

- >Presentazione
- >Organizzazione
- >Ricerca avanzata
- >Navigazione
- > >Autori/Curatori
- > >Classificazione
- > >Periodici
- >Storico degli aggiornamenti dal 2009

Corasaniti, Giuseppe

La natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro e la conseguente irrilevanza di elementi desunti "aliunde"

(Nota a Comm. Prov. - Reggio Emilia sez. IV 11 maggio 2011, n. 94)
in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, fasc. 9, pagg. 792-797
(Bibliografia: a pie' di pagina o nel corpo del testo)

TRIB.3.1. IMPOSTE INDIRETTE; Imposta di registro [---> lista gerarchica]

Uniformandosi all'insegnamento della dottrina più autorevole sulla natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ha correttamente negato la rilevanza, ai fini impositivi, di elementi extratestuali, ritenendo che un contratto di compravendita di fabbricati non si presti ad essere riqualificato come compravendita di area edificabile sol perché una delle parti cedenti, anteriormente alla stipula del contratto, abbia depositato denuncia di inizio attività ai fini della demolizione degli immobili. Non vi è dubbio infatti che, pur potendo il Fisco prescindere dal "nomen iuris" attribuito all'atto dalle parti, nell'esercizio del potere di accertamento, dovrà limitarsi alla riqualificazione giuridica dell'atto, senza dover attribuire rilievo ad elementi esterni rispetto ad esso, a ciò ostando la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro. [abstract tratto dalla rivista]

Sommario: Orientamenti giurisprudenziali richiamati dal Collegio: spunti critici. L'attualità dell'insegnamento della dottrina tradizionale.

d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 [---> testo]

Comm. Prov. - Reggio Emilia sez. IV 11 maggio 2011, n. 94

>>>Document delivery via:

>>>Cerca su:



Google scholar

Come citare il contributo in una bibliografia:**Stile APA:**

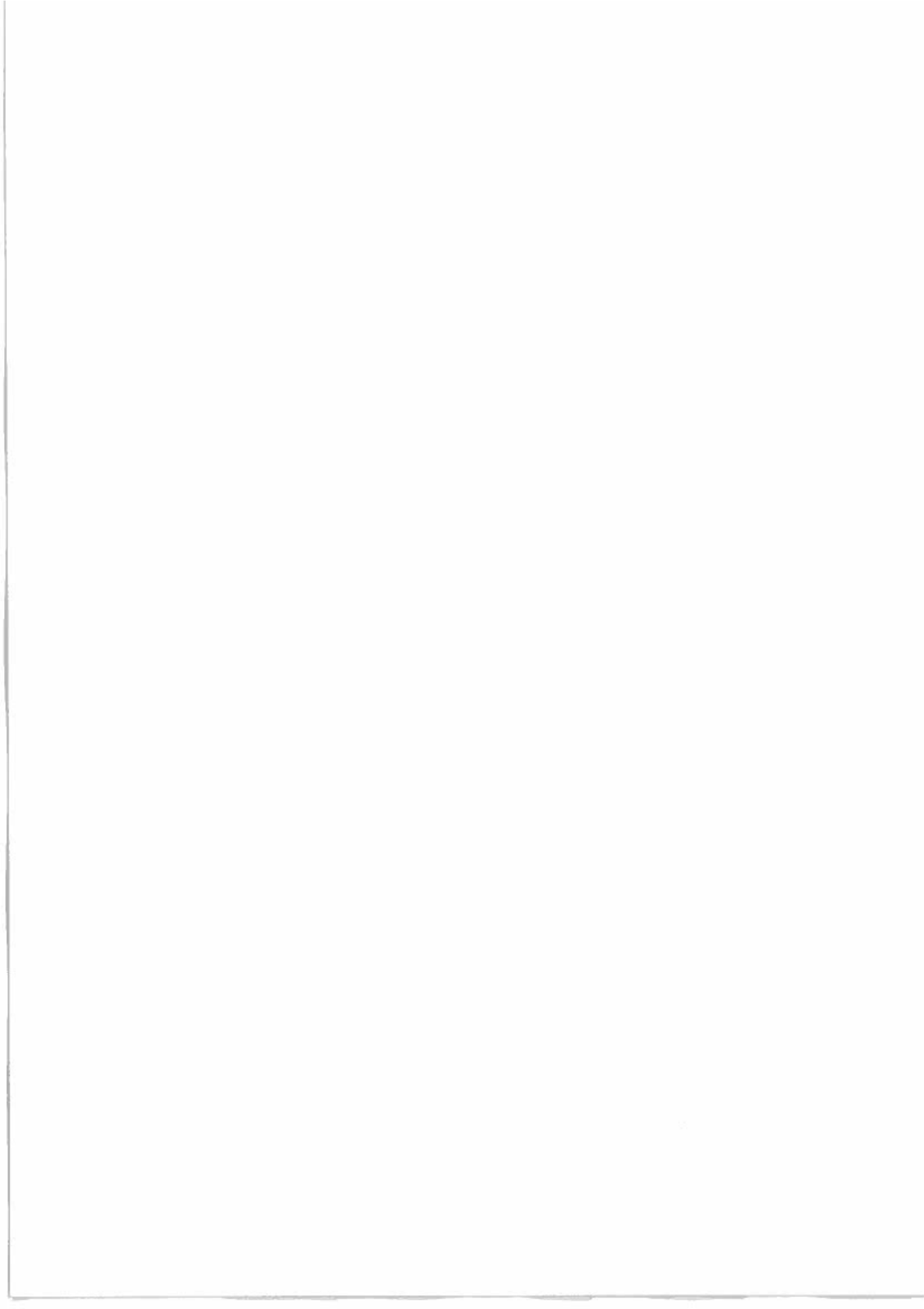
Corasaniti, G. (2011). La natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro e la conseguente irrilevanza di elementi desunti "aliunde". *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, (9), 792-797.

