LUISS GUIDO CARLI
LIBERA UNIVERSITA' INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

A.A. 2013/2014

TESI IN DIRITTO TRIBUTARIO PROGREDITO

**ELUSIONE E ABUSO NELL'IMPOSTA DI REGISTRO. PROFILI
APPLICATIVI.**

RELATORE: Prof. Massimo Basilavecchia

CANDIDATO: Francesca Liscio

Matr. 104433

CORRELATORE: Prof. Giuseppe Melis

*Ai miei genitori, a mia sorella, a Jacopo,
questo traguardo è soprattutto vostro.*

Indice

CAPITOLO I. STRUTTURA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO	5
1. Origini storiche ed evoluzione del tributo.....	5
1.1 Premessa storica	5
1.2 La natura del tributo: da tassa a imposta	8
2. Presupposto di imposta	10
3. La registrazione	13
3.1 Oggetto dell'imposta: atti soggetti a registrazione	13
3.2 Tipi di registrazione	16
3.3 Modalità di registrazione ed effetti.....	21
4. Soggetti obbligati	24
5. I principi di determinazione della base imponibile.....	26
6. Liquidazione dell'imposta ed accertamento	28
6.1 Liquidazione: imposta fissa ed imposta proporzionale	28
6.2 I poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.....	30
7. Riscossione dell'imposta e sanzioni.....	34
7.1 Imposta principale, suppletiva e complementare	34
7.2 Sanzioni	37
7.3 Prescrizione e decadenza	39
CAPITOLO II. IL SOTTILE CONFINE TRA INTERPRETAZIONE ED ELUSIONE NELL'IMPOSTA DI REGISTRO.....	41
1. Centralità della questione	41
2. La questione dell'interpretazione degli atti prima dell'art. 20, T.u.r.	44

2.1	Antecedenti normativi dell'art. 20, T.u.r.	44
2.2	La “teoria economica”	45
2.3	La “teoria giuridica”	51
3.	L'art. 20, T.u.r.: disposizione antielusiva?.....	55
3.1	La posizione dell'Amministrazione finanziaria	55
3.2	La consolidata lettura dell'art. 20	57
3.3	(segue) La presunta irrilevanza del collegamento negoziale.....	61
3.4	(segue) La “comune intenzione delle parti”	64
3.5	(segue) Specifiche previsioni antielusive nel T.u.r.	67
3.6	I più recenti orientamenti giurisprudenziali	70
4.	L'inapplicabilità dell'art. 37 <i>bis</i> 600/1973 al sistema dell'imposta di registro	74
5.	L'abuso del diritto	78
5.1	La clausola antiabuso come principio immanente nell'ordinamento	78
5.2	L'applicabilità del divieto di abuso al sistema dell'imposta di registro..	81
CAPITOLO III. LA RIQUALIFICAZIONE DI ATTI RITENUTI ELUSIVI.		
ESPERIENZE CONCRETE		
1.	Cessione indiretta di azienda.....	85
1.1	Conferimento di azienda seguito da cessione delle partecipazioni	85
1.2	Conferimento in società di immobile gravato da mutuo ipotecario e successiva cessione delle partecipazioni	97
2.	Cessione di azienda c.d. “spezzatino”.....	100
3.	Il caso di revoca delle agevolazioni prima casa.....	104
CAPITOLO IV. PROFILI APPLICATIVI DELL'IMPOSTA		
109		

1. Questioni relative all'atto con cui l'Amministrazione riqualifica l'imposta	109
1.1 Natura dell'imposta: imposta suppletiva o complementare	109
1.2 Modalità di riscossione	114
1.3 L'erogabilità delle sanzioni	115
2. I termini di decadenza del potere di riliquidazione dell'imposta	117
3. La corretta individuazione del destinatario dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta dovuta	119
4. Le motivazioni dell'atto e la difesa in giudizio	121
5. Le tutele procedurali ex art. 37 bis	124
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	CXXVII
BIBLIOGRAFIA	

CAPITOLO I. STRUTTURA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

1. Origini storiche ed evoluzione del tributo

1.1 Premessa storica

Il tributo di registro, secondo alcuni Autori¹, avrebbe origini antichissime. Sarebbe riconducibile, infatti, ad istituti con finalità di conservazione e pubblicità di atti individuabili già presso Egizi, Greci e Romani. E' possibile infatti rinvenire in queste tradizioni tracce dell'istituto della registrazione, al quale l'imposta di registro è stata da sempre connessa; la registrazione, nell'antichità, appariva come formalità obbligatoria per la validità di taluni negozi giuridici. Secondo altri, invece, il tributo avrebbe un'origine molto più recente, risalirebbe all'epoca medioevale². Il Vignali³, ad esempio, lo individua per la prima volta all'interno della gabella sui contratti, istituita nel 1316 dalla Repubblica Fiorentina.

Non c'è dubbio, comunque, che la legislazione italiana, se pur con modifiche, si sia ispirata all'esperienza francese⁴. Infatti, dopo secoli di discipline frammentarie, il tributo ricevette per la prima volta una regolamentazione organica in Francia, durante la Rivoluzione francese, con la legge del 19 dicembre 1790, alla quale seguì la legge 22 frimaio, anno VII; fu quest'ultima, tramite la dominazione francese in Italia, a fungere da modello per gli Stati preunitari.

¹ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, 251 ss; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, Ipsoa, 2009, 29 n. 1; B. SANTAMARIA, *Registro (imposta di)*, *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1988, 533 ss.

² A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1961.

³ G. VIGNALI, *Le tasse di registro nella teoria e nel diritto positivo italiano*, Milano, 1907, 101 ss.

⁴ P. RUSSO, *op. cit.*

Raggiunta l'Unità politica dell'Italia, si procedette ad unificare le varie leggi sulle tasse di registro. Il primo progetto fu quello presentato dal ministro Bastogi il 4 luglio 1861, che si rifaceva, appunto, alla legge francese; fu poi riproposto, con alcune modifiche, dal ministro Sella ed infine diede origine alla legge 21 aprile 1862, n.585, modellata anch'essa sulla legge francese, anche se, "riuscì in qualche parte più equa"⁵. Tuttavia la legge di registro che ne scaturì non corrispose alle aspettative del Governo, che sperava che l'Erario ne avrebbe conseguito un gettito superiore di circa trenta milioni rispetto a quello che di fatto si ottenne. Si resero, quindi, necessari ulteriori studi per una nuova riforma, che potesse conciliare gli interessi dei contribuenti con le necessità delle pubbliche finanze. Fu nuovamente presentato un progetto del ministro Sella, poi fatto proprio dal ministro Scialoja, che si poneva una serie di obiettivi degni di nota: mitigare sensibilmente la misura delle tasse sui contratti più frequenti e sulle decisioni giudiziarie; estendere l'obbligo di registrazione a tutti i contratti scritti; richiamare l'istituto della registrazione al suo principale scopo, per cui fu istituito in origine, e cioè alla sua vera indole di servizio reso alla società civile; coordinare la legge di registro con i nuovi codici civile, commerciale e di procedura civile. Se pur approvato, il progetto non fu portato in discussione, così Scialoja, per ragioni di urgenza, presentò una nuova proposta, poi convertita in l. 14 luglio 1866, n. 3121. Successivamente furono numerosissime le leggi modificative ed integrative che appesantirono notevolmente la disciplina del tributo⁶.

Questa forma di imposizione, infatti, è stata da sempre caratterizzata da una notevole frammentarietà⁷, per porre rimedio alla quale il legislatore è intervenuto numerose volte, con l'obiettivo di alleggerire la disciplina e renderla coerente e di più facile interpretazione ed applicazione.

