottoposto a registrazione.

b) Gli «effetti giuridici» («civiltistici»)

Al contrario, nell'opposta prospettiva, per «effetti giuridici» sono da

intendersi quelli «civiltistici» e non v'è dubbio che, sulla base dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986, l'Amministrazione finanziaria può certamente prescindere dal *nomen iuris* attribuito all'atto dalle parti ma, nell'esercizio di tale potere di accertamento, dovrà limitarsi alla riqualificazione giuridica dell'atto, senza poter attribuire rilievo alle vicende economiche eventualmente sottese al medesimo o a qualunque altro elemento che sia esterno rispetto all'atto registrato. Nell'ambito dell'imposta di registro non esiste, infatti, una generale norma antielusiva e nell'applicazione dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986 deve darsi rilevanza agli «effetti giuridici» («civiltistici») degli atti e non già a quelli «economici».

c) Riserva di legge e abuso del diritto

È necessario che lo strumento di contrasto dei fenomeni elusivi sia previsto in un'esplicita fonte legislativa, la quale sola è in grado di evitare il pericolo che la lotta all'abuso del diritto si tramuti in un «abuso del potere».

d) Necessità di un intervento normativo

Anche a prescindere dalla codificazione di una regola generale anti-abuso e dalla «questione» della rilevanza di elementi extratestuali in sede di applicazione dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1981, deve ritenersi quanto meno necessario un intervento normativo chiarificatore in punto di esatta individuazione del criterio temporale (in specie con riferimento al *dies a quo*) per la contestazione di fenomeni elusivi in materia d'imposta di registro.

» SOMMARIO

1. I termini della questione – 2. Interpretazione ed applicazione giudiziale dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986 – 3. La (corretta) lettura interpretativa dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986 – 4. Natura di «imposta d'atto» dell'imposta di registro e irrilevanza di elementi extratestuali nella sua applicazione – 5. Sull'(in)applicabilità del principio del c.d. «divieto di abuso del diritto» – 6. Conclusioni

1. I termini della questione

È sufficiente un rapido esame della più recente giurisprudenza⁽¹⁾ per rendersi conto i) dello stato di «confusione» e di «incertezza» che sussiste, nell'ambito dell'imposta di registro, in merito all'in-

dividuaione dell'esatta natura e funzione della disposizione di cui all'art. 20, d.p.r. 26.4.1986, n. 131, cui una parte di tale giurisprudenza, in specie quella di legittimità⁽²⁾, attribuisce – in modo non divisibile – valenza di norma antielusiva e, più in gene-

(1) Nell'ambito della giurisprudenza di merito, a conferma di quanto sopra, si segnalano, a titolo meramente esemplificativo, due pronunce diametralmente contrapposte: la sentenza della Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. I, 9.10.2009, n. 190 e Comm. Trib. II g. Bolzano, sez. II, 20.5.2009, n. 36, entrambe in *Dir. e prat. trib.*, 2010, 565 ss., con commento di G. CORASANITI, *L'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro e gli strumenti di contrasto all'elusione: brevi spunti ricostruttivi a margine di due contra-*

stanti pronunce della giurisprudenza di merito. Sempre nell'ambito della giurisprudenza di merito cfr., tra le altre, Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, n. 34/10/06 del 17.1.2007, in *Fisconline*.

(2) Più recentemente si veda Cass., 30.6.2011, n. 14367, in *Fisconline*. In precedenza, tra le altre, cfr. Cass., 23.11.2001, n. 14900, in *Giur. imposte*, 2002, 624; Cass., 25.2.2002, n. 2713, in *Foro it.*, 2002, I, 3424, con nota di S. Di Paola; Cass., 7.7.2003, n. 10660. In dottrina, tra i primi commenti a

rale, ii) dello stato di "confusione" e di "incertezza" che sussiste in merito all'individuazione di idonei strumenti di contrasto a possibili fenomeni elusivi⁽³⁾ che potrebbero interessare (anche) questo settore impositivo.

È noto come la "questione" *de qua* sia sorta con specifico riferimento alle operazioni di conferimento in società di immobili ovvero di aziende⁽⁴⁾, (eventualmente) gravati da finanziamenti ipotecari accollati alla società conferitaria e seguite, a breve distanza temporale, dalla cessione a terzi della totalità delle partecipazioni sociali, trattandosi di fattispecie negoziali, queste ultime, ritenute potenzialmente elusive della più onerosa disciplina impositiva applicabile alla (diversa) operazione negoziale di cessione dell'immobile ovvero dell'azienda⁽⁵⁾.

Difatti, in tali ipotesi, l'Amministrazione finanziaria (in sede di contestazione) e parte della giurisprudenza (in sede di decisione delle relative controversie giudiziarie) tendono a dare rilevanza, ai fini della determinazione dell'imposta di registro dovuta, all'«effetto economico finale», rappresentato dalla cessione, all'acquirente delle partecipazioni, del bene immobile o dell'azienda conferita, censurando il carattere elusivo del ricorso allo schema del conferimento seguito da cessione della partecipazione e, pertanto, assoggettando l'operazione *de qua* all'imposta di registro dovuta per la cessione dell'immobile o dell'azienda, al lordo di qualunque passività⁽⁶⁾.

In particolare, secondo le pronunce citate, tale ricostruzione troverebbe fondamento proprio nell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986⁽⁷⁾, ai

sensi del quale l'imposta, prescindendo dal titolo o dalla forma apparente, deve essere applicata tenendo conto dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti.

Secondo questo orientamento interpretativo, infatti, tale norma consentirebbe di determinare l'imposta dovuta in ragione della «causa reale» dell'operazione economica complessivamente realizzata, dunque prescindendo dal *nomen iuris* attribuito all'atto, ovvero dagli elementi emergenti dall'«assetto cartolare», dando invece rilevanza ad un presunto «intento negoziale oggettivamente unico»⁽⁸⁾ perseguito dalle parti, ricostruito sulla base (anche e soprattutto) di elementi extratestuali rispetto all'atto sottoposto a registrazione.

Senonché, sulla (il)legittimità di una tale interpretazione sono stati sollevati molteplici dubbi dalla più autorevole dottrina⁽⁹⁾, che, con approccio esegetico, ha dimostrato come il valore attribuito dalla Suprema Corte di cassazione all'art. 20 risulti incoerente rispetto all'evoluzione normativa di tale disposizione⁽¹⁰⁾.

2. Interpretazione ed applicazione giudiziale dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986

Le contrapposte letture interpretative in punto di applicazione del cit. art. 20, d.p.r. n. 131/1986 possono benissimo riassumersi esaminando, a titolo esemplificativo, il contenuto di due sentenze di merito che, in ragione della netta contrapposizione delle soluzioni giuridiche su cui si fondano, sono perfettamente in

queste sentenze, cfr. F. MARCHETTI, *La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'Ufficio del registro: l'interpretazione dell'art. 20 d.p.r. n. 131/1986*, in *Boll. Trib. informaz.*, 2002, 738; S. DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 2002, 1341; F. PEDROTTI, *Conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente: regime tributario indiretto*, in *Boll. Trib. informaz.*, 2003, 1314. Ed inoltre, riferimenti alla funzione antielusiva del disposto di cui all'art. 20, d.p.r. n. 131/1986 sono contenuti anche in Cass., 31.8.2007, n. 18374; Cass., 4.4.2008, n. 8772; Cass., 4.5.2007, n. 10273; Cass., 7.7.2003, n. 10660, tutte in *Fisconline*. Prima di questi arresti giurisprudenziali, la stessa Suprema Corte aveva invece aderito alla diversa (e corretta) tesi interpretativa (qui sostenuta) secondo cui il sistema applicativo dell'imposta di registro deve ritenersi incentrato esclusivamente sull'esegesi dell'atto sottoposto a registrazione, a nulla rilevando eventuali elementi intenzionali extratestuali non emergenti da tale atto ma desunti *aliunde* (in questi termini cfr. Cass., 17.12.1988, n. 6902; Cass., 29.3.1983, n. 2239, tutte in *Bigm-online*).

⁽³⁾ Per un pregevole inquadramento, in termini generali, del fenomeno giuridico dell'elusione fiscale si rinvia a S. LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. tributario*, 2010, 785 ss., secondo cui l'elusione e l'antielusione fiscale rappresentano due facce di una stessa medaglia, consentendo «di dire, cioè, che i comportamenti elusivi in realtà assumono tale connotazione giuridica solo come conseguenza degli interventi antielusivi che mirano a contrastarli; di osservare, in altri termini, che la nozione giuridicamente rilevante dell'elusione fiscale dipende sempre dalle norme che regolano l'antielusione; e, a monte di tutto, di affermare la necessità che all'esame dei problemi di natura disciplinare suscitati dalle norme sull'elusione fiscale, vengano anteposte delle riflessioni di carattere generale proprio sugli astratti profili teorico-sistematici dei rapporti tra l'elusione e l'antielusione».