Stile MLA:

Corasaniti, Giuseppe. "La natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro e la conseguente irrilevanza di elementi desunti "aliunde"." *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria* 9 (2011): 792-797. Print.

Stile DoGi:

G. Corasaniti. *La natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro e la conseguente irrilevanza di elementi desunti "aliunde"*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, 9, pp. 792-797.



Imposta di registro

Elementi esterni all'atto irrilevanti per la rideterminazione dell'imposta di registro

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. IV, Sent. 11 maggio 2011 (10 maggio 2011), n. 94 - Pres. est. Montanari - Rel. Romitelli

Imposta di registro - Interpretazione degli atti - Elementi desunti «aliunde» - Irrilevanza

La tassazione ai fini dell'imposta di registro dipende dall'intrinseca natura e dagli effetti giuridici dell'atto e non da elementi desunti «aliunde», quali la denuncia di inizio attività contenente richiesta di demolizione, depositata prima della stipulazione di un contratto avente ad oggetto fabbricati, denuncia in sé inidonea per riquilibrare l'atto come compravendita di area edificabile.

Svolgimento del processo

1 - Le sig.re Mo.Ga. e Ci. ricorrono con distinti atti (R.G.R. ...) contro l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di ..., avverso lo stesso avviso di liquidazione di maggiore imposta di registro e relativi interessi di mora in ordine all'atto notaio Va. stipulato il 12 febbraio 2008, registrato il 15 febbraio 2008 serie IT, n. ...; valore della causa ai fini della nota spese euro 10.700,00.

2 - L'Agenzia, nell'atto impugnato, assume che:

2.2 - le ricorrenti hanno venduto all'Ed. s.r.l. tre fabbricati con annesso area cortilive per il prezzo complessivo di euro 1.027.000,00;

2.3 - in sede di registrazione dell'atto di compravendita, veniva applicata l'aliquota del 7%, prevista per i trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati;

2.4 - la ricorrente Mo.Ci. ha presentato, in data 26 luglio 2007, al Comune di ... denuncia inizio attività avente ad oggetto la «demolizione di fabbricati fatiscenti edificati precedentemente il 1945 e privi di valore ed interesse storico, architettonico, e testimoniale, in riferimento sia al carattere intrinseco dell'edificio stesso che al contesto territoriale in cui gli stessi si collocano» e

riguardante, appunto, i fabbricati compravenduti di cui sopra;

2.5 - il suddetto atto di compravendita, sia per la tipologia dei fabbricati compravenduti, in rapporto al prezzo convenuto, sia per la D.I.A. di cui sopra, va più correttamente riquilibrato, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, come atto di compravendita di area edificabile con, conseguente, applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'8% anziché del 7%.

3 - Le ricorrenti, con gli atti introduttivi al giudizio e con memorie illustrative, deducono ed infine chiedono che:

3.1 - l'interpretazione di un atto, ai fini dell'imposizione di registro, «non può giovare di fatti o eventi esterni all'atto sottoposto a registrazione» e, dunque, non avrebbero alcuna valenza le prospettazioni dell'Agenzia in ordine alla richiesta di D.I.A., «Di converso, se l'interpretazione dell'Ufficio fosse corretta, il trasferimento di un terreno edificabile con progetto approvato, soggetto ad imposta di registro, dovrebbe essere tassato come fabbricato che verrà edificato dopo il trasferimento del terreno.»;

3.2 - la richiesta di demolizione sarebbe stata chie-

sta al solo fine di evitare la decadenza dalla concessione con incremento della volumetria del 20% per spirare dei termini;

3.3 - l'autorizzazione alla demolizione non era stata concessa dal Comune, eccezion fatta per un piccolo edificio ed anche per questo, comunque, alla data del rogito non era, ancora, stata eseguita;

3.4 - tutto ciò conformerebbe che sia avvenuta e, che invero fosse nelle volontà delle parti contraenti, la cessione di un fabbricato e non di un'area edificabile;

3.5 - come conseguirebbe da un'analisi della giurisprudenza della Corte di cassazione, l'Agenzia avrebbe errato nell'interpretazione dell'art. 20 cit. che non consentirebbe di trarre elementi di interpretazione dell'atto da registrare, se non dal contesto dell'atto stesso e non da elementi *aliunde* dedotti;

3.6 - l'Agenzia avrebbe, conseguentemente, errato nell'applicazione della norma alla fattispecie dedotta in giudizio;

3.7 - l'annullamento dell'atto impugnato.