⁵ G. VIGNALI, *op. cit.*; a titolo esemplificativo, la l. 585 del 1862 individua i soggetti obbligati in "tutte le persone interessate", mentre la legge francese faceva riferimento solo a "le persone maggiormente interessate".

⁶ B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 534.

⁷ A. BUSANI, *op. cit.*, 29.

Si procedette ad un primo riordino con l'introduzione di un testo unico, approvato con r.d. 13 settembre 1874, n. 2076, seguito da un ulteriore testo unico modellato sulla base del precedente, approvato con r.d. 20 maggio 1897, n. 217 (nel quale fu inglobata anche la materia del tributo successorio); successivamente fu necessario un ammodernamento, eseguito con il r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, "Legge di registro" (dalla quale fu espunto il tributo successorio). Anche questi ulteriori interventi non costituirono la fase finale di una legislazione che, al contrario, si dimostrò, negli anni a seguire, in continuo divenire; si pensi che tra il 1923 e il 1971 furono emanate oltre trecento leggi in materia⁸.

Un nuovo riordino della materia fu eseguito in occasione della l. 9 ottobre 1971, n. 825, con cui il Parlamento decise di riformare l'intero sistema tributario, e quindi, tra le altre cose, anche l'imposta di registro, con l'obiettivo di snellirne la struttura e coordinarne la disciplina sia con l'istituenda Iva, sia con le disposizioni contenute nella direttiva CEE del 17 luglio 1969, n. 335 in materia di imposizione indiretta sulla raccolta di capitali. La riforma portò al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634. Con la citata legge n. 825 il legislatore aveva delegato al Governo l'emanazione, entro tre anni dalla entrata in vigore della legislazione nata dalla riforma del sistema tributario, di uno o più testi unici, nella misura in cui questi sarebbero apparsi necessari. Il Governo esercitò la delega, dopo che il termine suddetto fu più volte differito, emanando il testo unico in materia di imposta di registro, approvato con d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131⁹, tutt'ora vigente, che integrò e modificò parte del precedente d.p.r. n. 634, seppur seguendone lo schema e la struttura, in quanto i criteri contenuti nella legge delega n. 825, ai quali il legislatore si ispirò nel riformare la materia, non chiedevano variazioni in tal senso¹⁰.

Il nuovo testo si compone di 81 articoli, suddivisi in nove titoli, ai quali si aggiungono, come per il vecchio testo unico, tre allegati: una Tariffa, una tabella

⁸ B. SANTAMARIA, *op. cit.*

⁹ Il testo unico è intitolato "Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro".

¹⁰ B. SANTAMARIA, *op. cit.*

ed un prospetto. La Tariffa indica nelle sue due parti, rispettivamente, gli atti soggetti a registrazione in termine fisso e gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso. La Tabella indica gli atti per i quali non c'è obbligo di registrazione. Il Prospetto prevede i coefficienti sulla cui base si calcolano il valore dell'usufrutto, delle rendite e delle pensioni vitalizie¹¹.

1.2 La natura del tributo: da tassa a imposta

L'imposta di registro è da sempre stata connessa all'istituto della registrazione: all'esigenza di documentare i più rilevanti rapporti giuridici, si è collegata l'imposizione tributaria¹².

Il tributo in esame nasce, certamente, con la natura giuridica di *tassa* in quanto espressione, sulla base del principio di commutatività¹³, del corrispettivo per il servizio pubblico della registrazione¹⁴; si delineava, pertanto, come un tributo di modesta entità.

Successivamente, per soddisfare sempre maggiori esigenze di gettito, la misura del tributo ha cominciato ad essere commisurata alla natura e al valore dell'atto sottoposto a registrazione. Via via, la registrazione ha iniziato a perdere il carattere di pubblico servizio e ad assumere sempre più quello di strumento fiscale¹⁵. Sintomi di una frattura con l'impostazione fino ad allora prevalente si rintracciano già nella relazione alla legge n. 585, cit., nella quale si individua lo scopo ulteriore "di procurare una cospicua entrata al pubblico Tesoro"¹⁶, attraverso il tributo di registro.

¹¹ L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto tributario*, Milano, 2010, 507.

¹² R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale, La determinazione giuridica della capacità economica*, Milano, 2007, 301 ss.

¹³ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, Cedam, 2013, 889.

¹⁴ G. VIGNALI, *op. cit.*, 101 ss.; G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, Ipsoa, 1999.

¹⁵ A. BUSANI, *op. cit.*

¹⁶ B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 536.

Così, da tassa, il tributo di registro si è trasformato in *imposta*, che colpisce fenomeni che per il legislatore sono espressione di capacità contributiva, cioè le operazioni economiche sottostanti agli atti registrati.

Tale evoluzione dovrebbe, secondo alcuni autori, ormai dirsi conclusa: nell'attuale disciplina non c'è più alcun riferimento alla tassa¹⁷, e anche l'art. 1 sembra confermare tale tesi, qualificando il tributo come imposta, e sembrando superare le diatribe sulla possibilità di individuare all'interno delle previsioni normative fattispecie qualificabili come tasse¹⁸.

Secondo altri¹⁹, diversamente, quelle di tassa ed imposta, sono due anime che coesistono nel tributo di registro: la natura di tassa sarebbe riscontrabile proprio nei prelievi stabiliti in misura fissa²⁰ e nella registrazione volontaria. Tale impostazione ha trovato conforto anche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione²¹ che riconosce la duplice funzione della registrazione: una, giuridica, di attribuire data certa e pubblicizzare l'atto, l'altra, di natura strettamente tributaria, di fornire un'entrata allo Stato, superiore alla spesa per il servizio di registrazione reso²².

Secondo una diversa prospettazione²³ non sarebbe possibile isolare una imposta e una tassa (c.d. tassa d'atto) ogni qualvolta il legislatore prevede l'applicazione del tributo in misura fissa²⁴; sarebbe invece riconoscibile la natura di tassa solo nei casi in cui sia prevista l'applicazione del tributo in misura fissa ad atti privi di contenuto giuridico (conti e rendiconti di ogni genere, scritti,

¹⁷ Il riferimento alla tassa era presente nel r.d. del 1923, rimasto in vigore fino alla riforma tributaria del '70.

¹⁸ P. RUSSO, *op. cit.*, 251.; G. MARONGIU, *Commentario breve al diritto tributario. Parte speciale, Tomo IV*, Padova, 2010-2011, 735.

¹⁹ P. RUSSO, *Ibidem*; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 178; G. FALSITTA, *Manuale...*, cit., 890.

²⁰ Euro 200,00.

²¹ Cass. 28 luglio 1932, n. 3272, in *Foro It.*, 1933, I, 429.

²² B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 536.

²³ A. BUSANI, *op. cit.*, 32 n.7.

²⁴ L'applicazione del tributo in misura fissa può configurarsi o quando l'attività giuridica non sia suscettibile di valutazione economica, oppure lo sia ma il legislatore ha scelto di sottoporla ad un trattamento di favore (es. cessione di partecipazioni societarie).

disegni, modelli, fotografie e simili)²⁵, poiché solo in questi casi rileverebbe esclusivamente il servizio pubblico della registrazione.

La tesi prevalente rimane quella a sostegno dell'unità del tributo²⁶, in quanto non si ritiene possibile che all'interno di un medesimo tributo coesista la natura di tassa e di imposta, a maggior ragione perché la disciplina è la stessa.

Si può concludere che il tributo di registro “anziché rappresentare la controprestazione dello Stato in rapporto al diritto riscosso, rappresenta l'occasione che lo Stato coglie per colpire con una imposta indiretta la ricchezza che si manifesta attraverso gli atti sottoposti a formalità”²⁷.