⁽⁴⁾ Si ricorda che con specifico riferimento all'ipotesi di conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni sociali, l'art. 176, 3° co., d.p.r. 22.12.1986, n. 917, esclude espressamente qualsiasi profilo di elusività di tale operazione, la quale non rileva ai fini dell'art. 37 bis, d.p.r. 29.9.1973, n. 600 (norma antielusiva di più ampia portata nel settore dell'imposizione reddituale). È dunque evidente la contraddittorietà di un «sistema di imposizione» in base al quale la stessa operazione negoziale (conferimento d'azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni sociali) viene espressamente qualificata come non elusiva ai fini delle imposte sui redditi, laddove, invece, verrebbe qualificata, dall'Amministrazione finanziaria e da una parte della giurisprudenza, come elusiva ai fini dell'imposta di registro. Questa contraddittorietà emerge in tutti i suoi profili di criticità nella sentenza della Comm. Trib. Prov. Firenze, sez. XX, 5.11.2007, n. 150, in *Big-online*. Orbene, è fuor di dubbio come tutto ciò non faccia altro che determinare una situazione di incertezza e confusione tra gli operatori.

⁽⁵⁾ Difatti, ai sensi dell'art. 50, d.p.r. n. 131/1986, in tali ipotesi la base imponibile dell'atto di conferimento è determinata al netto delle passività e degli oneri accollati alla società, possibilità questa che non si riscontra, invece, all'interno dell'art. 43 del medesimo decreto per gli atti a titolo oneroso in generale. Ed in ogni caso, nella specifica ipotesi di conferimento di azienda, anche in assenza di eventuali passività accollate alla società conferitaria a seguito dell'atto di conferimento, il carico fiscale previsto per tale atto, così come quello previsto per un'eventuale successiva cessione delle partecipazioni, è di gran lunga inferiore rispetto a quello previsto per la (diversa) fattispecie negoziale della cessione d'azienda.

⁽⁶⁾ Peraltro, con riferimento alle contestazioni *de quibus*, un ulteriore profilo di criticità, sino ad ora trascurato, è quello relativo alla corretta individuazione dei soggetti destinatari dei relativi avvisi di liquidazione della maggiore imposta di registro in tal modo asseritamente dovuta. Difatti, assoggettando l'intera operazione negoziale di conferimento e successiva cessione delle partecipazioni all'imposta di registro dovuta per la cessione dell'immobile o dell'azienda, a questo punto l'avviso di liquidazione dovrebbe – correttamente – essere intestato e notificato ai «veri debitori» dell'imposta, cioè «gli acquirenti dell'immobile o dell'azienda», ossia ai successivi cessionari della partecipazione sociale e non già alla società conferitaria. In questi termini si è espressa la Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. I, 27.1.2010, n. 18, in *Fisconline*, la quale ha accolto il ricorso della società conferitaria per carenza di legittimazione passiva della stessa. Sul tema si rinvia alle condivisibili osservazioni di C. GLENDEI, *Rassegna di giurisprudenza*, in *Corriere trib.*, 2010, 650-651.

⁽⁷⁾ In commento alla norma in esame cfr. A. URICCHIO, *Commento all'art. 20 T.U.*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 180.

⁽⁸⁾ In questi termini, per una decisa critica del predetto approccio interpretativo della giurisprudenza si veda il Notariato, Studio n. 95/2003/T, *Imposta di registro. Elusione fiscale e riqualificazione degli atti*, in *www.notariato.it*.

⁽⁹⁾ Si veda, *funditus*, G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del «diritto» e l'abuso del potere*, in *Dir. e prat. trib.*, 2008, 1067 ss.; G. ZIZZO, *Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione* (nota a Comm. Trib. Prov. Firenze, sez. XX, 5.11.2007, n. 150), in *Giust. trib.*, 2008, 277; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto nella indefinita prospettiva del «vantaggio fiscale»*, in *Corriere trib.*, 2009, 2325 ss.; E. DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. trib.*, 2009, 375 ss.; G. STANCATI, *Riqualificazione negoziale e abuso della clausola antielusiva nell'imposta di registro*, in *Corriere trib.*, 2008, 1685 ss. Sia consentito, inoltre, il rinvio a G. CORASANITI, *Sui profili «elusivi» dei conferimenti societari nell'imposta di registro*, in *Obbl. e contr.*, 2007, 433 ss.; Id., *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, 2008, 468 ss.

⁽¹⁰⁾ Ha definito «antistorica» questa ricostruzione interpretativa G. STANCATI, *op. cit.*, 1687.

grado di descrivere il quadro di profonda incertezza e confusione che connota l'applicazione della citata disposizione.

Difatti, da un lato, può segnalarsi la sentenza del 20.5.2009, n. 36⁽¹¹⁾, con cui la Commissione tributaria II g. di Bolzano, qualificando l'imposta di registro come una «imposta d'atto» e, per l'effetto, disconoscendo qualsiasi rilevanza, nella relativa disciplina, ad eventi successivi all'atto registrato ed extratestuali, sembrerebbe condividere⁽¹²⁾ le critiche – sulle cui ragioni sistematiche si tornerà a breve – sollevate dalla citata dottrina con riferimento al predetto orientamento della Suprema Corte di cassazione volto alla valorizzazione dell'art. 20 come norma antielusiva⁽¹³⁾.

In questo caso la fattispecie negoziale controversa riguardava un atto di conferimento di terreni agricoli in una società in accomandata semplice, relativamente ai quali il soggetto conferente aveva in precedenza contratto un finanziamento ipotecario, poi accollato alla società conferitaria in sede di conferimento, senza, tuttavia, che ciò avesse comportato alcuna liberazione, ad opera della Banca creditrice, del debitore originario/soggetto conferente dagli obblighi derivanti dal predetto contratto di mutuo. Peraltro, nella fattispecie in esame sembrerebbe non esserci stata neppure alcuna successiva cessione delle partecipazioni sociali⁽¹⁴⁾.

Ebbene, l'Ufficio, sfruttando l'opzione interpretativa dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986 fatta propria dall'orientamento giurisprudenziale prima richiamato, aveva contestato un'asserita elusività della fattispecie negoziale in esame, poiché, attraverso l'uso legittimo di più figure contrattuali, sarebbe stata realizzata nei fatti una cessione di immobili, con un indebito risparmio dell'imposta di registro. In altri termini, le parti avrebbero simulato un conferimento in società di beni immobili ipotecati, dissimulando una cessione di immobili, al solo scopo di ridurre la base imponibile da assoggettare ad imposta di registro⁽¹⁵⁾. Ma – come detto – questa ricostruzione è stata smentita dal Giudice d'appello, rite-

nendo non corretta la predetta lettura interpretativa del cit. art. 20 sulla base delle argomentazioni di cui si dirà a breve.

In senso diametralmente opposto, sempre nell'ambito della giurisprudenza di merito, può segnalarsi la sentenza n. 190 del 9.10.2009 con cui la Commissione tributaria di Reggio Emilia – anche qui con riferimento ad un'analoga fattispecie di conferimento di terreno agricolo gravato da mutuo ipotecario, seguito (questa volta) dalla cessione delle partecipazioni sociali – sembrerebbe invece allinearsi al predetto orientamento della Suprema Corte di cassazione, riconoscendo, quindi, una funzione antielusiva alla disposizione di cui al cit. art. 20.

Difatti, pur non dichiarandolo esplicitamente, è evidente il riferimento a tale norma laddove si afferma che «è di questa Sezione (oltre che di migliore giurisprudenza di legittimità) la tesi secondo la quale laddove il testo unico dell'imposta di registro stabilisce che il prelievo tributario è applicato sulla base dell'intrinseca natura dell'atto, si ritiene che l'interprete – avuto riguardo ai canoni ermeneutici di cui all'art. 1362 ss. c.c. – deve individuare l'esatta regolamentazione degli interessi perseguiti dai contraenti anche per il tramite di negozi collegati e pattuizioni non contestuali».

Tuttavia, in quest'ultima sentenza il Giudice di merito, dopo aver implicitamente riconosciuto al cit. art. 20 una funzione antielusiva, trattandosi di una norma che consentirebbe di tassare non già in ragione degli effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione, bensì in ragione dell'«effetto economico unico» perseguito dalle parti e ricostruito anche sulla base di vicende negoziali successive ed elementi extratestuali, sembrerebbe comunque voler superare tale problematica (se non addirittura prescindere) e risolvere la controversia mediante l'applicazione del principio antielusivo del «divieto dell'abuso del diritto», di recente elaborazione giurisprudenziale⁽¹⁶⁾.