4 - L'Agenzia si costituisce in giudizio con controdeduzioni con cui deduce e chiede che:

4.1 - l'art. 20 cit. prevede che l'atto portato alla registrazione debba subire l'imposizione sulla base della sua intrinseca natura e dei suoi effetti giuridici anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, insomma che, in argomento viga la regola che la sostanza vince sulla forma, così come confermato da molteplici sentenze della Corte di cassazione;

4.2 - gli elementi di fatto desumibili, oggettivamente, dalla tipologia del fabbricato dal prezzo pattuito, dal comportamento tenuto dalle Parti contraenti (presentazione di D.I.A.), comprovino come le stesse volessero, in effetti, compravendere non un fabbricato, ma un'area edificabile;

4.3 - dichiarate infondate le doglianze delle ricorrenti, i loro ricorsi vengano rigettati.

5 - All'udienza dibattimentale le parti si riportano alle loro doglianze scritte.

Motivi della decisione

6 - I ricorsi sono oggettivamente connessi e vanno riuniti in capo al R.G.R.

6.1 - L'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, Testo Unico dell'imposta di registro, T.U.R., peraltro con

previsione normativa del tutto simile ai previgenti artt. 19 del D.P.R. n. 634/1972 e 8 del R.D. n. 3269/1923, dispone che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente».

6.2 - La norma, che si riferisce alle modalità di applicazione dell'imposta all'atto presentato per la registrazione è stata interpretata dalla Corte di cassazione nel senso che:

– «L'atto deve essere tassato in base alla sua intrinseca natura ed agli effetti ... da individuarsi attraverso l'interpretazione dei patti negoziali, secondo le regole generali di ermeneutica, con esclusione degli elementi desumibili aliunde» (sent. n. 3571 del 2010);

– hanno rilevanza «gli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche quelli economici, riferiti alla fattispecie globale)» (sent. n. 10273 del 2007);

– bisogna far riferimento alla «causa reale dell'atto» e non tanto all'oggetto (sent. n. 14900 del 2001);

– «il criterio per interpretare la volontà negoziale racchiusa in un atto non può che essere, in primo luogo, quello che tiene conto di quanto le parti stesse hanno dichiarato» (sent. n. 4064 del 1997).

6.3 - Secondo la Corte di cassazione non è, dunque, possibile interpretare l'atto portato alla registrazione traendo elementi da fonti che non siano l'atto stesso; e d'altronde questo è coerente con la natura dell'imposta di registro che ha il proprio presupposto, il proprio riferimento di capacità contributiva, nell'atto come entità autonoma, come «monade» direbbe il filosofo; va sottolineato, infatti, come la dottrina parli di imposta d'atto «per sottolineare il fatto che l'imposta colpisce l'atto non il trasferimento essendo tra l'altro pacificamente riconosciuto che ai fini dell'applicazione dell'imposta, non rilevano le vicende (modificative, novative, revocatorie, ecc. ...) che gli effetti giuridici scaturenti dall'atto possono subire successivamente al suo perfezionamento e addirittura non rileva la stessa nullità dell'atto» (cfr. sent. n. 3751 del 2010, cit.).

7 - Se, dunque, vanno valutati l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto in contestazione, senza trarre *aliunde* elementi di convincimento, non può che concludersi nel senso che l'atto *de quo*

Giurisprudenza | Merito

sia, inequivocabilmente, un atto di compravendita di fabbricati e non di area edificabile.

8 - Invero l'Agenzia ha tentato di trarre dall'atto un'argomentazione a sostegno della propria tesi: quella cioè della, supposta, sproporzione tra la tipologia dei fabbricati compravenduti ed il prezzo corrisposto; ma l'Agenzia non ha provato questa affermazione.

9 - I ricorsi sono, pertanto, fondati, e vanno accol-

ti; stante la limitata attività difensiva svolta dalle ricorrenti è giusta la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione, dichiarata la connessione dei ricorsi R.G.R. ..., riunificatili in capo al R.G.R. ..., li accoglie e per l'effetto annulla l'impugnato avviso di liquidazione; spese di giudizio compensate.

La natura di «imposta d'atto» dell'imposta di registro e la conseguente irrilevanza di elementi desunti «aliunde»

di Giuseppe Corasaniti

Uniformandosi all'insegnamento della dottrina più autorevole sulla natura di «imposta d'atto» dell'imposta di registro, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ha correttamente negato la rilevanza, ai fini impositivi, di elementi extratestuali, ritenendo che un contratto di compravendita di fabbricati non si presta ad essere riquilificato come compravendita di area edificabile sol perché una delle parti cedenti, anteriormente alla stipula del contratto, abbia depositato denuncia di inizio attività ai fini della demolizione degli immobili. Non vi è dubbio infatti che, pur potendo il Fisco prescindere dal «nomen iuris» attribuito all'atto dalle parti, nell'esercizio del potere di accertamento, dovrà limitarsi alla riquilificazione giuridica dell'atto, senza dover attribuire rilievo ad elementi esterni rispetto ad esso, a ciò ostando la natura di «imposta d'atto» dell'imposta di registro.