2. Presupposto di imposta

Nonostante il testo unico non parli di presupposto, bensì di oggetto dell'imposta di registro, è comunque preferibile tenere distinti i due concetti²⁸.

L'individuazione della situazione dalla quale trae origine la pretesa impositiva statale e, correlativamente, l'obbligo di pagamento dell'imposta di registro è piuttosto complessa, in quanto è stata, negli anni, oggetto di opposte e contrastanti teorie²⁹.

Secondo la tesi minoritaria il presupposto di imposta sarebbe da individuare nella formalità della registrazione; dalla formazione dell'atto discenderebbe l'obbligo, per gli atti da registrare in termine fisso, o l'onere, per quelli da registrare in caso d'uso, di sottoporre l'atto alla registrazione; solo dopo l'adempimento di tale obbligo/onere sorgerebbe il debito di imposta. A sostegno

²⁵ Art. 4 Tariffa, p. II.

²⁶ A. UCKMAR, *La legge di registro*, Padova, 1958, 63; B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 537.

²⁷ A. UCKMAR, V. UCKMAR, *Registro (imposta di)*, in *NSS D.I.*, 1968, 48; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005; FEDELE A., *Le presunzioni nella discipline delle imposte di registro e sull'incremento di valore degli immobili*, in “Riv. dir. fin.”, I, 1985, 547 ss., per il quale “Non è possibile applicare l'imposta di registro agli ‘atti scritti’, se non vi sia stata l'esibizione alla (o la legittima acquisizione da parte della) amministrazione di un documento”.

²⁸ “Oggetto” del tributo sono gli atti e le operazioni elencati nella Tariffa, nonché quelli volontariamente registrati.

²⁹ L. FERLAZZO NATOLI, *op. cit.*, 508-509.

di ciò si adduce la previsione, nella disciplina dell'imposta di registro, della registrazione in caso d'uso, nella quale l'obbligo di pagare l'imposta sorgerebbe solo quando si esercita l'uso, e cioè si effettua la registrazione.

Tale affermazione viene tuttavia confutata dalla tesi ad oggi prevalente, che rintraccia il presupposto di fatto “nella stipulazione di un contratto scritto o di determinati contratti verbali, ovvero nella formazione di un atto o nel verificarsi di un fatto giuridicamente rilevante ai fini del tributo”^{30,31}.

Ciò che rileva, dunque, non è l'atto in sé ma il suo contenuto, idoneo, nei casi individuati dal legislatore nel T.u.r., ad indicare capacità contributiva, e a giustificare, di conseguenza, il sorgere della pretesa impositiva. L'imposta di registro attiene, infatti, non alla documentazione, ma a quanto documentato negli atti sottoposti a registrazione.

Secondo questa diversa prospettiva di studio, del tutto antitetica a quella precedentemente esposta, individuare il presupposto di fatto nella registrazione sconvolgerebbe l'unitarietà del rapporto di imposta, che è costituito sì da più obbligazioni, ma tutte parte di un unico rapporto di imposta³².

Il comma 1 dell'art.16 T.u.r., prevedendo che la registrazione va eseguita previo pagamento dell'imposta, sembrerebbe far sorgere l'obbligo del pagamento in un momento anteriore a quello della registrazione, riconducendolo quindi alla formazione dell'atto. Non si tratta dell'unica norma del testo unico sui cui tale tesi poggia, potendosi giungere alla medesima conclusione anche con riferimento all'art. 18 (che, tra gli effetti della registrazione, non include il pagamento dell'imposta, che invece la precederebbe), l'art. 15, comma 1 (che, quando manchi la richiesta di registrazione da parte dei soggetti obbligati, dispone la registrazione d'ufficio, previa riscossione dell'imposta dovuta) e l'art.8 (che consente, a chiunque vi abbia interesse, di richiedere la registrazione, pagando la

³⁰ B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 536.

³¹ In tal senso anche Circolare Agenzia delle Entrate n. 18/E del 29/05/13, “*La tassazione degli atti notarili – Guida operativa – Testo unico dell'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*”; G. MARONGIU, *Commentario...*, cit., 736 ; G. GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2009, 606; A. BUSANI, *op. cit.*, 33 ss.

³² B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 552 ss.

relativa imposta). Si afferma, poi, che il “caso d’uso” vada interpretato come condizione sospensiva di un rapporto di imposta già del tutto valido, sorto al momento della formazione dell’atto, ma che esplica la sua efficacia una volta che si esercita l’uso, facendo sorgere il debito di imposta; pertanto, al momento in cui si effettua la registrazione, il presupposto deve essersi già verificato e non può che individuarsi, anche in questa ipotesi, nella formazione dell’atto, e non nella richiesta di registrazione³³.

Infine, l’ultima tesi, definita “intermedia”³⁴, individua un duplice presupposto di fatto del tributo: per le ipotesi di applicazione dell’imposta in misura proporzionale il presupposto sarebbe individuabile nella formazione dell’atto e nella sottostante vicenda economica, mentre quando l’imposta si applica in misura fissa il tributo assumerebbe a presupposto la prestazione del servizio amministrativo di registrazione³⁵.

Posto che l’art. 53 Cost. impone di assumere a presupposto di imposta un fatto economicamente rilevante, e quindi espressivo di capacità contributiva, ed essendo sempre necessaria un’interpretazione costituzionalmente orientata delle norme, sembra preferibile aderire alla tesi maggioritaria³⁶, che identifica il presupposto dell’imposta di registro nel “compimento di una attività giuridica produttiva di certi effetti ritenuti rilevanti dal legislatore, e quindi sul presupposto che tali atti sono indice di ricchezza e rivelatori di forza economica”³⁷. Non si vede come la registrazione possa essere assunta a presupposto di un’imposta, non costituendo la stessa un fatto indice di capacità contributiva³⁸.

³³ *Ibidem*.

³⁴ L. FERLAZZO NATOLI, *op. cit.*, 508.

³⁵ G. FALSITTA, *op. cit.*, 891; E. POTITO, in B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 553 n.74.

³⁶ S. GHINASSI, *Imposte di registro e di successione. Profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*, Milano, 1996; P. RUSSO, *op. cit.*, 254.

³⁷ A. BUSANI, *op. cit.*, 31.

³⁸ P. RUSSO, *op. cit.*, 254.

3. La registrazione

3.1 Oggetto dell'imposta: atti soggetti a registrazione

L'ambito di applicazione dell'imposta di registro è definito dalle disposizioni del T.u.r. e dalla Tariffa, ad esso allegata.

Ai sensi dell'art. 1 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 "L'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella Tariffa, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione". Per individuare l'oggetto del tributo il legislatore compie dunque un rinvio agli atti elencati nella Tariffa e a quelli sottoposti a registrazione volontaria.

Il termine "atto", come utilizzato nel testo unico, non indica il documento nella sua materialità, ma le disposizioni in esso contenute, connesse alla produzione di un effetto giuridico individuabile tra quelli indicati nella Tariffa³⁹. L'imposta colpisce il "gestum", cioè "la dichiarazione, la convenzione, il contratto, l'accordo tra più persone per costituire, modificare o estinguere un rapporto giuridico"⁴⁰. Questa impostazione è corroborata dallo stesso art. 2, che, come si vedrà, sussume nel concetto di atto anche contratti verbali ed operazioni di società ed enti esteri, seppur a determinate condizioni, escludendo che il termine atto abbia il significato di documento; a sostegno di ciò anche l'inciso, sempre nell'art. 2, "atti formati per iscritto", che, se si riferisse al documento materialmente inteso, sarebbe del tutto pleonastico. Non sorprende, di conseguenza, che il legislatore per la redazione delle voci di Tariffa abbia utilizzato come criterio di riferimento non l'atto giuridico, ma l'effetto giuridico da esso creato.