Difatti, nell'iter motivazionale della sentenza in commento si legge che «l'atto contestato è tipico esempio dell'abuso del diritto».

zia di un mutuo, ad un'alienazione con corrispettivo in denaro in base all'art. 20, d.p.r. n. 131/1986, ha affermato che, nel caso in cui il socio conferisce l'immobile gravato da mutuo ipotecario alla società, in assenza di trasferimento delle quote sociali, non si configurano gli effetti tipici della compravendita dell'immobile. Il socio «rimane titolare, attraverso il vincolo societario, della disponibilità del bene conferito, che costituisce il mezzo attraverso il quale esercita i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione in nome e per conto della società. Infatti, ex art. 2313 c.c., il patrimonio della società e quello personale del socio accomandatario garantiscono l'adempimento delle obbligazioni assunte dalla società. In altre parole, non è presente l'ultimo anello della catena, consistente nella cessione di quote da parte del conferente, per la realizzazione della fattispecie a formazione progressiva della compravendita». Le conclusioni cui è pervenuto il giudice di merito sono assolutamente condivisibili, in quanto alla controversia in oggetto non sono applicabili i principi di diritto statuiti da Cass., 23.11.2001, n. 14900, cit.

⁽¹⁵⁾ A tal riguardo, la sentenza della Commissione tributaria II g. di Bolzano affronta e risolve in modo condivisibile anche un'altra problematica di notevole interesse, quella relativa alla corretta determinazione della base imponibile in caso di registrazione di atti di conferimento con accollo di passività alla società conferitaria. Difatti, in forza del disposto di cui al cit. art. 50, d.p.r. n. 131/1986, al valore intrinseco del bene conferito vanno sottratte le passività e gli oneri accollati alle società. Tuttavia gli Uffici sempre più spesso tendono a contestare la «deduzione» dalla base imponibile delle passività accollate alla società conferitaria in assenza della prova della loro «inerenza». Ebbene sul punto il Giudice d'appello nella sentenza in commento ha chiarito che «quanto all'argomento dell'assenza di prova che il finanziamento assunto dalla N. fosse destinato al potenziamento degli immobili conferiti, va osservato che l'art. 50, d.p.r. n. 131/1986 consente la deduzione dal valore del bene delle passività inerenti alla sola condizione che questi vengano accollati alla società conferitaria, come in effetti è avvenuto».

⁽¹⁶⁾ Si veda, da ultimo, Cass., S.U., 23.12.2008, n. 30055, in *Dir. e prat. trib.*, 2009, II, 213 ss., con commento di G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, cui si rinvia per gli ulteriori riferimenti giurisprudenziali e dottrinari sull'argomento.

⁽¹¹⁾ V. *retro*, nt. 1.

⁽¹²⁾ Peraltro, la sentenza della Commissione tributaria II g. di Bolzano merita di essere segnalata anche per ulteriori aspetti di interesse, diversi da quello qui esaminato. Il riferimento, in particolare, è alla (condivisibile) statuizione relativa all'inapplicabilità nella specie della proroga dei termini prevista dall'art. 11, 1° co., l. 27.12.2002, n. 289. Difatti, da un'attenta lettura della citata disposizione emerge come la definizione agevolata fosse consentita soltanto con esclusivo riferimento: i) ai valori dichiarati dalle parti passibili di rettifica di maggior valore ex art. 52, 1° co., d.p.r. n. 131/1986 (art. 11, 1° co., l. n. 289/2002); ii) nonché alla definizione delle violazioni relative alle agevolazioni tributarie (art. 11, co. 1 bis, l. n. 289/2002). Tale norma non permetteva, pertanto, di poter accedere alla definizione agevolata anche con riferimento all'ipotesi di accertamento di una maggior imposta, qualificabile quale imposta complementare «residuale», sulla base di una asserita «riqualificazione» (ai sensi dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986) dell'atto da sottoporre a registrazione. Al tempo stesso viene anche chiarito come il termine decadenziale dell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, nel caso di recuperi a tassazione fondati sul cit. art. 20, debba essere individuato in quello di tre anni decorrenti dalla registrazione dell'atto, ex art. 76, 2° co., lett. a, d.p.r. n. 131/1986 e non già in quello di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale di cui al co. 1 bis del medesimo articolo. Peraltro, in tal senso si è espressa anche la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia nell'altra sentenza qui in commento, in cui viene anche chiarito come il predetto termine di tre anni decorra dalla registrazione del (secondo) contratto di cessione delle partecipazioni sociali e non già dalla registrazione del (primo) atto di conferimento.

⁽¹³⁾ In senso conforme alla sentenza della Commissione tributaria II g. di Bolzano, nell'ambito della giurisprudenza di merito, si veda, tra le altre, Comm. Trib. Prov. Treviso, 22.4.2009, n. 41, in *Corriere trib.*, 2009, 2325 ss., con commento di M. BEGHIN, *op. cit.*

⁽¹⁴⁾ Con specifico riferimento ad una fattispecie analoga a quella oggetto della sentenza qui commentata, in cui all'atto di conferimento non è seguita la successiva cessione delle partecipazioni, la Comm. Trib. I g. Bolzano, n. 125/1/2007, del 27.12.2007, decidendo sulla pretesa tributaria di assimilare il conferimento di un bene gravato da ipoteca, iscritta a garan-

to», in quanto «il Collegio ritiene che l'operazione di cui all'atto contestato, 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».

Da ultimo, viene inoltre chiarito come la prova del carattere «abusivo» del comportamento tenuto dalle parti (*id est* della prevalenza dello scopo di ottenere vantaggi fiscali) incomba sull'Amministrazione finanziaria, onere probatorio questo che nella fattispecie ivi esaminata, secondo il Giudice di merito, sarebbe stato pienamente assolto.

È quindi evidente come le due sentenze in commento siano perfettamente in grado di rappresentare e «sintetizzare» i diversi e contrapposti orientamenti attualmente esistenti in merito alla natura ed alla funzione dell'art. 20, quale potenziale strumento di contrasto di possibili fenomeni elusivi nell'ambito dell'imposta di registro.

Orbene, anticipando in parte le conclusioni, è anche evidente come delle due sentenze qui esaminate, sia senza dubbio da condividere quella pronunciata dalla Commissione tributaria II g. di Bolzano (sebbene non conforme al più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità); difatti quest'ultima dimostra di accogliere e recepire nella soluzione *ivi* adottata tutti i principali profili di criticità sollevati in dottrina con riferimento all'orientamento giurisprudenziale prima citato, diretto, invece, a riconoscere natura di norma antielusiva alla disposizione di cui all'art. 20, d.p.r. n. 131/1986.

3. La (corretta) lettura interpretativa dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986

La Commissione tributaria II g. di Bolzano, nella sentenza poco sopra ricordata, con un conciso ma ben articolato *iter* motivazionale, ha respinto la tesi dell'Ufficio, ribadendo l'infondatezza della lettura interpretativa dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1986, da quest'ultimo sostenuta, secondo cui nell'interpretazione degli atti sottoposti a registrazione si dovrebbe dare rilevanza agli effetti «economici» prodotti e non già agli effetti «giuridici».

(17) Per i relativi riferimenti giurisprudenziali si rinvia alle prime note.

(18) L'art. 8, r.d. n. 3269/1923 disponeva: «Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, se anche non vi corrisponda il titolo o la forma apparente».

Un atto che, per la sua natura e per i suoi effetti, secondo le norme stabilite nell'art. 4 risulta soggetto a tassa progressiva, proporzionale o graduale, ma non si trovi nominativamente indicato nella tariffa, è soggetto alla tassa stabilita dalla tariffa per l'atto col quale per la sua natura e per i suoi effetti ha maggiore analogia. Per l'autorevole studioso D. Jarach, l'art. 8, 2° co., riproduceva sostanzialmente il contenuto dell'art. 10 del *Reichsabgabenordnung* (RAO), nella versione del 1934, e dell'art. 6 del *Steueranpassungsgesetz*, che nell'ordinamento germanico dell'epoca contrastavano l'abuso delle forme negoziali poste in essere dai contribuenti per evitare o ridurre l'imposta. Cfr. D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937, 61. Sulla base di tale prospettazione autorevole dottrina giunge alla conclusione che l'art. 8 della legge di registro del 1923 può essere definito come fonte di una clausola antielusiva di portata generale nel sistema tributario italiano e non solo per l'ordinamento dell'imposta di registro o dell'imposta sui trasferimenti di ricchezza. Cfr. G. FALSITTA, *L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaristica italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, in *Riv. dir. tributario*, 2007, 602-604.

(19) Per una ricostruzione dell'evoluzione storica della citata disposizione si veda G. MARONGIU, *op. cit.*, 1077 ss.

(20) Cfr. A. UCKMAR, *La legge del registro*, I, 5ª ed., Padova, 1958, 191 ss.; A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, 141 ss. In senso contrario, D. JARACH, *op. loc. ult. cit.*; Id., *La considerazione del contenuto economico*

Ed in verità un approccio interpretativo di tal genere – come già ricordato – è stato in più occasioni criticato da una parte della giurisprudenza di merito (prima citata) e dalla più risalente giurisprudenza di legittimità⁽¹⁷⁾, nonché (e con più forza) in modo unanime dalla dottrina, per tutte le seguenti ragioni.