La sentenza in commento si è pronunciata sulla legittimità di un avviso di liquidazione con cui l'Amministrazione finanziaria ha richiesto la maggiore imposta di registro dovuta in relazione ad un contratto di compravendita avente ad oggetto, nella sua formulazione testuale, fabbricati con annessa aree «cortilive».

Ai fini della tassazione dell'atto, l'Agenzia delle

entrate, in particolare, aveva attribuito rilevanza sia ad un'asserita sproporzione tra il valore dei fabbricati e il prezzo corrisposto, sia, soprattutto, all'avvenuta presentazione in Comune, da parte di una delle due comproprietarie e anteriormente alla stipula dell'atto di vendita, di una denuncia di inizio attività relativa alla demolizione dei fabbricati. Su questa base, in applicazione dell'art. 20 del Testo Unico dell'imposta di registro, l'Amministrazione finanziaria aveva riquilificato l'atto come compravendita di area edificabile, conseguendone l'applicazione di un'aliquota più elevata.

Proponendo distinti ricorsi avverso l'avviso di liquidazione, la difesa delle contribuenti aveva dedotto, anzitutto, che la tassazione ai fini dell'imposta di registro non potesse dipendere da elementi esterni all'atto; sotto questo profilo, qualora davvero fosse stato corretto considerare cessione di area edificabile il trasferimento di fabbricato preceduto da richiesta di demolizione, applicando questo medesimo principio avrebbe dovuto essere considerata compravendita di fabbricato la cessione di area edificabile in presenza di permesso di costruzione. Una tale eventualità, tuttavia, secondo le ricorrenti, non sarebbe stata coerente con la ratio dell'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro, ai sensi del quale, come da esse sottolineato ri-

Giuseppe Corasaniti - Professore associato di Diritto tributario, Facoltà di giurisprudenza, Università degli Studi di Brescia

chiamando giurisprudenza di Cassazione, rilevano gli effetti giuridici dell'atto da assoggettare ad imposizione.

In giudizio, l'Amministrazione aveva sostenuto che la lettera della norma in esame intendesse far prevalere la sostanza sulla forma, determinando una tassazione dell'atto sulla base della sua intrinseca natura e degli effetti giuridici prodotti, anche ove non vi corrispondessero il titolo o la forma apparente.

Le parti in causa, dunque, sostenevano entrambe la prevalenza degli effetti giuridici, vertendo la controversia sull'individuazione del contesto dal quale essi avrebbero dovuto essere tratti (l'atto o altro).

Pronunciandosi sulla vertenza, la Commissione tributaria provinciale ha richiamato i principi stabiliti dalla Corte di cassazione con riguardo all'art. 20 in alcune sentenze che hanno alimentato il dibattito dottrinale (1) degli ultimi anni, particolarmente con riferimento alla possibilità che tale norma si presti a consentire al Fisco di riquilibrare unitariamente contratti tra loro collegati.

Rinviando al prosieguo l'approfondimento di tali profili e il conseguente giudizio di pertinenza delle pronunce indicate dalla Commissione emiliana nella sentenza in commento, va rilevato che la stessa ha aderito all'insegnamento tradizionale secondo il quale la natura d'imposta d'atto dell'imposta di registro non legittima una tassazione fondata su elementi tratti da fonti esterne ad esso.

Sulla base di tale principio - superata, per difetto di prova, l'eccezione relativa all'asserita sproporzione tra il prezzo corrisposto e lo stato dei beni - i giudici hanno ritenuto che il contratto relativo alla fattispecie in esame dovesse qualificarsi come contratto di compravendita di fabbricati e non di area edificabile, a nulla rilevando, dunque, la circostanza che una delle cedenti avesse depositato in precedenza la denuncia di inizio attività ai fini della demolizione, peraltro successivamente concessa solo parzialmente.

Orientamenti giurisprudenziali richiamati dal Collegio: spunti critici

Il *decisum* della Commissione tributaria emiliana si fonda su alcuni principi, riportati pedissequamente nel testo della pronuncia e tratti da sentenze emesse dalla Suprema Corte a partire dalla seconda metà degli anni '90, con riguardo al tema del-

l'interpretazione della volontà negoziale ai fini dell'imposta di registro.

La più risalente tra quelle citate (2) era intervenuta su di una ipotesi di trasferimento di terreno sottoposto alla condizione sospensiva che l'associazione acquirente ottenesse l'autorizzazione all'acquisto dall'autorità governativa.

L'Ufficio, sulla base dell'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro, aveva preteso il pagamento dell'imposta proporzionale (3) sul presupposto che il venditore, successivamente alla stipulazione del contratto e nelle more dell'avverarsi dell'evento dedotto in condizione, avesse consentito l'immissione dell'acquirente nel possesso del bene.