L'art. 2 precisa poi quali sono gli atti soggetti a registrazione.

³⁹ G. MARONGIU, *Commentario...*, cit., 736 ss; P. PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, Ipsoa informatica, 1986; P. RUSSO, *op. cit.*, 253 ss.

⁴⁰ B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 555 ss.

Sono soggetti a registrazione, ai sensi della lett. a), “gli atti indicati nella Tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato”. La Tariffa, alla quale la norma in esame rinvia, ha la duplice funzione di precisare gli atti soggetti a registrazione e di fissare il quantum dell’imposta. L’atto è soggetto a prelievo solo se riveste forma scritta; questa è infatti una qualità essenziale che l’atto deve possedere. Nella registrazione non si può infatti prescindere da tracce certe e concrete, che vengono fornite proprio dal documento scritto, la cui copia rimane conservata presso gli archivi dell’ufficio; sarebbe, poi, impensabile censire tutti gli eventi contrattuali, anche esigui, conclusi solo oralmente⁴¹.

Quanto al luogo di formazione dell’atto, in caso di contratti si farà riferimento a quanto disposto dall’art. 1326, c.1 c.c., in forza del quale “Il contratto è concluso nel momento in cui chi ha fatto la proposta ha conoscenza dell’accettazione dell’altra parte”; il momento della conclusione del contratto individua infatti il luogo di conclusione: il luogo di conclusione è quindi il luogo ove si trova il proponente. E’ fatta salva l’applicazione di quanto previsto dall’art. 1327, che, in caso di esecuzione preventiva rispetto all’accettazione, dispone che il contratto si considera concluso nel tempo e nel luogo in cui ha avuto inizio l’esecuzione. Nel caso di atti unilaterali, invece, occorrerà aver riguardo al luogo in cui avviene la sottoscrizione.

La lettera b) dell’art. 2 dispone che sono soggetti a registrazione “i contratti verbali indicati nel comma primo dell’art. 3”. Rinviano a questa norma, i contratti verbali soggetti a registrazione sono quelli “di locazione e affitto di beni immobili e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite, di trasferimento e di affitto di aziende e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite.” Si tratta di casi in cui si deroga alla regola per cui è richiesta la forma scritta degli atti soggetti a registrazione, in quanto la tassazione è giustificata dalla particolare

⁴¹ G. GAFFURI, *op. cit.*, 607 ss.

rilevanza economica di queste convenzioni verbali⁴². Alla mancanza di un documento cartaceo, comunque indispensabile per la registrazione, si supplisce con una dichiarazione scritta resa dalle parti, in cui si comunicano all'ufficio gli elementi essenziali dell'atto⁴³.

Sono assoggettati a registrazione, secondo la lettera c), “le operazioni di società ed enti esteri indicate nell'art. 4. Si tratta di una significativa innovazione introdotta dalla riforma tributaria del '72: nella relazione ministeriale al d.p.r. n 634 del 1972 si conferma che tale previsione costituisca “uno *jus singulare*, in quanto assume come presupposto del tributo atti e fatti diversi da quelli previsti dalle ordinarie norme del tributo di registro”⁴⁴. Tale disposizione, che comporta la tassazione di meri fatti giuridici, è stata introdotta per adeguare la legislazione italiana alla Dir. CEE 17 luglio 1969, n.339 (c.d. Quarta Direttiva), che rientra nel programma di armonizzazione delle imposte dirette sulla raccolta di capitali da parte delle società⁴⁵. Si tratta di una previsione atipica per un tributo, quale quello di registro, che è ancorato all'atto, poiché consente il prelievo su fattispecie non riconducibili ad atti, ma a mere “operazioni” cioè meri fatti giuridici. L'art. 4 specifica che sono soggette a registrazione operazioni di società ed enti esteri aventi ad oggetto l'istituzione nel territorio dello Stato della sede amministrativa di società ed enti costituiti all'estero, l'istituzione nel territorio dello Stato della sede legale di società ed enti aventi la sede amministrativa in uno Stato che non faccia parte della C.E.E., e, nel caso di trasferimento di essa da altro Stato della C.E.E., non assoggettabili all'imposta sulla raccolta di capitali nello stato di provenienza.

La lettera d) dell'art. 2 dispone che sono soggetti a registrazione “gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali,

⁴² F. BATISTONI FERRARA, M.A. GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 1992- 1993, 218 ss.

⁴³ G. GAFFURI, *Commentario...*, cit., 607.

⁴⁴ G. MARONGIU, *op. cit.*, 737.

⁴⁵ F. BATISTONI FERRARA, M.A. GRIPPA SALVETTI, *op. cit.*

anche di garanzia, su immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni”.

Accanto al collegamento territoriale basato sul luogo di formazione dell'atto, richiesto dalla lett. a) per gli atti indicati nella Tariffa, si affianca, per gli atti prodotti all'estero, il criterio di collegamento basato sull'ubicazione del bene⁴⁶. Tali atti sono soggetti a registrazione in termine fisso. Tutti gli altri atti formati all'estero, invece, se le parti intendono farne uso nel territorio dello Stato, sono soggetti a registrazione in caso d'uso, come previsto dall'art. 11 della Tariffa, Parte seconda.

Esaminando nel complesso l'art. 2, emerge, specialmente per quanto disposto dalla lett. a), una notevole ampiezza della sfera applicativa dell'imposta; considerando poi l'art. 9 della Tariffa, che prevede la registrazione in termine fisso di tutti gli atti a contenuto patrimoniale non espressamente indicati in altri articoli della Tariffa, sembrerebbe che la regola sia la registrazione in termine fisso della generalità degli atti a contenuto patrimoniale. Però questa ampiezza della sfera applicativa dell'imposta è soltanto apparente⁴⁷, perché, nella prassi commerciale e professionale, sono esclusi dall'applicazione dell'imposta innumerevoli categorie di atti. Le cause di questa contraddizione sono rintracciabili sia nell'esclusione dell'imposta proporzionale di registro sugli atti aventi ad oggetto operazioni assoggettate ad Iva⁴⁸, sia per l'assoggettamento ad imposta solo in caso d'uso degli atti formati per corrispondenza.

3.2 Tipi di registrazione

Gli atti indicati dall'art. 2 non sono sottoposti alla medesima disciplina: l'art. 5 distingue infatti tra atti soggetti a registrazione in termine fisso ed atti

⁴⁶ R. LUPI, *Diritto tributario...*, cit., 304, n. 10.

⁴⁷ *Ivi*, 304 ss.

⁴⁸ Ciò, in base al principio di alternatività Iva/registro, sancito dall'art.40 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131.

soggetti a registrazione in caso d'uso. Sulla base di tale distinzione si articola la Tariffa: la Parte prima è dedicata agli atti soggetti a registrazione in termine fisso e la Parte seconda a quelli soggetti a registrazione in caso d'uso. L'art. 5, comma 1 è, pertanto, una sorta di raccordo tra il d.p.r. 131/1986 e la Tariffa ad esso allegata⁴⁹.