L'art. 20, in effetti, per un verso costituisce la duplicazione dell'art. 19 della legge di registro precedente, per l'altro rappresenta una specificazione dell'art. 8 r.d. n. 3269/1923, il quale, con analogo intento, richiedeva che l'interpretazione di un atto, ai fini della registrazione, tenesse conto dei suoi effetti⁽¹⁸⁾, senza distinguere quelli economici da quelli più marcatamente giuridici⁽¹⁹⁾. La scelta dei legislatori successivi di specificare il carattere giuridico di tali effetti ha risolto il dibattito dottrinale sollevato in precedenza, adottando le indicazioni dei giuristi più autorevoli⁽²⁰⁾, sebbene debba anche darsi conto del fatto che in passato non è mancato chi⁽²¹⁾, in dottrina, abbia sostenuto che «nel quadro del procedimento di ermeneutica volto ad individuare, attraverso la qualificazione giuridica delle situazioni negoziali oggetto di imposizione, gli effetti che da esse conseguono sul piano giuridico (e non su quello meramente economico), è ben possibile il riscontro del fenomeno dei negozi collegati e indiretti, che si realizza quando le parti adottano uno o più negozi tipici, allo scopo di conseguire, mediante una voluta deviazione della causa dei negozi stessi, un effetto giuridico che, pur non essendo connesso agli schemi adottati, è tuttavia da questi ultimi consentito e prodotto». Peraltro, secondo tale impostazione dottrinale, «questa possibilità di indagine non» sarebbe «preclusa in via assoluta dalla connotazione propria dell'imposta di registro, che è imposta d'atto, in quanto l'esatta qualificazione del negozio giuridico da tassare rende spesso indispensabile la detta indagine, precipuamente al fine di sventare frodi alle leggi finanziarie»⁽²²⁾. Su queste premesse, condividendo l'impostazione dottrinale prevalente, e fermo restando che per effetti giuridici sono da intendersi quelli civilistici⁽²³⁾, non v'è dubbio che, sulla base della norma attuale, l'Amministrazione finanziaria può certamente prescindere dal *nomen iuris* attribuito all'atto dalle parti, ma, nell'esercizio di tale potere di accertamento⁽²⁴⁾, dovrà limitarsi alla riquilificazione giuridica dell'atto, senza poter attribuire rilievo alle vicende economiche eventualmente sottese al medesimo o a qualunque altro elemento che sia esterno rispetto all'atto registrato⁽²⁵⁾.

nell'interpretazione delle leggi di imposta, in *Riv. dir. finanziario*, 1937, 54 ss.; Id., *Metodo e risultati nello studio delle imposte di registro*, in *Dir. e prat. trib.*, 1938, 93 ss. Per una ricostruzione del dibattito dottrinale cfr. ora G. MARONGIU, *op. loc. ult. cit.*; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 244 ss.

(21) Il riferimento è in specie a D. JARACH, *I contratti a gradino e l'imposta* (commento a Cass., 9.5.1979, n. 2658), in *Riv. dir. finanziario*, 1982, 86.

(22) In questi termini sempre D. JARACH, *op. ult. cit.*, 86-87.

(23) Sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile cfr. E. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. tributario*, 1995, 154.

(24) Sulle indicazioni ministeriali più recenti in tema di poteri di accertamento per le imposte di registro, ipotecarie e catastali si veda Agenzia delle Entrate, circ. 6.2.2007, n. 6, in *Fisconline*.

(25) L'ufficio provvederà ad individuare la natura giuridica del contratto, superando l'eventuale classificazione giuridica inesatta o falsa effettuata dai contribuenti allo scopo di conseguire un illegittimo risparmio fiscale, ma non potrà andare oltre. Cfr. G. MARONGIU, *op. cit.*, 1082 ss.; S. FIORENTINO, *Riflessione sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, 1066; D. STEVANATO, *Cessione frazionata dell'azienda e imposta di registro: simulazione o riquilificazione del contratto?*, in *Riv. giur. tributaria*, 1999, 758 ss.; G. MELIS, *op. cit.*, 263 ss. (*ivi*, alla nt. 267, la distinzione tra accertamento della simulazione e riquilificazione), 293 ss. In giurisprudenza cfr. Comm. Trib. Centr., 10.5.1989 n. 3208, in *Soc.*, 1989, 997; Cass., 28.7.2000, n. 9944, in *Corriere trib.*, 2001, 125; e in *Riv. dir. finanziario*, 2001, II, 16. Sui limiti alla riquilificazione cfr.

In tal modo l'Ufficio dovrà, quindi, limitarsi ad individuare solo la natura giuridica del contratto, superando l'eventuale classificazione giuridica inesatta o falsa effettuata dai contribuenti allo scopo di conseguire un illegittimo risparmio fiscale (ad esempio, quella che le parti qualificano come conferimento di azienda, potrebbe essere "riqualificata" dall'Ufficio, ai sensi di tale norma, in base agli elementi risultanti dallo stesso atto, come conferimento di complesso immobiliare, superando così il *nomen iuris* erroneamente dato dalle parti ai beni immobili).

Ne deriva, dunque, che la giurisprudenza che ha esaminato fattispecie asseritamente elusive di conferimento seguito da cessione delle partecipazioni sociali si sia spinta oltre questo limite, attribuendo al cit. art. 20 una portata diversa e più ampia rispetto alle intenzioni del legislatore, affidando a tale disposizione il ruolo (che non le è proprio) di norma generale antielusiva nel contesto delle disposizioni dell'imposta di registro⁽²⁶⁾.

Tale affermazione non può tuttavia essere condivisa, sia per tutte le ragioni poco sopra indicate, sia perché, comunque, la dottrina tributaristica⁽²⁷⁾ ritiene pacificamente che non esista una norma con finalità antielusive all'interno del t.u. dell'imposta di registro; né l'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973, può supplire a tal fine, rappresentando una disposizione relativa a fattispecie specifiche e valevole solo per le imposte sui redditi.

A tale ultimo riguardo occorre anche sottolineare come l'applicabilità nell'ambito dell'imposta di registro di quest'ultima disposizione antielusiva (art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973) sia controversa alla luce del nuovo disposto di cui all'art. 53 bis, d.p.r. n. 131/1986, introdotto dall'art. 35, co. 24, lett. a, d.l. 4.7.2006, n. 223 (conv. con modificazioni nella l. 4.8.2006, n. 248), mediante il

quale sono stati estesi anche alle imposte di registro, ipotecaria e catastale «le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti», d.p.r. n. 600/1973.

Ebbene, questo rinvio "generico", in linea di principio, potrebbe essere inteso come comprensivo anche del cit. art. 37 bis; tuttavia, sul punto si ritiene di condividere l'opinione contraria manifestata in dottrina⁽²⁸⁾.

Difatti, secondo autorevole dottrina⁽²⁹⁾, l'inapplicabilità in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973, deriverebbe dalla prevalente qualificazione⁽³⁰⁾ della stessa come «una norma sostanziale, che va applicata già dal contribuente, vietandogli l'utilizzo fiscale di atti e comportamenti elusivi... In tale logica, la collocazione sistematica della disposizione recede, nella gamma dei criteri interpretativi: sia pure collocata nel seno dei poteri degli uffici, la disposizione sarebbe in realtà integrativa del sistema sostanziale delle imposte sui redditi, del TUIR, stabilendo precisi obblighi (o meglio, divieti) a carico del contribuente». Ebbene, prosegue la citata dottrina, «tale ricostruzione, discutibilissima⁽³¹⁾ ma nettamente prevalente, impedisce di coinvolgere la disposizione stessa nel processo di ampliamento dei poteri in sede di accertamento delle imposte indirette, perché essa non avrebbe – soltanto – la funzione di regolare un potere, o un'attribuzione, dell'ufficio; e per poter transitare nel sistema delle imposte indirette avrebbe avuto bisogno di una norma che la inserisse nel contesto delle regole sostanziali...».

A tal riguardo, in via incidentale, occorre ricordare che il riconoscimento – non da tutti condiviso in dottrina⁽³²⁾ – della natura di

V. UCKMAR, R. DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Digesto comm.*, XII, Torino, 1999, 260 ss.; B. SANTAMARIA, *Registro (imposte di)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 542 ss.; C. FERRARI, *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur.*, XXVI, Roma, 1991, 9; G. MELIS, *op. cit.*, 293 ss. In giurisprudenza cfr. Comm. Trib. Centr., 26.9.1991, n. 6324, in *Corriere trib.*, 1991, 3749; Comm. Trib. II g. Bolzano, 31.7.1998, in *Fisco*, 1999, 11059; Comm. Trib. Centr., 9.4.1992 n. 2736, *ivi*; Comm. Trib. Reg. Venezia, 1^a.10.1998, n. 181, in *Fisconline*.