A tal riguardo, la Cassazione ha affermato che, per quanto ai fini dell'imposta di registro occorra far riferimento agli effetti che l'atto è idoneo a produrre, indipendentemente dalla qualificazione operata dalle parti, il criterio per interpretare la loro volontà contenuta in un contratto non può che essere, in primo luogo, quello che tenga conto di quanto esse abbiano dichiarato nel medesimo.

Nella sentenza richiamata, il giudizio sull'irrelevanza dell'immissione nel possesso è reso sul presupposto che la circostanza «è palesemente inadeguata a smentire l'esplicita volontà delle parti di subordinare l'effetto tipico della vendita - che consiste nel passaggio della titolarità del diritto dominicale e non necessariamente nell'attribuzione del possesso - al verificarsi della condizione sospensiva».

In altri termini, in tale occasione l'Ufficio non aveva fondato la tassazione proporzionale sulla dimostrazione dell'avverarsi dell'evento, l'autorizzazione governativa, ma su di un elemento estraneo alla condizione dedotta nel contratto - come

Note:

(1) Cfr. G. Marongiu, «L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del "diritto" e l'abuso del potere», in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, pag. 1067, particolarmente pagg. 1077-1079.

(2) Cfr. Cass., 9 maggio 1997, n. 4064, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(3) Come peraltro rilevato in dottrina - cfr. A. Uricchio, «Commento all'art. 27», in N. D'Amati (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, pag. 207 -, la circostanza che l'imposta proporzionale applicata al momento del verificarsi della condizione sospensiva possiede natura di imposta principale nonostante il previo assolvimento dell'imposta fissa produce notevoli conseguenze alla luce dell'art. 57 del T.U. del registro, ove si prevede la responsabilità dei pubblici ufficiali roganti per le imposte proporzionali e l'esonero per quelle complementari e suppletive.

Giurisprudenza **Merito**

tale «esterno» all'atto - e comunque inadeguato a dimostrare un mutamento di volontà delle parti circa il subordinarne gli effetti alla condizione dedotta.

Tuttavia, ragionando in questi termini, si potrebbe esser portati a ritenere che la Suprema Corte avrebbe espresso un giudizio diverso qualora l'Ufficio, pur non allegando (e provando) l'avvenuta emissione dell'autorizzazione governativa, avesse fondato il recupero d'imposta su di altro elemento che, a differenza dell'immissione nel possesso, potesse considerarsi «adeguato» a dimostrare un mutamento della volontà delle parti, con particolare riguardo all'efficacia della condizione sospensiva, ipotesi peraltro soggetta ad obbligo di denuncia all'Ufficio ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 131/1986, quale evento successivo alla registrazione.

Al di là delle conseguenze che il principio statuito dalla Corte di cassazione (4) potrebbe produrre su fattispecie diverse da quella sottoposta in allora ai giudici di legittimità, rimane ferma la statuizione relativa alla prevalenza del dichiarato rispetto alla volontà altrove espressa.

Particolarmente discussa è stata la seconda sentenza (in ordine di tempo) della Suprema Corte (5), richiamata dalla Commissione emiliana, con la quale la Cassazione si era pronunciata su operazioni di conferimento di immobili gravati da finanziamenti ipotecari accollati alla società conferitaria, e seguite, a breve distanza di tempo, dalla cessione a terzi della totalità delle partecipazioni sociali. In queste ipotesi si è ritenuto elusivo il ricorso allo schema del conferimento seguito da cessione (6), assoggettando l'operazione all'imposta di registro dovuta per la cessione dell'immobile, al lordo di qualunque passività. I giudici di legittimità erano convinti che tale ricostruzione si fondasse sull'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro, che in realtà nemmeno consente di considerare censurabili, ai fini dell'imposta *de qua*, 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 far brevemente cenno al conferimento di azienda seguito dalla cessione di quote sociali, giova ricordare che, ai sensi dell'art. 176, comma 3, del T.U.I.R., il legislatore attribuisce un carattere fisiologico al conferimento neutrale seguito da una cessione delle partecipazioni

che consenta di sfruttare il regime della *participation exemption* (7).

Sotto questo profilo, allora, si può ritenere che l'esplicito richiamo operato dalla Commissione di Reggio Emilia alla sentenza n. 14900 del 2001, non si presti ad esser considerato, in ultima analisi, particolarmente pertinente, poiché, in modo non condivisibile, la Suprema Corte, attribuendo rilevanza alla «causa reale dell'atto», è «andata oltre l'atto» di conferimento immobiliare, che non è

Note:

(4) Nella sentenza n. 4064 del 1997, cit.

(5) Cfr. Cass., 23 novembre 2001, n. 14900, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Rass. trib.*, 2002, pag. 1337, con nota di S. Donatelli, «La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro», *ivi*, pag. 1341; analogamente Cass., 25 febbraio 2002, n. 2713, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Foro it.*, 2002, I, col. 3424, con nota di S. Di Paola; Cass., 7 luglio 2003, n. 10660, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. In dottrina cfr. F. Marchetti, «La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'Ufficio del registro: l'interpretazione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986», in *Boll. trib.*, 2002, pag. 738. Le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte sono state peraltro accolte anche dalla giurisprudenza emiliana di secondo grado tra cui *Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna*, 17 gennaio 2007, n. 34, con cui è stato ribadito che, ai fini dell'imposta di registro, configura cessione di azienda l'alienazione di tutte le quote di una società, successivamente alla sua costituzione, avvenuta con il contestuale conferimento di un'azienda alberghiera.