In caso di registrazione in termine fisso, la legge prevede che il compimento di un atto o il verificarsi di un evento determini l'obbligo di richiedere la registrazione entro i termini di legge. I soggetti obbligati devono presentare richiesta di registrazione entro venti giorni, decorrenti dalla data di stipula dell'atto o dall'inizio della esecuzione dei contratti verbali, oppure entro sessanta giorni in caso di atti stipulati all'estero⁵⁰; la registrazione degli atti notarili con il Modello Unico Informatico va invece effettuata nel termine più ampio di trenta giorni⁵¹. Per tutti gli atti che non sono stati formati in un solo giorno, specifica il secondo comma dell'art. 13, il termine decorre dalla data di chiusura dell'atto, mentre per le scritture private autenticate il termine decorre dalla data dell'ultima autenticazione.

Per atti soggetti ad approvazione od omologazione da parte della pubblica amministrazione o dell'autorità giudiziaria e quelli che non possono avere esecuzione senza che sia trascorso un intervallo di tempo fissato dalla legge, il termine decorre dal giorno in cui i soggetti tenuti a richiedere la registrazione hanno avuto notizia del provvedimento di approvazione o omologazione o dal giorno in cui l'atto è divenuto altrimenti eseguibile⁵².

L'art. 17, comma 1, T.u.r. prevede il termine di 30 giorni per la registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato, nonché per le cessioni, risoluzioni e proroghe, anche tacite,

⁴⁹ A. BUSANI, *op. cit.*, 100 ss.

⁵⁰ Art 13, c.1 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131.

⁵¹ Circolare Agenzia delle Entrate n.18/E del 29/05/13.

⁵² Art. 14 T.u.r.; V. UCKMAR, F. TUNDO, *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria, vol. III. L'imposizione sul reddito delle imprese e delle persone giuridiche. L'Iva, il tributo di registro e l'Irap*, Milano, 2003, 202.

degli stessi. Il termine è poi abbreviato a cinque giorni, decorrenti dalla pubblicazione o emanazione, per i provvedimenti giurisdizionali⁵³.

Sono soggetti a registrazione in termine fisso, a titolo esemplificativo, gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento; atti di società od enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole; le locazioni e gli affitti di beni immobili; gli atti e i provvedimenti giurisdizionali.

Se, invece, si tratta di atti soggetti a registrazione in caso d'uso, l'obbligo di richiedere la registrazione sorge solo in caso di utilizzazione del documento in sede amministrativa per conseguire il riconoscimento e la concessione di un diritto da parte della pubblica amministrazione; il caso d'uso ricorre, ai sensi dell'art. 6, T.u.r. quando un atto si deposita “presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e rispettivi organi di controllo” per essere acquisito agli atti; in questo caso, dunque, la registrazione non è subordinata solo alla formazione di un atto, ma anche ad un certo suo utilizzo. L'attività rilevante per la legge è il deposito, mentre invece la mera esibizione, cioè la presentazione di un atto per permetterne la visione, non sarebbe sufficiente ad integrare il caso d'uso. La norma richiama la distinzione tra atti soggetti a registrazione in termine fisso ed atti soggetti a registrazione in caso d'uso, già presente nell'art. 2 del r.d. n. 3269 del 1923. Nel regime previgente l'uso dell'atto ricorreva quando l'atto fosse stato presentato o prodotto dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria, dinanzi ad arbitri ovvero ad organi di giurisdizione speciale, o quando fosse stato riprodotto in atti soggetti a registrazione, o inserito negli atti delle cancellerie giudiziarie, delle pubbliche amministrazioni o degli enti pubblici⁵⁴. Con la riforma tributaria del 1972 si è scelto di limitare la portata della norma previgente, rideterminando i confini del “caso d'uso”. Oggi, infatti, non costituisce più caso d'uso il deposito di atti in giudizio; la legge richiede, infatti,

⁵³ P. RUSSO, *op. cit.*, 258.

⁵⁴ G. MARONGIU, *Commentario...*, cit., 744.

che il deposito dell'atto presso la cancelleria giudiziaria avvenga nello svolgimento di attività amministrative, individuabili nei casi in cui il giudice è chiamato non a risolvere un conflitto, ma "ad amministrare una situazione giunta alla sua cognizione e nella quale la legge impone la sua pronuncia"⁵⁵.

La *ratio* di una tale esclusione, secondo alcuni Autori⁵⁶, potrebbe essere giustificata con la scelta del legislatore di non introdurre ostacoli di natura tributaria, eventualmente illegittimi costituzionalmente, alla facoltà dei consociati di adire il giudice per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi. Non integrano il caso d'uso, e dunque il sorgere dell'obbligo di registrazione, le ipotesi in cui il deposito dell'atto configuri l'adempimento di un'obbligazione derivante dall'amministrazione, dalla legge o da altro provvedimento autoritativo⁵⁷. E' altresì escluso il caso d'uso quando il deposito dell'atto sia effettuato per supportare una domanda di insinuazione al passivo fallimentare e nel processo di esecuzione⁵⁸.

La legge non prevede espressamente un termine per adempiere all'obbligo di registrazione nel caso in cui l'uso si sia verificato; si ritiene che operi, analogicamente, il termine previsto dall' art. 13, T.u.r. per la registrazione in termine fisso, decorrente dal giorno in cui si verifica il caso d'uso. Tra gli altri, in base a quanto disposto dalla Parte seconda della Tariffa, sono atti soggetti a registrazione in caso d'uso le scritture private aventi ad oggetto cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti ad imposta sul valore aggiunto. L'art. 1, comma 1, lett. a) della Parte seconda della Tariffa prescrive per tutta una serie di atti e contratti (che dovrebbero di regola essere soggetti alla registrazione in termine fisso) la registrazione in caso d'uso, se formati per corrispondenza⁵⁹; si tratta di una disposizione di particolare rilevanza in quanto di frequente utilizzo nella

⁵⁵ A. BUSANI, *op. cit.*, 100 ss.

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ A. BUSANI, *op. cit.*, 100 ss., secondo il quale se caso d'uso deve essere, non può esserlo se si tratta non di una facoltà, ma di un obbligo.

⁵⁸ G. FALSITTA, *op. cit.*, 893.

⁵⁹ *Ibidem*, Per "corrispondenza" deve intendersi l'incontro della volontà delle parti attraverso lo scambio della lettera di proposta sottoscritta dal solo proponente e di quella di accettazione firmata dal solo accettante; non è necessario che lo scambio delle missive avvenga tramite servizio postale.

pratica professionale⁶⁰, introdotta, probabilmente, allo scopo di non intralciare, “con inutili appesantimenti burocratici, la prassi commerciale”⁶¹.

E’, dunque, indispensabile individuare correttamente a quale tipo di registrazione vada sottoposto l’atto, in quanto ciò comporta differenze sostanziali nell’applicazione del tributo. Nella Tariffa gli atti sono indicati per categorie, a differenza di quanto accadeva con la legge del 1923 che tendeva, riuscendovi solo in parte, ad elencare tutte le possibili fattispecie⁶²; è dunque necessario esaminare, di volta in volta, l’atto in concreto posto in essere per stabilire la categoria di appartenenza. Si può comunque affermare che, in linea generale, gli atti scritti sono sempre soggetti a registrazione in termine fisso quando sono formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata⁶³.

Gli atti posti in essere mediante scrittura privata non autenticata sono allo stesso modo soggetti a registrazione in termine fisso, eccetto nei casi in cui si tratti di atti indicati nella tabella allegata al d.p.r., che individua gli atti per i quali non sorge obbligo di registrazione, o si tratti di atti indicati nella parte seconda della Tariffa, per i quali è previsto l’obbligo della registrazione in caso d’uso.