⁽²⁶⁾ Cfr. Cass. n. 14900/2001, cit., secondo cui «anche se non potrà prescindere dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali... nella individuazione della materia imponibile dovrà darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali. La funzione antielusiva... sortita alla disposizione in esame, emerge dunque con chiarezza, mentre l'insistito richiamo alla 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» e «in tema di imposta di registro, la prevalenza che l'art. 20, d.p.r. n. 131/1986 attribuisce, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi sul loro titolo e sulla loro forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati – anche frazionatamente – in uno o più atti, e perciò il risultato di un comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali. Ne consegue che una pluralità di negozi strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva». Per una decisa critica di tale approccio interpretativo si veda, per tutti, G. MARONGIU, *op. cit.*, 1077 ss.

⁽²⁷⁾ Cfr., per tutti, G. MARONGIU, *op. cit.*, 1084 ss.; G. MELIS, *op. cit.*, 299, il quale, in particolare, osserva come l'art. 20 sia una disposizione sull'interpretazione e qualificazione dei negozi e non possa esserle quindi assegnata la stessa funzione dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973.

⁽²⁸⁾ Si veda per tutti M. BASILAVECCHIA, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, Studio n. 68-2007/T del Consiglio nazionale del Notariato, in *www.notariato.it*. In senso conforme si veda anche A. TOMMASINI, *Elusione ed abuso del diritto nel sistema dell'imposta di registro*, in *Corriere trib.*, 2012, 1033; F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2001, 321 ss., spec. 326 ss., il quale è peraltro critico sul punto, affermando che «l'aver dimostrato che l'art. 37 bis è una norma sostanziale che obbliga il contribuente a

tenere un certo comportamento e la cui violazione rende applicabili le sanzioni amministrative e penali non significa che il giudizio sul sistema che ne consegue sia positivo»; L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corriere trib.*, 2006, 3110 ss., che parla di «sanzionabilità» della c.d. «elusione codificata», cioè quella a fronte della quale esiste una norma di contrasto (come l'art. 37 bis).

⁽²⁹⁾ Il riferimento è a M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 6-7.

⁽³⁰⁾ Secondo G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. tributario*, 2010, 521, «non è corretto... chiedersi se l'art. 37 bis abbia natura sostanziale o procedimentale e ciò per l'ovvio motivo che l'art. 37 bis è un enunciato "complesso", formato da ben otto commi. E, per dirla più alla buona, un contenitore assai capiente che ospita una molteplicità di regole che per forza di cose non hanno la stessa natura».

⁽³¹⁾ A tal riguardo è opportuno segnalare che il citato Autore – successivamente al contributo sopra riportato – si è apertamente espresso nel senso dell'assoluta non condivisibilità della soluzione interpretativa che riconosce all'art. 37 bis valenza sostanziale (nel senso che contribuirebbe a definire i criteri di selezione e di qualificazione del fatto imponibile). In particolare si veda M. BASILAVECCHIA, *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, in *Labuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*. Atti preparatori del Convegno I "Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria" (Macerata, 29-30.6.2012), 51, il quale afferma che «questa qualificazione della norma antielusiva è sempre apparsa a chi scrive da respingere. A parte l'indubbio dato testuale, e la collocazione certo non arbitraria della norma tra quelle attributive di poteri all'Amministrazione finanziaria, non è condivisibile l'idea che allo stesso contribuente che ha scelto delle soluzioni negoziali trasparenti e palesi (destinate a restare pienamente efficaci verso i terzi) venga chiesto di rinnezarle in sede di adempimenti fiscali: il superamento della soglia di tollerabilità della pianificazione fiscale può allora costituire oggetto di verifica *ex post* da parte del Fisco, e con il recupero della maggiore imposta viene trovato un equilibrio che, pur essendo già molto gravoso per il contribuente, non postula un irragionevole obbligo dichiarativo avulso dagli effetti giuridici degli atti posti in essere».

⁽³²⁾ I sostenitori della natura procedimentale dell'art. 37 bis sono elencati da V. LIPRINO, *Labuso di diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, in *Rass. trib.*, 2009, 473, nt. 76. Sulla non sanzionabilità delle condotte elusive si vedano S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 21; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2009, 258; M. BEGHIN, *Diritto tributario, Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011, 220 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del*

norma sostanziale all'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973 incide certamente anche sulla sanzionabilità⁽³³⁾ delle condotte elusive.

Peraltro, anche l'Agenzia delle entrate nella circ. 4.8.2006, n. 28/E ha lasciato intendere che il rinvio operato dal cit. art. 53 bis, d.p.r. n. 131/1981 debba essere circoscritto ai soli poteri di indagine e di controllo disciplinati dal d.p.r. n. 600/1973.

Ciò posto, giova inoltre ricordare come all'interno del t.u. dell'imposta di registro si riscontrino alcune ipotesi nelle quali l'atto viene assoggettato a tassazione secondo «presunzioni», senza tener conto della sua qualificazione ed efficacia giuridica, come nel caso, ad esempio, dei trasferimenti tra coniugi o parenti in linea retta, di procura irrevocabile a vendere senza obbligo di rendiconto, di contratto per persona da nominare o di donazioni e liberalità *inter vivos*.

In questi casi sussiste il diritto dell'Ufficio di disconoscere il comportamento delle parti diretto a conseguire, oltre che gli effetti tipici dell'atto, anche effetti diversi ed indiretti.

A tal riguardo, infatti, è stato condivisibilmente osservato da autorevole dottrina⁽³⁴⁾ come quelle appena indicate rappresentino previsioni normative dirette a «prevenire ed arginare fenomeni elusivi e a queste e solo a queste occorre attenersi. Proprio perché l'imposta di registro colpisce l'atto avendo precipuo riguardo al suo contenuto giuridico, nel presupposto che vi sia una corrispondenza tra il tipo contrattuale e il substrato economico dell'operazione, il legislatore ha avvertito l'esigenza di intervenire con apposite disposizioni per reprimere fenomeni di elusione, caratterizzati da una divergenza tra lo schema negoziale adottato dalle parti contraenti e gli scopi pratici da esse perseguiti, diversi ed ulteriori rispetto a quelli connotati al tipo negoziale».

diritto, in *Corriere trib.*, 2009, 771 ss.; R. LUPI, D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Boll. Trib. informaz.*, 2009, 407; R. LUPI, *Abuso del diritto e frode alla legge, tra principi comuni e particolarità legislative nazionali*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 120 s.; ID., *Elusione, valide ragioni economiche, aggiramenti e sanzioni*, *ivi*, 2007, 386 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Riv. giur. tributaria*, 2008, 742, secondo il quale, richiamando le sentenze della Corte di Giustizia del 2006, la rilevazione dell'abuso del diritto giustifica il recupero delle imposte, ma non l'applicazione della sanzione.

⁽³³⁾ In punto di sanzionabilità delle condotte elusive si segnala la recente presa di posizione di Cass., 30.11.2011, n. 25537, in *Fisconline*, secondo cui «È nota la esistenza in dottrina di una tesi secondo la quale l'art. 37 bis, collocato peraltro nel d.p.r. n. 600/1973, nel titolo dedicato ad «accertamenti e controlli» ha natura meramente procedimentale e che pertanto, assumendo che il precetto normativo riguardi solo la Amministrazione, la quale «disconosce» gli atti elusivi dichiarati alla stessa non opponibili dell'art. 1, comma 1, del citato art. 37 bis, porta alla conclusione che il contribuente non abbia alcun obbligo giuridico di non esporre nella dichiarazione dei redditi dati tratti da operazioni suscettibili di essere considerate elusive, in quanto ciò non comporta alcuna violazione specifica di norme tributarie, consistendo la elusione in un «aggiramento» e non in una infrazione espressa del precetto di legge. Da tale lettura normativa discende che la dichiarazione dei redditi del soggetto che pone in essere operazioni elusive non può considerarsi infedele, per cui l'unica conseguenza prevista dall'art. 37 bis sarebbe il disconoscimento del vantaggio fiscale cui consegue la tassazione «determinata in base alle disposizioni eluse» (art. 37 bis, 2° co., cit.) e non la applicazione di sanzioni, per le quali, vigendo il principio di stretta legalità tratto dalla normativa in materia penale (d.p.r. n. 472/1997) è necessaria una norma che espressamente la preveda. Tale ultima considerazione, certamente condivisibile, porta ad escludere che una sanzione amministrativa in materia tributaria possa essere applicata a fronte della violazione non di una precisa disposizione di legge ma di un principio generale, quale quello antielusivo ritenuto immanente al sistema anche anteriormente alla introduzione di una normativa specifica, come ritenuto da questa Corte (Cass., S.U. n. 30055/2008) e dalla giurisprudenza comunitaria. A proposito della quale può rammentarsi che la sentenza «Halifax» citata dalla ricorrente dichiara espressamente che «la constatazione della esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco». Ad avviso della Corte, tale fondamento normativo «chiaro ed univoco» è attualmente esistente. L'art. 37 bis più volte citato prevede che la Amministrazione, in applica-

zione del disconoscimento del vantaggio fiscale ritenuto frutto di operazioni elusive, emetta avviso di accertamento, per cui prevede una speciale procedura ed un preciso obbligo motivazionale in relazione al criterio di calcolo delle maggiori imposte. Quanto alle conseguenze di tale atto, il d.l.g. n. 471/1997, art. 1, 2° co., recita: «se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte». Da tale disposizione si evince che la legge non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano «indebite», aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37 bis, 1° co., cit.