(6) Ad analoghe conclusioni è giunta la giurisprudenza di merito con riguardo al conferimento di azienda seguito dall'alienazione delle partecipazioni. Cfr. *Comm. trib. reg. della Toscana*, 5 novembre 2007, in *Giust. trib.*, 2008, pag. 279, con nota di G. Zizzo, «Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione». In dottrina, cfr. anche E. Della Valle, «L'elusività nella circolazione indiretta del complesso aziendale», in *Rass. trib.*, 2009, pag. 382. Cfr. *contra*, *Comm. trib. prov. di Milano*, 19 novembre 2010, n. 388, in questa *Rivista* n. 4/2011, pag. 358, con commento di G.A. Galeano e M. Ceni, «Imposta di registro sulle operazioni di conferimento d'azienda e cessione delle partecipazioni», e in *Riv. dir. trib.*, 2011, pag. 221, con nota di F. Pedrotti, «Conferimento di ramo di azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente». Id., «Considerazioni intorno alla presunta elusività dell'operazione ai fini dell'imposta di registro», *ivi*, pag. 226, nonché, con riferimento agli immobili, *Comm. trib. I gr. di Bolzano*, 27 dicembre 2007, n. 125, e *Comm. trib. II gr. di Bolzano*, 20 maggio 2009, n. 36, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, pag. 565, con nota 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 contrastanti pronunce della giurisprudenza di merito», *ivi*, pag. 572.

(7) Cfr. anche G. Franson, «Appunti su abuso del diritto e "valide ragioni economiche"», in *Rass. trib.*, 2010, pag. 952; *contra* G. Zizzo, «Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione», cit., *loc. cit.*, pag. 277, secondo il quale ciò che può essere ritenuto non elusivo alla stregua di un ambito impositivo può viceversa rivelarsi tale in un ambito diverso.

stato assoggettato ad imposizione in sé e per sé, ma è stato tassato alla luce, addirittura, di un atto ulteriore, quindi certamente sulla base di elementi dedotti *aliunde*, profilo che la sentenza in commento intende viceversa *ex professo* censurare.

Il riferimento alla nozione di causa reale dell'atto è rinvenibile anche nella terza sentenza (8) richiamata dai giudici emiliani, nella quale essa è definita come «effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dalle parti». Anche in questo caso, la Suprema Corte, ponendosi in termini di continuità con la giurisprudenza sinora esaminata, ha riconosciuto all'art. 20 la natura di norma antielusiva ai fini dell'imposta di registro, mostrando di tendere ad una sovrapposizione tra effetti giuridici ed effetti economici di un atto (9). La Cassazione giungeva a sostenere che «gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria (...) per cui nell'individuazione della materia imponibile dovrà darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali in considerazione della certa funzione antielusiva sottesa all'art. 20 (...) con la conseguenza che l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici riferiti alla fattispecie globale) resta necessariamente circoscritta alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti finirebbe per sovvertire gli enunciati criteri impositivi».

Questo percorso argomentativo, che la sentenza in commento ha riportato solo in parte, mostra come la Corte sia incorsa in una sostanziale contraddizione tra la volontà, da un lato, di individuare gli effetti giuridici nella regolamentazione formale operata dalle parti e, dall'altro lato, l'asserita necessità di riconoscere all'art. 20 una funzione antielusiva che determina una preminenza della causa reale sull'assetto cartolare. È quindi lecito dubitare della pertinenza del richiamo (peraltro parziale) di quanto statuito dalla Corte nella ridetta sentenza.

Da ultimo, la Commissione di Reggio Emilia richiama un principio di diritto espresso dalla Suprema Corte in tempi relativamente recenti (10) in un'ipotesi nella quale la Cassazione, «stante la chiara volontà delle parti di cedere unicamente il marchio senza alcun trasferimento di azienda», ha

applicato l'art. 20 in favore del contribuente, onde ritenere tassabile l'atto in base alla sua intrinseca natura, disconoscendo la rilevanza dell'intitolazione per ragioni di carattere normativo, e ha precisato che a tal fine l'interpretazione dei patti negoziali rimane soggetta ai canoni generali di ermeneutica, con esclusione degli elementi desunti *aliunde* (11).

L'attualità dell'insegnamento della dottrina tradizionale

Pur in presenza di richiami giurisprudenziali non del tutto allineati alla tesi sostenuta dalla Commissione tributaria di Reggio Emilia, è da ritenere che l'interpretazione resa dai giudici nella sentenza in commento sia coerente con l'insegnamento proposto dalla dottrina tradizionale già sulla base delle formulazioni dei precedenti legislativi della norma in esame.