L’art. 7 del testo unico contempla la presenza di atti per i quali non è previsto l’obbligo di chiedere la registrazione, nemmeno in caso d’uso: si tratta degli atti indicati nella Tabella allegata al testo unico. La nuova tabella, rispetto a quella allegata al d.p.r. n. 634 evidenzia una migliore e più esaustiva individuazione e collocazione degli atti per i quali non sorge alcun obbligo di registrazione. Se, però, gli interessati desiderano comunque richiedere la registrazione, per fruire degli effetti della stessa, l’imposta è dovuta in misura fissa.

Infine, a prescindere dalla sussistenza o meno di un obbligo, “Chiunque vi abbia interesse può richiedere in qualsiasi momento, pagando la relativa

⁶⁰ A. BUSANI, *op. cit.*, 121.

⁶¹ *Ivi*, 122.

⁶² P. PENCO, *op. cit.*, 9.

⁶³ Una eccezione a tale regola riguarda gli atti indicati negli artt. 4, 5 e 11 tab., per i quali è disposta la non assoggettabilità a registrazione “anche se autenticati o redatti in forma pubblica” (art. 7 T.u.r.).

imposta, la registrazione di un atto”⁶⁴. La registrazione volontaria può riguardare qualsiasi atto, sia se soggetto a registrazione in termine fisso, ovviamente purché il termine non sia ancora maturato, sia se soggetto a registrazione in caso d’uso, prima che si sia verificato l’uso, sia se si tratti di atto non soggetto ad alcun obbligo di registrazione. Il legislatore consente, in tal modo, di acquisire quei benefici che costituiscono gli effetti propri della registrazione, indipendentemente dai termini e dalle condizioni alle quali la registrazione è subordinata. La registrazione volontaria può essere richiesta non solo dai soggetti normalmente obbligati secondo la legge, ma da chiunque, purché vi abbia un qualche interesse.

3.3 Modalità di registrazione ed effetti

La registrazione è un “procedimento”, cioè una fattispecie composta da una serie di atti, coordinati tra loro e finalizzati all’atto finale, la registrazione in senso stretto, cioè la numerazione dell’atto da parte dell’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate. Con il termine “registrazione” si suole indicare sia l’atto finale del procedimento, sia l’intero procedimento.

L’ufficio provvede alla registrazione nello stesso giorno della richiesta.

La registrazione consiste e si formalizza materialmente nella annotazione sull’atto e sulle denunce della data, del numero di registrazione e della quietanza di pagamento; l’atto originale o una copia certificata conforme (nel caso di scritture private presentate in unico originale) viene restituita al contribuente.

Il tradizionale procedimento di registrazione, consistente nella esibizione all’Ufficio del documento cartaceo, è stato affiancato dalla procedura di registrazione effettuabile mediante invio telematico. Questa nuova modalità di procedura è stata introdotta dall’articolo 3-bis, comma 1, d.lg. 18 dicembre 1997, n. 463; a tal fine il comma 2 ha introdotto il “modello unico informatico”, un file

⁶⁴ Art. 8, T.u.r..

contenente le richieste di registrazione, da inviare con firma digitale all'Ufficio⁶⁵. Il Decreto ha profondamente modificato gli schemi attuativi del tributo, rimettendo le fasi di qualificazione dell'atto, liquidazione dell'imposta e riscossione della stessa non più all'Ufficio, ma al notaio rogante, il quale, poi, procede a versare l'imposta all'Erario, chiedendo contestualmente la registrazione dell'atto. L'autoliquidazione è oggetto di controllo da parte dell'Ufficio, che, entro sessanta giorni, nel caso in cui riscontri errori od omissioni, notifica la richiesta di integrazione dell'imposta principale (postuma), che deve essere versata entro quindici giorni dalla notifica⁶⁶. La registrazione telematica per i notai è diventata obbligatoria per tutti gli atti da essi formati a decorrere dal 1° giugno 2007⁶⁷.

L'articolo 9 apre il Titolo II del Testo Unico, intitolato "Registrazione degli atti". La norma detta due regole per l'individuazione dell'Ufficio competente per la registrazione: "una competenza specifica ed una competenza generalizzata di natura residuale"⁶⁸.

In base al criterio della competenza specifica, la registrazione di atti pubblici, scritture private autenticate e atti degli organi giurisdizionali deve avvenire presso l'Ufficio del registro⁶⁹ nella cui circoscrizione risiede il pubblico ufficiale obbligato a richiedere la registrazione⁷⁰. Gli atti giudiziari dovranno, dunque, essere depositati presso l'ufficio giudiziario dal quale dipende il cancelliere o il segretario che, per legge, deve chiederne la registrazione⁷¹. Per quanto riguarda atti diversi da questi ultimi, il secondo comma dell'art. 9 dispone una competenza generalizzata: la registrazione può avvenire presentando l'atto presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate, indipendentemente, dunque, dal luogo di formazione dell'atto e da qualsiasi altro elemento, come, ad

⁶⁵ A. BUSANI, *op. cit.*, 159 ss.

⁶⁶ G. TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in "Rassegna Tributaria", n. 1, 2013, 94 ss.

⁶⁷ Provvedimento Agenzia delle Entrate, 14 marzo 2007.

⁶⁸ G. MARONGIU, *Commentario...*, cit., 747; A. BUSANI, *op. cit.*, 125 ss.

⁶⁹ Ora Ufficio Territoriale dell'Agenzia delle Entrate.

⁷⁰ Art. 9, comma 1 T.u.r..

⁷¹ G. MARONGIU, *Commentario...*, cit., 747.

esempio, l'ubicazione del bene. La registrabilità presso qualsiasi ufficio vale anche per gli atti sottoposti a registrazione in caso d'uso, gli atti formati all'estero e quelli stipulati da consoli italiani all'estero, gli atti sottoposti a registrazione d'ufficio e per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito dell'attività degli agenti di affari in mediazione⁷².

In caso di registrazione presso un ufficio incompetente, che non respinga l'atto e provveda comunque alla registrazione, secondo l'orientamento maggioritario⁷³, l'obbligazione tributaria sarebbe da considerare validamente assolta, in quanto si ritiene che la "inosservanza della competenza, ove non rilevata dall'Ufficio, non pregiudica la validità dell'assolvimento dell'obbligazione tributaria"⁷⁴. Tale orientamento sembra essere stato accolto anche dalla ris. min. 12 luglio 1996, n. 123 e dalla ris. min. 5 giugno 1990, n. 310583 che hanno riconosciuto al contribuente, in caso di denuncia di eventi successivi alla registrazione, il diritto di rimborso di quanto pagato all'ufficio incompetente; a sostegno di tale tesi sembrano esserci anche i principi di collaborazione e buona fede, che, in base allo Statuto dei diritti del contribuente⁷⁵, devono attuarsi nel rapporto tra quest'ultimo e l'amministrazione finanziaria nonché, in particolare, l'art. 6, comma 2 dello Statuto stesso, per il quale "L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito."

L'effetto principale della registrazione⁷⁶ è quello di consentire e legittimare la percezione dell'imposta, peraltro già avvenuta quando la registrazione viene effettuata. La registrazione attesta l'esistenza dell'atto ed attribuisce ad esso data

⁷² Art. 10, comma 1, lett. d-bis), T.u.r..

⁷³ A. BUSANI, *op. cit.*, 127.

⁷⁴ P. PENCO, *op. cit.*, 52; A. BUSANI, *op. cit.*, 95 ss.

⁷⁵ Art. 10, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁷⁶ Art. 18 T.u.r..

certa di fronte ai terzi⁷⁷, ai sensi dell'art. 2704 c.c.. Tra gli effetti è scomparso quello di conservazione dell'atto⁷⁸, che, più opportunamente, oggi è configurato, invece, come un obbligo dell'ufficio, il quale, poi, trascorsi dieci anni, dovrà trasmettere originali e copie all'archivio notarile procedendo alla distruzione dei contratti verbali e dei modelli di autoliquidazione e versamento dell'imposta.