In sostanza le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento. Tale conclusione è rafforzata dal testo del 6° co. della stessa disposizione, che prevede che le maggiori imposte accertate siano iscritte a ruolo «secondo i criteri di cui al d.l.g. n. 546/1992, art. 68, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in corso di giudizio», rendendo così evidente che il legislatore ritiene la applicazione di sanzioni come effetto naturale dell'esito dell'accertamento in materia di atti elusivi. Presupposto di detta applicazione è il dato non contestato della diretta applicabilità alla fattispecie dell'art. 37 bis in relazione all'oggetto dell'accertamento (fusioni societarie, cessioni di quote, minusvalenze e plusvalenze)».

In precedenza si era espressa nel senso dell'inapplicabilità delle sanzioni alle condotte elusive, (seppur) in ragione della sussistenza della causa di non punibilità costituita dalle «obiettive condizioni di incertezza» ex art. 6, 2° co., d.l.g. n. 472/1997, Cass., 25.5.2009, n. 12042, in *Fisconline*.

⁽³⁴⁾ In questi termini cfr. G. MARONGIU, *op. cit.*, 1084 ss.
⁽³⁵⁾ Cfr. *Comm. Trib. Centr.*, 26.3.1981, n. 3636, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 441; *Comm. Trib. Centr.*, 19.5.1981, n. 3638, in *Giur. imposte*, 1982, 531; *Comm. Trib. Centr.*, 25.10.1983, n. 3290, in *Rep. Foro it.*, 1984, *Ricchezza mobile (imposta)*, 30; *Comm. Trib. Centr.*, 3.8.1984, n. 7826, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 481; *Comm. Trib. Centr.*, 7.7.1998, n. 3750, in *Rep. Foro it.*, 1998, *Registro (imposta)*, 166. *Contra*, *Comm. Trib. Centr.*, 15.2.1982, in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, 189.

⁽³⁶⁾ Cfr. risol. 28.3.1983 n. 251368 del Ministero delle Finanze; risol. 5.6.1989 n. 310356 del Ministero delle Finanze.

zione del disconoscimento del vantaggio fiscale ritenuto frutto di operazioni elusive, emetta avviso di accertamento, per cui prevede una speciale procedura ed un preciso obbligo motivazionale in relazione al criterio di calcolo delle maggiori imposte. Quanto alle conseguenze di tale atto, il d.l.g. n. 471/1997, art. 1, 2° co., recita: «se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte». Da tale disposizione si evince che la legge non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano «indebite», aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37 bis, 1° co., cit.

In precedenza si era espressa nel senso dell'inapplicabilità delle sanzioni alle condotte elusive, (seppur) in ragione della sussistenza della causa di non punibilità costituita dalle «obiettive condizioni di incertezza» ex art. 6, 2° co., d.l.g. n. 472/1997, Cass., 25.5.2009, n. 12042, in *Fisconline*.

⁽³⁴⁾ In questi termini cfr. G. MARONGIU, *op. cit.*, 1084 ss.

⁽³⁵⁾ Cfr. *Comm. Trib. Centr.*, 26.3.1981, n. 3636, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 441; *Comm. Trib. Centr.*, 19.5.1981, n. 3638, in *Giur. imposte*, 1982, 531; *Comm. Trib. Centr.*, 25.10.1983, n. 3290, in *Rep. Foro it.*, 1984, *Ricchezza mobile (imposta)*, 30; *Comm. Trib. Centr.*, 3.8.1984, n. 7826, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 481; *Comm. Trib. Centr.*, 7.7.1998, n. 3750, in *Rep. Foro it.*, 1998, *Registro (imposta)*, 166. *Contra*, *Comm. Trib. Centr.*, 15.2.1982, in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, 189.

⁽³⁶⁾ Cfr. risol. 28.3.1983 n. 251368 del Ministero delle Finanze; risol. 5.6.1989 n. 310356 del Ministero delle Finanze.

mento dell'atto, a nulla rilevando le vicende successive, come la revoca, la novazione, la nullità o l'annullabilità (art. 38, d.p.r. n. 131/1986), ovvero il comportamento complessivo delle parti⁽³⁷⁾. Il quadro sinora delineato, seppur accompagnato da indirizzi contrari⁽³⁸⁾ – ma minoritari –, non consente di considerare censurabili, ai fini dell'imposta di registro, quelle scelte negoziali dei privati che vedano il conferimento come segmento di una più ampia operazione complessiva risultante dal collegamento di più atti distinti. Anzi, volendosi concentrare sull'ipotesi relativa al conferimento di azienda seguito dalla cessione di quote sociali, giova ricordare che ai sensi dell'art. 176, 3° co., d.p.r. n. 131/1986, il legislatore attribuisce un carattere fisiologico al conferimento neutrale seguito da una cessione delle partecipazioni che consenta di sfruttare il regime della «participation exemption»; cosicché il nostro sistema, più che favorire il collegamento⁽³⁹⁾, tende alla segmentazione negoziale.

Giova a tal proposito sottolineare che ai sensi dell'art. 21, d.p.r. n. 131/1986 la circostanza che un atto contenga più disposizioni richiede, come norma generale, che la tassazione avvenga su ciascuna di esse in modo autonomo, come se si trattasse di atti distinti, a meno che le disposizioni siano tra loro legate da un nesso di reciproca interdipendenza tale da renderle derivanti le une dalle altre.

Difatti, così come chiarito dalla stessa Agenzia delle entrate nella circ. 12.3.2010, n. 10 ai fini dell'applicazione della norma in esame occorre far riferimento alla distinzione civilistica tra negozio complesso e negozi collegati, che deve essere effettuata con riferimento alla causa, ossia alla funzione economico-sociale che identifica e qualifica il negozio giuridico. Pertanto, quando in un unico documento sottoposto a registrazione sono contenute più disposizioni, «occorre distinguere a seconda che esse diano vita ad un mero collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, seppur fra loro funzionalmente connesse, oppure se le diverse disposizioni, derivando le une dalle altre, integrino un atto complesso, riconducibile ad un'unica causa nella quale si fondono i ricorrenti elementi di più negozi tipici o atipici». Ne consegue che – prosegue sempre l'Agenzia delle entrate nella

citata circolare – l'atto complesso va assoggettato ad un'unica imposta come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa, trattandosi di disposizioni tra loro interdipendenti e dunque configuranti un negozio complesso; diversamente, «le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, porta ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre».

Ebbene, questa corretta posizione interpretativa dell'Amministrazione finanziaria con riferimento al collegamento negoziale esistente tra più disposizioni contenute nel medesimo documento, mette ancor di più in evidenza l'erroneità giuridica e comune la contraddittorietà della posizione interpretativa dalla stessa assunta con riferimento all'applicazione del cit. art. 20.

In altri termini, si arriverebbe all'assurdo, e cioè che se il collegamento riguarda più disposizioni negoziali contenute nello stesso documento sottoposto a registrazione, in tal caso il collegamento negoziale è destinato a non rilevare ai fini dell'imposta di registro, nel senso che dovranno essere separatamente assoggettate a tassazione le singole disposizioni negoziali «ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione»; di contro, il collegamento negoziale finirebbe per assumere rilevanza ai fini dell'applicazione di un'unica imposta di registro nel caso in cui le disposizioni negoziali collegate siano contenute in atti separati, sottoposti autonomamente a registrazione.

Da ultimo, occorre segnalare che ai fini di una riqualificazione della suddetta operazione non può nemmeno soccorrere l'art. 22, d.p.r. n. 131/1986 che, attribuendo rilevanza ad atti precedenti nei limiti dell'enunciazione, trova la sua *ratio* nella necessità di assicurare un'effettiva tassazione di atti «precedenti» o «presupposti» che assumono per l'appunto rilevanza solo ove non previamente registrati.

È di tutta evidenza come il richiamo di queste norme⁽⁴⁰⁾ dimo-

(37) Sul carattere d'«imposta d'atto» dell'imposta di registro si veda A. UCKMAR, *La legge del registro*, I, Padova, 1928, 197 ss.; A. BERLIRI, *op. cit.*, 137 ss.; R. PIGNATONE, *L'imposta di registro*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatuucci, IV, Padova, 1994, 166 ss.; V. DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano 1987, 50; V. UCKMAR, R. DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Noviss. Dig. It.*, XV, Torino, 1986, 553; B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 545; A. URICCHIO, *op. cit.*, 180; S. LANZILLOTTI, F. MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma 1998, 117; G. ZIZZO, *In tema di qualificazione dei contratti ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. tributario*, 1992, II, 171 ss.; S. DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 2002, 1341 ss. Il principio è ribadito nella più autorevole manualistica: v., per tutti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2005, 613 ss. Più di recente cfr. G. MARONGIU, *op. cit.*, 1082 ss.