L'art. 20, in effetti, per un verso costituisce la duplicazione dell'art. 19 della legge di registro precedente, per l'altro verso rappresenta una specificazione dell'art. 8 del R.D. n. 3269/1923, che, con analogo intento, richiedeva che l'interpretazione di un atto ai fini della registrazione tenesse conto

Note:

(8) Cfr. Cass., 4 maggio 2007, n. 10273, in *Banca Dati BIG Suite*, IP-SOA.

(9) Si segnala, peraltro, che recente giurisprudenza di merito ha ritenuto applicabile alla materia del registro il concetto di «abuso del diritto» richiamando la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione che si era pronunciata su detto principio in materia di imposte sui redditi (Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008, n. 30055, in C.T. n. 6/2009, pag. 403, con commento di R. Lupi e D. Stevanato, «Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva», e in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, con nota di G. Corasaniti, «Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario», *ivi*, pag. 213). In proposito, cfr. *Comm. trib. prov. di Milano*, 28 marzo 2011, n. 101, che ha ritenuto elusiva, ai fini del registro, un'operazione di conferimento di azienda seguita dalla cessione delle partecipazioni. Per una confutazione più ampia della tesi dell'applicabilità, ai fini del registro, dei principi antiabuso si rinvia a G. Corasaniti, «L'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro e gli strumenti di contrasto all'elusione», *cit.*, *loc. cit.*, *sub par. 4*.

(10) Cfr. Cass., 16 febbraio 2010, n. 3571, in *Banca Dati BIG Suite*, IP-SOA, e in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, pag. 335, con nota di G. Falsitta, «Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnicomprensivo contenitore detto "abuso del diritto"», *ivi*, pag. 349.

(11) Il principio può esser considerato pacifico in dottrina; cfr. M. Nussi, «Art. 20», in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV - «IVA e imposte sui trasferimenti», Padova, 2011, pag. 786.

Giurisprudenza Merito

dei suoi effetti (12), senza distinguere quelli economici dagli effetti più marcatamente giuridici. 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 (13).

Su questa premessa, non vi è dubbio che in base alla norma attuale il Fisco può certamente prescindere dal *nomen iuris* attribuito all'atto dalle parti, ma nell'esercizio del potere di accertamento dovrà limitarsi alla riqualificazione giuridica dell'atto, senza dover attribuire rilievo ad altre vicende eventualmente ad esso sottese (14) o a qualunque altro elemento che sia esterno rispetto al medesimo.

Come sottolineato dalla dottrina del Notariato (15), la giurisprudenza che ha esaminato fattispecie asseritamente elusive di conferimento seguito da cessione di quote sociali si sarebbe spinta oltre questo limite, attribuendo all'art. 20 una portata diversa e più ampia rispetto alle intenzioni del legislatore, affidando a tale disposizione il ruolo di norma generale antielusiva nel contesto delle disposizioni dell'imposta di registro (16).

Tale affermazione non può tuttavia essere condivisa, sia perché ritenuta non sufficientemente argomentata (17), sia in quanto la dottrina tributaristica ritiene pacificamente che non esista una norma con finalità antielusive all'interno del D.P.R. n. 131/1986 (18); né l'art. 37-bis del 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.

Giova peraltro 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 dei trasferimenti tra coniugi o parenti in linea retta (art. 26), di procura irrevocabile a vendere senza obbligo di rendiconto (art. 33, comma 1, del T.U.) o di contratto per persona da nominare. In questi casi sussiste il diritto dell'Ufficio di riconoscere il comportamento delle parti diretto a con-

gressiva, 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». D. Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937, pag. 61, aveva sostenuto che l'art. 8, comma 2, riproducesse sostanzialmente l'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.

(13) Cfr. A. Uckmar, *La legge del registro*, Padova, 1958, pag. 191 ss.; A. Berli, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, pag. 141 ss. In senso contrario, D. Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, cit., pag. 61; Id., «La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi di imposta», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, pag. 54 ss.; Id., «Metodo e risultati nello studio delle imposte di registro», in *Dir. prat. trib.*, 1938, pag. 93 ss.

(14) 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. Cfr. S. Fiorentino, «Riflessione sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario», in *Rass. trib.*, 1999, pag. 1066; D. Stevanato, «Cessione frazionata dell'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?», in questa *Rivista* n. 9/1999, pag. 758 ss.; G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 263 ss. (ivi, alla nota 267, la distinzione tra accertamento della simulazione e riqualificazione), e pag. 293 ss. In giurisprudenza cfr. *Comm. trib. centr.*, 10 maggio 1989, n. 3208, in *Le Società*, 1989, pag. 997; *Cass.*, 28 luglio 2000, n. 9944, in questa *Rivista* n. 5/2001, pag. 414, con commento di M. Peirolo, «Sulla disciplina fiscale delle operazioni di "sale and lease back"», in *C.T.* n. 2/2001, pag. 125. Sui limiti alla riqualificazione cfr. V. Uckmar - R. Dominici, «Registro (imposta di)», in *Digesto discipline privatistiche*, sez. comm., XII, Torino, 1996, pag. 260 ss.; B. Santamaria, «Registro (imposte di)», in *op. loc. cit.*, pag. 542 ss.; C. Ferrari, «Registro (imposta di)», in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma 1991, pag. 9. In giurisprudenza cfr., *Comm. trib. centr.*, 26 settembre 1991, n. 6324, in *C.T.* n. 50/1991, pag. 3749; *Comm. trib. il gr. di Bolzano*, 31 luglio 1998; *Comm. trib. centr.*, 9 aprile 1992, n. 2736; *Comm. trib. reg. Veneto*, 1° ottobre 1998, n. 181.