Una volta effettuata la registrazione, gli interessati⁷⁹ hanno la possibilità di ottenere copia conforme “delle scritture private, delle denunce e degli atti formati all'estero dei quali è ancora in possesso nonché delle note e delle richieste di registrazione di qualunque atto pubblico o privato. Il rilascio di copie ad altre persone può avvenire soltanto su autorizzazione del pretore competente”⁸⁰.

4. Soggetti obbligati

La categoria dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta non è perfettamente coincidente con quella dei soggetti obbligati a richiedere la registrazione.

Dal combinato disposto degli artt. 10 e 57 T.u.r. si desume che tale coincidenza sussiste solo qualora alla formazione dell'atto non partecipino pubblici ufficiali e, in tal caso, le “parti contraenti” saranno tenute a richiedere la registrazione ed anche a pagare l'imposta principale, nonché le imposte complementari e suppletive liquidate successivamente dall'ufficio. Costoro sono

⁷⁷ P. PENCO, *op. cit.*, 107, secondo il quale il legislatore si riferisce specificamente alla scrittura privata non autenticata, in quanto, per gli atti pubblici e le scritture private autenticate, tali effetti si producono già con l'intervento di un pubblico ufficiale, e quindi in un momento anteriore alla registrazione. Il rinvio all'art. 2704, che regola esclusivamente la data certa della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione, corrobora tale tesi.

⁷⁸ B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 571.

⁷⁹ “parti contraenti, dei loro aventi causa o di coloro nel cui interesse la registrazione e' stata eseguita”, art. 18, comma 3 T.u.r..

⁸⁰ Art. 18, comma 3 T.u.r..

definiti “soggetti passivi in senso stretto”⁸¹, in quanto realizzano il presupposto del tributo.

Relativamente agli atti pubblici e alle scritture private autenticate, invece, l'obbligo della registrazione spetta solo a notai e pubblici ufficiali che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto; questi sono, inoltre, obbligati a pagare la sola imposta principale, in solido con le parti contraenti⁸². Il pubblico ufficiale, titolare di obbligazioni dipendenti, riveste, in tal caso, la posizione di responsabile di imposta⁸³ ed ha, pertanto, diritto di rivalsa nei confronti degli obbligati principali. Tuttavia, a seguito dell'introduzione del sistema di registrazione telematica, che ha attribuito un ruolo centrale al notaio nella fase di “liquidazione, riscossione e versamento di un tributo dovuto da altri per fatti ad essi esclusivamente riferibili”, appare limitativo continuare ad annoverarlo nella categoria dei responsabili d'imposta, potendolo invece far rientrare “nel più ampio schema della sostituzione (...) oppure essere considerato un ausiliario della riscossione, ovvero una figura atipica”⁸⁴. La normativa, invero, si presenta “ambigua e lacunosa”⁸⁵, non definendo il ruolo del notaio nel nuovo procedimento di registrazione.

Infine sono soggetti solo all'obbligo di registrazione i cancellieri e i segretari di organi giurisdizionali con riguardo agli atti giudiziari⁸⁶, nonché gli impiegati dell'amministrazione finanziaria e gli appartenenti al corpo della Guardia di Finanza con riferimento agli atti per i quali è prevista la registrazione

⁸¹ G. FALSITTA, *Manuale...*, cit., 896.

⁸² La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende, invece, alle imposte complementari e suppletive (art. 57, c.2, T.u.r.).

⁸³ Ai sensi dell'art. 64, c.3 del d.p.r. 29 settembre 1973, n.600 è responsabile di imposta “Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi”.

⁸⁴ G. TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in “Rassegna Tributaria”, n. 1, 2013, 94; nello stesso senso P. PURI, *Note a margine di un recente contributo sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in “Rassegna Tributaria”, n. 5, 2013, 1022 ss.

⁸⁵ G. TABET, *Ibidem*.

⁸⁶ Lett. c) e d) art. 10, T.u.r..

d'ufficio; in tali casi l'obbligo di pagamento dell'imposta grava esclusivamente sui contraenti e le parti del giudizio⁸⁷.

Le considerazioni esposte valgono solo per gli atti da registrarsi in termine fisso; per gli atti da registrare in caso d'uso o presentati volontariamente, ovviamente, l'unico obbligato al pagamento dell'imposta non può che essere il soggetto che richiede l'esecuzione della formalità.

5. I principi di determinazione della base imponibile

Le regole che disciplinano la determinazione della base imponibile sono contenute negli articoli 43 e ss. del T.u.r.. La legge prevede diversi criteri per la determinazione dell'imponibile, a seconda della natura e del contenuto giuridico dell'atto, mentre le regole generali sono individuabili negli artt. 43 e 51.

Secondo la disposizione a carattere residuale di cui alla lett. h) dell'art. 43, comma 1, la base imponibile è costituita, per i contratti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto. Tale regola *subisce* delle eccezioni in presenza di particolari categorie di atti espressamente previsti dalla legge.

Il legislatore prevede che “per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali” la base imponibile è costituita “dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto ovvero, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi”⁸⁸; anche i debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono comunque a formare la base imponibile⁸⁹.

⁸⁷ Unica deroga a tale principio si ha, per gli atti giurisdizionali, nel caso di decreti di trasferimento nei procedimenti esecutivi e gli atti ricevuti dagli stessi cancellieri e segretari, per i quali atti i medesimi sono anche tenuti al pagamento dell'imposta. (art. 54, c. 2, T.u.r.).

⁸⁸ Art. 43, comma 1, lett. a), T.u.r..

L'art. 51, poi, specifica quale sia il "valore" al quale far riferimento: salve specifiche disposizioni, si deve prendere in considerazione il valore dichiarato dalle parti nell'atto e, qualora questa indicazione manchi o il valore dichiarato sia inferiore, l'imponibile è dato dal corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. Tale regola generale subisce una deroga per gli atti aventi ad oggetto beni immobili e diritti reali immobiliari, aziende e diritti reali su di esse, per i quali il comma 2 dell'art. 51 dispone che la base imponibile è costituita dal "valore venale in comune commercio". Il testo unico non dà una definizione di valore venale, ma, secondo la giurisprudenza prevalente, tale concetto indicherebbe "il valore normale di scambio derivante dall'interazione della domanda e dell'offerta in una libera contrattazione di mercato"⁹⁰. Ciò consente, dunque, all'ufficio di disattendere il valore dichiarato ed il corrispettivo indicato nell'atto qualora siano inferiori al "valore venale", e prelevare il tributo sul maggiore dei due valori.

Il legislatore dedica una norma ad hoc per l'individuazione dell'imponibile degli atti societari. L'articolo 50 distingue tra atti compiuti da società di capitali e da altre società od enti. Per le prime, la base imponibile è costituita dal valore nominale delle azioni o quote sottoscritte; per le seconde, la base "dall'ammontare degli apporti o dal valore degli stessi", purché le società o gli enti abbiano ad oggetto l'esercizio di attività commerciali o agricole. Il comma 3 precisa che, in caso di conferimento di diritti immobiliari o di aziende, la base imponibile è costituita dal valore dei beni stessi, al netto di passività ed oneri; se il conferimento di azienda è effettuato da società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata, comprese le cooperative, il valore di riferimento è quello risultante dalla relazione di stima redatta ai sensi dell'art. 2343 c.c..

⁸⁹ Art. 43, c.2, T.u.r..

⁹⁰ F. BATISTONI FERRARA, M.A. GRIPPA SALVETTI, *op. cit.*, 226.