In giurisprudenza cfr. Cass., S.U., 15.7.1972, n. 2349, in *Riv. legisl. fiscale*, 1975, 1079; Comm. Trib. Centr., 2.12.1976, n. 1041, in *Comm. trib. centr.*, 1976, I, 666; Cass., 17.5.1976, n. 1737, *ivi*, 318; e in *Riv. legisl. fiscale*, 1976, 1457; Comm. Trib. Centr., 9.5.1979, n. 2658, in *Riv. dir. finanziario*, 1982, 79 ss., con nota di D. JARACI, *I contratti a gradini e l'imposta*; Comm. Trib. Centr., 16.10.1980, n. 5563, in *Boll. Trib. informaz.*, 1981, 888; e in *Riv. legisl. fiscale*, 1981, 762; Comm. Trib. Centr., 4.3.1981, n. 2549, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 294; Comm. Trib. Centr., 29.3.1983, n. 2239, *ivi*, 1983, II, 892; Cass., 26.6.1984, n. 3715, in *Riv. legisl. fiscale*, 1985, 722; Cass., 9.1.1987, n. 75, *ivi*, 1987, 624; Cass., 2.12.1993, n. 11959, in *Giust. civ.*, 1994, I, 337; e in *Riv. giur. tributaria*, 1994, 117; Cass., 9.5.1997, n. 4064, in *Giur. it.*, 1998, 1068; Cass., 8.5.1997, n. 4057, in *Riv. dir. tributario*, 1998, II, 23, con nota di G. SALANITRO, *Usucapione, interpretazione della sentenza e imposta di registro*; e in *Giur. it.*, 1997, I, 1, 1161; Comm. Trib. II g. Bolzano, 31.7.1998, in *Fisco*, 1999, 11059; Comm. Trib. Centr., 8.10.1998, n. 4787, in *Comm. trib. centr.*, 1998, I, 832.

(38) Sul potere dell'Ufficio di ricostruire l'intenzione complessiva delle parti anche mediante l'utilizzo di dati extratestuali, cfr. Cass., 12.4.1978, n.

1719, in *Rep. Foro it.*, 1978, *Registro (imposta)*, 71; Cass., 9.5.1979 n. 2658, in *Riv. dir. finanziario*, 1982, II, 79; Comm. Trib. Centr., 16.6.1983, n. 2065, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 715; Cass., 14.5.1984, n. 4097, in *Rass. trib.*, 1984, II, 652; Cass., 9.5.1997, n. 4064, *cit.*; Comm. Trib. Centr., 14.2.1998, n. 733, in *Rep. Foro it.*, 1998, *Registro (imposta)*, 63. In dottrina, ma con riferimento a casi del tutto eccezionali, v. G. MELIS, *op. cit.*, 296.

(39) Sul tema cfr. G. STANCATI, *Conferimento di ramo aziendale e successiva vendita delle partecipazioni: pretestuosità della riqualificazione negoziale*, in *Dialoghi trib.*, 2007, 445; seguito dai contributi di A. PERRI, *Spunti sulla corretta qualificazione degli atti ai fini dell'imposizione indiretta sui trasferimenti*, e di S. CHIRICHIGNO, *Gli effetti giuridici come criterio interpretativo indispensabile per la corretta qualificazione*. Ai fini della distinzione, nell'ambito dell'imposta di registro, tra negozio complesso (con causa unica), assoggettato ad unica tassazione, e negozi collegati, soggetti invece ad imposizione plurima, cfr. Cass., 6.9.1996, n. 8142, in *Dir. e prat. trib.*, 1997, II, 1297, con nota di M. SCANCARELLO, *Contratti atipici ed imposizione tributaria*; in *Giust. civ.*, 1997, I, 715; in *Corriere trib.*, 1997, 747; in *Giur. it.*, 1997, I, 1, 578; in *Fisco*, 1997, 999, con nota di R. BORRI, *Autonomia delle singole prestazioni nel contratto di distribuzione dell'opera cinematografica*; e in *Riv. giur. tributaria*, 1997, 661, con nota di A. GIOVANARDI, *La dottrina civilistica nell'interpretazione della norma tributaria: negozio complesso, negozi collegati e imposta di registro*; Cass., 13.11.1996, n. 9938, in *Foro it.*, 1997, I, 1206; e in *Giur. imposte*, 1997, 211; Cass., 12.5.2000, n. 6082, in *Fisco*, 2000, 11643, con nota di F. SOLFAROLI CAMILLOCCI, *Sull'applicabilità dell'imposta di registro agli atti relativi ad operazioni soggette ad Iva*; e in *Riv. notariato*, 2001, 425; G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 120; R. MICELI, *Note in materia di atti plurimi e di retrocessione nell'imposta di registro*, in *Riv. dir. tributario*, 2001, II, 609; G. MELIS, *op. cit.*, 297.

(40) Lo stesso dicasi per quanto previsto dall'art. 24, 2° co., d.p.r. n. 131/1986, diretto a prevedere una norma presuntiva in tema di trasferimento delle pertinenze.

stri, in termini sistematici, che laddove il legislatore dell'imposta di registro ha inteso attribuire rilievo a vicende esterne al contratto vi ha provveduto espressamente, con disposizioni a carattere eccezionale⁽⁴¹⁾.

Ad ulteriore conferma di ciò occorre anche tener presenti le indubie difficoltà ermeneutiche poste dalla differente soluzione interpretativa che tende invece a dare rilevanza anche agli elementi extratestuali, in specie sotto il profilo dell'esatta individuazione del termine decadenziale entro cui l'Ufficio potrebbe recuperare la maggiore imposta dovuta nonché e soprattutto sotto il profilo della corretta individuazione del *dies a quo* da cui far decorrere tale termine.

Difatti, il primo dato che emerge esaminando la disciplina positiva è la totale assenza di una regolamentazione di tale (senza dubbio) rilevante questione; e già questo dovrebbe rappresentare un chiaro indice della volontà legislativa di escludere la rilevanza di elementi extratestuali in sede di applicazione del cit. art. 20. Nonostante ciò gli Uffici "provano" ad individuare un termine decadenziale in via interpretativa, ora forzando l'applicazione della previsione di cui all'art. 76, 1° co., d.p.r. n. 131/1986, ai sensi del quale per gli atti non presentati per la registrazione l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione, ora forzando l'applicazione della previsione di cui al 2° co. del medesimo articolo, in base al quale l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni, che verrebbero fatti decorrere dalla data di registrazione dell'ultimo atto che – secondo l'Ufficio – completerebbe la fattispecie negoziale «a formazione progressiva».

Si tratta, con tutta evidenza, di soluzioni interpretative "forzate", perché relative a forme di rettifica e liquidazione chiaramente fuori dal sistema di imposizione, così come concepito dal legislatore tributario.

Peraltro, la natura di «imposta d'atto», seppur con specifico riferimento alla liquidazione dell'imposta principale (così come definita dall'art. 42, 1° co., d.p.r. n. 131/1986), è confermata anche dalla disciplina normativa delle procedure di controllo sulle autoliquidazioni, finalizzate al recupero di tale imposta nei confronti del notaio (quale responsabile d'imposta) che ha rogato l'atto sottoposto a registrazione telematica. Difatti, in forza del disposto di cui all'art. 3 *ter* d.l.g. n. 463/1997, «gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, apposito avviso di liquidazione...». Sebbene si tratti solo della procedura di controllo dell'autoliquidazione dell'imposta principale, ciò che merita di essere evidenziato è rappresentato dal fatto che gli elementi in base ai quali l'Ufficio deve basare il controllo – per espressa previsione legislativa – debbano essere costituiti, in via esclusiva, dagli «elementi desumibili dall'atto»⁽⁴²⁾.

⁽⁴¹⁾ In tal senso cfr. G. MARONGIU, *op. cit.*, 1086 ss.

⁽⁴²⁾ In tal senso cfr. Agenzia del Territorio, circ. n. 3/T-C/31894 del 2.5.2002, in *Fisconline*.

⁽⁴³⁾ Il riferimento è a Cass., S.U., 23.12.2008, n. 30055, cit.

⁽⁴⁴⁾ In merito alle condizioni necessarie affinché possa correttamente configurarsi un abuso del diritto, anche in base all'elaborazione della Corte di Giustizia, si veda, tra gli altri, I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. tributario*, 2008, I, 1084-1085; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, *ivi*, 1056-1057; M. BE-

5. Sull'(in)applicabilità del principio del c.d. «divieto di abuso del diritto»

Dimostrata quindi l'«infondatezza giuridica» di un approccio interpretativo volto a qualificare la disposizione di cui all'art. 20, d.p.r. n. 131/1986, quale norma antielusiva generale, a questo punto non resta che esaminare brevemente i profili di criticità dell'ulteriore tendenza interpretativa – di cui, ad esempio, sembrerebbe aver fatto applicazione la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia nella sentenza poco sopra ricordata – che vorrebbe finanche superare la problematica relativa alla natura ed alla funzione del cit. art. 20, risolvendo la "questione" del contrasto all'elusione nell'imposta di registro mediante la diretta applicazione del principio antielusivo del «divieto dell'abuso del diritto», di derivazione costituzionale, recentemente elaborato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione⁽⁴³⁾.