(15) In particolare, il Notariato (cfr. *Studio* n. 95/2003/T, «Imposta di registro. Elusione fiscale e riqualificazione degli atti»), in *www.notariato.it* ha osservato che tale giurisprudenza «pur dimostrandosi formalmente ossequiosa al principio della rilevanza dei soli effetti giuridici degli atti registrati, ha, nella sostanza, con il riferimento alla "causa reale" degli stessi e ad un presunto «intento negoziale oggettivamente unico», ripreso le motivazioni e gli obiettivi della vecchia teoria «economicistica».

(16) Sulla base delle riflessioni di Jarach, 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. trib.*, 2007, pagg. 602-604, ha osservato 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.

(17) Cfr. Notariato, *Studio* n. 95/2003/T, cit.

(18) Cfr., per tutti, G. Melis, *op. cit.*, pag. 299, che, in particolare, osserva come l'art. 20 del T.U. sia disposizione sull'interpretazione e qualificazione dei negozi, e non possa esserle quindi assegnata la stessa funzione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Note:

(12) L'art. 8 del R.D. n. 3269/1923 prevedeva che «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'articolo 4, risulti soggetto a tassa pro-

Merito | Giurisprudenza

seguire, oltre che gli effetti tipici dell'atto, anche effetti diversi ed indiretti. Ciò posto, l'assenza di una norma generale antielusiva comporta che il risparmio d'imposta di registro derivante dal ricorso a negozi diversi da quelli direttamente produttivi degli effetti voluti dalle parti non è passibile di censure.

Ma non è solo la mancanza di una norma generale antielusiva valevole ai fini dell'imposta di registro a limitare i poteri di riqualificazione propri dell'Ufficio, consentendoli solo nelle fattispecie che più sopra abbiamo richiamato. Vi osta qualcosa di ben più profondo e radicato nella tradizione normativa dell'imposta di registro: il suo essere una imposta d'atto (19).

Tale carattere comporta che l'imposta colpisca l'atto e non il trasferimento, impedendo al Fisco di interpretare l'atto soggetto a registrazione valorizzando gli elementi extratestuali; questi ultimi non possono avere rilevanza perché la tassazione si cristallizza al momento del perfezionamento dell'atto, a nulla rilevando le vicende successive - come la revoca, la novazione, la nullità o l'annullabilità (art. 38) - o il comportamento complessivo delle parti.

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.

In proposito, va ricordato, ad esempio, che, ai sensi dell'art. 21 del T.U., la circostanza che un atto contenga più disposizioni richiede, quale norma generale, che la tassazione avvenga su ciascuna di

esse in modo autonomo, come si trattasse di atti distinti, di talché lo stesso collegamento tra più disposizioni costituisce una eccezione (20).

Su questa base, uniformandosi pertanto all'insegnamento ribadito anche di recente dalla dottrina più autorevole (21), i giudici hanno dunque correttamente negato la rilevanza di elementi extratestuali, ritenendo che il contratto relativo alla fattispecie in esame dovesse qualificarsi come contratto di compravendita di fabbricati e non di area edificabile, a nulla rilevando, dunque, la circostanza che una delle parti cedenti, anteriormente alla stipula del contratto, avesse depositato denuncia di inizio attività ai fini della demolizione.

Note:

(19) Sul carattere d'imposta d'atto dell'imposta di registro si cfr., in dottrina, A. Uckmar, *La legge del registro*, I, cit., pag. 197 ss.; A. Berliri, *Le leggi di registro*, cit., pag. 137 ss.; V. Uckmar - R. Domini, «Registro (imposta di)», cit., loc. cit., pag. 260. Il principio è ribadito nella più autorevole manualistica: cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2010, pag. 804; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, pag. 187. In giurisprudenza, tra le altre, cfr. Cass., SS.UU., 15 luglio 1972, n. 2349, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, pag. 1079; Cass., 17 maggio 1976, n. 1737, in *Comm. trib. centr.*, 1976, II, pag. 318; Id., 9 maggio 1979, n. 2658, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, pag. 79, con nota di D. Jarach, «I contratti a gradini e l'imposta»; Id., 8 maggio 1997, n. 4057, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(20) Esso assume rilevanza, infatti, a condizione che, oltre che essere contenute in un atto unico, le disposizioni derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciò che non accade nel caso di conferimento seguito dalla cessione delle quote societarie, fattispecie che dunque non si presta ad essere riqualificata come cessione diretta di beni.

(21) Cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 187.