Difatti, queste ultime, con specifico riferimento alle imposte sui redditi, hanno riconosciuto l'esistenza di un «generale principio antielusivo» la cui fonte, per i tributi non armonizzati a livello a comunitario, «va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano», *id est* nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione di cui all'art. 53 Cost.

In ragione di ciò, pertanto, non sarebbero opponibili all'Amministrazione finanziaria gli effetti fiscali derivanti dall'utilizzo di strumenti negoziali idonei ad ottenere un risparmio d'imposta – sebbene tale utilizzo non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione di legge – tutte le volte in cui ricorrano entrambe le condizioni: i) alla base di tale utilizzo manchino apprezzabili (*id est* valide) ragioni economiche diverse dalla «mera aspettativa di quel risparmio fiscale»; ii) il vantaggio fiscale ottenuto risulti essere «abusivo» ossia in contrasto con la *ratio* o l'obiettivo perseguito dalle disposizioni fiscali che lo prevedono, non risultando pertanto conforme alla corretta attuazione del principio di capacità contributiva⁽⁴⁴⁾.

Ebbene, questo principio antielusivo, che – come detto – le Sezioni Unite della Corte di cassazione, per le imposte sui redditi, hanno fatto discendere direttamente dall'art. 53 Cost., in alcuni casi inizia ad essere invocato – come nella sentenza della Commissione tributaria di Reggio Emilia – per censurare, ai fini dell'imposta di registro, le operazioni economiche, prima descritte, di conferimento di un bene (immobili o aziende) in società e la successiva alienazione della partecipazione attribuita al conferente, qualificandola, alla luce di tale principio, una «pratica abusiva», contraria ai principi dell'ordinamento tributario.

Ma è evidente la criticità di una soluzione di tal genere.

Difatti, l'esistenza del principio antielusivo *de quo*, frutto esclusivamente dell'elaborazione giurisprudenziale e privo di qualsiasi appiglio normativo, è già stata diffusamente ed autorevolmente confutata in dottrina⁽⁴⁵⁾ con specifico riferimento alle imposte sui redditi; ed è fuor di dubbio come gli stessi argomenti possono ora essere ugualmente utilizzati per confutare il tentativo della

GHIN, *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"* (nota a Comm. Trib. Reg. Milano, sez. XIII, n. 85/2008), *ivi*, 2008, II, 343.

⁽⁴⁵⁾ Per una ricostruzione dei diversi profili di criticità del principio antielusivo elaborato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione sia consentito il rinvio a G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, cit., 213 ss., cui si rinvia per gli ulteriori riferimenti giurisprudenziali e dottrinali sull'argomento.

giurisprudenza di merito di estendere il predetto principio anti-abuso anche al settore dell'imposta di registro.

In particolare, tra i diversi profili di criticità, quello certamente più rilevante, che in questa sede merita di essere ancora una volta rimarcato, è rappresentato dall'evidente violazione del principio costituzionale di riserva di legge che, ex art. 23 Cost., copre la disciplina dei tributi.

Più precisamente, in forza di tale principio costituzionale, «l'Amministrazione finanziaria deve individuare una norma che la legittimi a ritenere "elusivo" il risparmio fiscale di cui beneficiano le parti, con riguardo alle imposte indirette sugli affari, per effetto della cessione "indiretta" di immobili o di aziende sotto forma di partecipazioni sociali, previo conferimento dei medesimi nella società le cui quote sono alienate»⁽⁴⁶⁾.

In altri termini, è necessario che lo strumento di contrasto dei fenomeni elusivi sia previsto in una esplicita fonte legislativa, la quale sola è in grado di evitare il pericolo che la lotta all'abuso del diritto si tramuti in un «abuso del potere»⁽⁴⁷⁾.

In tal senso, infatti, è stato condivisibilmente affermato da autorevole dottrina⁽⁴⁸⁾ che «i tributi nuovi, nuove discipline di tributi esistenti, interpretazioni che incidono e modificano radicalmente insegnamenti interpretativi consolidati debbono trovare la loro fonte di legittimità nella volontà del Parlamento, nella legge». Pertanto, «venendo alle ipotesi che stiamo studiando, cioè all'asserita esigenza di una clausola "anti abuso" e "antielusiva", nessuno, neppure ai fini di un supposto fine buono, può esercitare un ruolo di supplenza del legislatore, neppure la Corte di cassazione».

Ma se è vero ciò, ne consegue che, mentre per i tributi armonizzati a livello comunitario nella lotta al fenomeno dell'elusione possono trovare applicazione i «principi antiabuso» elaborati dalla giurisprudenza comunitaria, esistendo la copertura dell'art. 11 Cost., diversamente, per tutti i tributi non armonizzati l'art. 23 Cost. impone l'individuazione di una fonte legislativa dei relativi strumenti di contrasto all'elusione.

Orbene, se per le imposte sui redditi è applicabile la norma anti-elusiva di cui all'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973, lo stesso non può dirsi per l'imposta di registro, in quanto è stato poco sopra dimostrato come non esista nella relativa disciplina una norma antielusiva generale e come tale funzione non possa certamente essere riconosciuta alla disposizione di cui all'art. 20, d.p.r. n. 131/1986.

Da ultimo, è sempre opportuno tenere a mente che in ogni caso, anche qualora – per assurdo – si finisca comunque per ritenere applicabile (anche) all'imposta di registro il principio «anti-abuso», resterebbe fermo quanto affermato da autorevole dottrina con riferimento all'operatività del predetto principio in tale ambito impositivo, cioè che «per poter configurare l'abuso del diritto è essenziale il vantaggio fiscale; codesto vantaggio richiede il

confronto tra dati omogenei; l'omogeneità impone... che non ci si limiti a tassare operazioni che presentino una somiglianza economica rispetto ad altre, bensì operazioni che conducono, magari in modo più immediato, ad analogo risultato economico-giuridico, ottenuto dal contribuente mediante la scansione negoziale concretamente attuata»⁽⁴⁹⁾.

6. Conclusioni

Le brevi considerazioni sino ad ora svolte, sottolineando lo stato di grande "incertezza" e "confusione" che affligge gli operatori del diritto, segnano ancor di più l'opportunità di un intervento normativo chiarificatore sia in punto di interpretazione ed applicazione della regola "di interpretazione" di cui all'art. 20, d.p.r. n. 131/1986, sia, e per l'effetto, in punto di contrasto di possibili fenomeni elusivi (anche) nello specifico ambito dell'imposta di registro.

In tal senso, l'occasione giusta potrebbe essere rappresentata dall'attuazione del principio di delega contenuto nel disegno di legge delega del 16.4.2012 (art. 6), mediante il quale dovrebbe affidarsi al Governo il compito di rivedere le vigenti disposizioni antielusivo al fine di introdurre «il principio generale di divieto di abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati» in applicazione di una serie di principi e criteri direttivi *ivi* meglio esplicitati.

Laddove ciò dovesse accadere, l'introduzione di una disciplina normativa generale di contrasto ai fenomeni elusivi, valevole anche con riferimento al settore dell'imposta di registro, dovrebbe avere come effetto anche quello di comportare il definitivo superamento delle problematiche interpretative che – come visto – caratterizzano l'applicazione del disposto di cui all'art. 20, d.p.r. n. 131/1986, riconducendo tale norma nella sua naturale e fisiologica collocazione sistematica, quella di strumento in grado di consentire all'Amministrazione finanziaria di ricostruire gli effetti giuridici prodotti dall'atto sottoposto a registrazione, così come desumibili (soltanto) dal suo contenuto, dunque indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalle parti.

In ogni caso, anche a prescindere dalla codificazione di una regola generale anti-abuso e dalla "questione" della rilevanza di elementi extratestuali in sede di applicazione dell'art. 20, d.p.r. n. 131/1981, deve ritenersi quanto meno necessario un intervento normativo chiarificatore in punto di esatta individuazione del criterio temporale (in specie con riferimento al *dies a quo*) per la contestazione di fenomeni elusivi in materia d'imposta di registro.

Difatti, un chiarimento normativo di tal genere sarebbe senza dubbio in grado di ridurre lo stato di "incertezza" e "confusione" che caratterizza il sistema dell'imposizione indiretta. ■

⁽⁴⁶⁾ In questi termini G. MARONGIU, *op. cit.*, 1068.

⁽⁴⁷⁾ G. MARONGIU, *op. cit.*, 1075.

⁽⁴⁸⁾ G. MARONGIU, *op. cit.*, 1076.

⁽⁴⁹⁾ In questi termini M. BEGHIN, *Labuso del diritto nella indefettibile prospettiva del «vantaggio fiscale»*, cit., 2330.