La legge prevede, al quarto comma dell'art. 52, un meccanismo di determinazione automatica dell'imponibile⁹¹, che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per determinati coefficienti di aggiornamento, indipendentemente dal corrispettivo dichiarato nel contratto, purché la parte acquirente sia una persona fisica che non agisca nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali e ne abbia fatto richiesta al notaio rogante, e che il contratto consista in una cessione a titolo oneroso ed abbia ad oggetto un qualsiasi diritto reale su immobili ad uso abitativo e relative pertinenze. L'art. 35, comma 23 ter del d.l. n. 223/2006 ha infatti ristretto l'ambito di applicazione del c.d. meccanismo automatico, introducendo il comma 5 *bis* all'art. 52, T.u.r., che dispone che il suddetto meccanismo non si applica alle cessioni diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge n. 226/2005, cioè aventi ad oggetto case di abitazioni effettuate a favore di persone fisiche non esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo. Ovviamente è pur sempre necessario che il corrispettivo pattuito o dichiarato non sia superiore al valore determinato catastalmente; altrimenti si applicherebbe il principio che prevede l'acquisizione a tassazione del maggiore tra il valore di mercato ed il corrispettivo pattuito⁹².

6. Liquidazione dell'imposta ed accertamento

6.1 Liquidazione: imposta fissa ed imposta proporzionale

La legge prevede l'applicazione dell'imposta in due possibili misure: quella "fissa", oggi fissata ad Euro 200,00⁹³, e quella "proporzionale"⁹⁴. Per stabilire

⁹¹ C.d. "Principio prezzo-valore", A. BUSANI, *op. cit.*, 257.

⁹² POTITO E., *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, Giuffrè, 1995, 13 ss.

⁹³ Il Decreto Legislativo 104/2013 (c.d. decreto "Istruzione") ha stabilito l'aumento dell'imposta di registro, a partire dal primo gennaio 2014, dai precedenti 168,00 Euro a 200,00 Euro.

quale sia la misura dell'imposta da applicare, è necessario far riferimento alla Tariffa. Nella Parte prima della Tariffa sono indicate le diverse aliquote applicabili alle varie tipologie di atti, raggruppati per natura e contenuto, e dunque, in tali casi, l'imposta dovuta è ovviamente proporzionale; nella Parte seconda della Tariffa e nella Tabella allegata al testo unico sono rispettivamente enunciati gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso e gli atti per i quali non vi è obbligo di registrazione, per i quali, se la registrazione è comunque richiesta, si applica l'imposta in misura fissa, salvo che non vi sia una voce corrispondente nella Parte prima della Tariffa.

Sono, inoltre, dettate delle specifiche disposizioni per casi in cui sia difficoltoso individuare l'aliquota applicabile. E' questo il caso della tassazione di disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, per le quali, l'art. 23 dispone l'applicazione dell'aliquota più elevata, salvo che siano pattuiti corrispettivi distinti.

L'Ufficio liquida l'imposta, salvi i casi in cui si applica in misura fissa, applicando alla base imponibile l'aliquota indicata nella Tariffa⁹⁵. Di regola la determinazione del tributo dovrebbe avvenire contestualmente alla richiesta di registrazione, ma la legge concede all'Ufficio di differirla, per non più di tre giorni⁹⁶, e comunque purché il differimento non ritardi o impedisca l'adozione di un provvedimento ovvero il deposito dell'atto entro un termine di decadenza⁹⁷.

Nel caso di presentazione del modello unico informatico, l'art. 3-bis, comma 3, d.lg. 463/1997 prevede un sistema di auto-liquidazione dell'imposta principale di registro, operata dal notaio nel rispetto delle dettagliate norme della legge di registro. A differenza del sistema tradizionale di registrazione, nel quale,

⁹⁴ Prima le aliquote applicabili variavano dal 3% al 15%, oggi, invece, si è assistito ad un alleggerimento del carico impositivo, ad opera del Decreto Istruzione, cit., che prevede le sole aliquote del 2, 4, 9 e 12 %.

⁹⁵ Art. 41, T.u.r..

⁹⁶ In caso di differimento il richiedente deve depositare la somma che l'ufficio ritiene corrispondente all'imposta dovuta (art. 54, c.1), ferma restando, come data di registrazione, quella del giorno in cui la stessa è stata richiesta.

⁹⁷ Art. 16, comma 2, T.u.r..

di norma, la liquidazione dell'imposta principale è svolta prima dell'esecuzione della registrazione, per gli atti registrati in via telematica l'attività dell'Amministrazione finanziaria è svolta successivamente alla registrazione dell'atto.

6.2 I poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria

I poteri istruttori dell'ufficio per l'accertamento dell'imposta di registro erano, in passato, piuttosto limitati, "statici"⁹⁸, in quanto gli elementi da acquisire per la determinazione dell'imposta si rilevavano principalmente dall'atto sottoposto a registrazione⁹⁹, senza che la legge prevedesse la possibilità di esercitare attività esterne per acquisire dati¹⁰⁰.

Fino all'entrata in vigore del decreto legge n. 223 del 2006, gli uffici potevano comunque avvalersi, ai fini dell'accertamento dell'imposta, di una serie di poteri istruttori, disciplinati da specifiche disposizioni contenute nel T.u.r.¹⁰¹. L'art. 51, comma 4, dispone che "per gli atti che hanno ad oggetto aziende (...) l'ufficio può tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini delle altre imposte e può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto"; l'art. 63 individua, in caso di richiesta dell'ufficio, un obbligo di comunicazione di notizie gravante su tutti i soggetti obbligati alla registrazione nonché sui dirigenti dei pubblici uffici, ed un obbligo di trasmissione, per i pubblici ufficiali, degli "estratti dai loro registri" e delle "copie degli atti da loro conservati"; l'art. 67 fa obbligo ai pubblici ufficiali elencati nell'art. 10, lett. b) e c), nonché "ai capi delle amministrazioni pubbliche" e ad "ogni altro funzionario autorizzato alla stipulazione dei contratti" di iscrivere in un apposito repertorio tutti gli atti del loro ufficio soggetti a

⁹⁸ 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, consultabile sul sito www.notariato.it.

⁹⁹ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2012, 265-288.

¹⁰⁰ M. BASILAVECCHIA, *I nuovi poteri...*, cit.

¹⁰¹ A. BUSANI, *op. cit.*, 323-328; Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6/02/2007.

registrazione in termine fisso, e, consecutivamente, l'art. 68 riconosce il potere all'ufficio del registro competente per territorio di controllare i repertori presentati dai soggetti obbligati, sia sotto il profilo della regolarità formale del repertorio e della registrazione degli atti in esso iscritti, sia relativamente alla corrispondenza degli estremi di registrazioni in esso annotati con le risultanze dei propri registri, apponendo, dopo l'ultima iscrizione, il proprio visto.

Tali poteri, piuttosto flebili, hanno sicuramente ricevuto nuovo vigore con l'introduzione nel testo unico dell'art. 53-*bis*, ad opera dell'art. 35, comma 24, del d.l. 223/2006, convertito dalla legge 248/2006, che amplia l'applicazione delle "attribuzioni" e dei "poteri" di cui agli articoli 31 e seguenti del d.p.r. 29 settembre n.600 del 1973 anche all'imposta di registro, nonché alle imposte ipotecaria e catastale.

E' necessario, dunque, compiere un'attività interpretativa finalizzata ad individuare quali siano "le attribuzioni ed i poteri" che ora l'ufficio può utilizzare per accertare la maggiore imposta dovuta: i poteri ai quali si riferisce la nuova disposizione sono sicuramente quelli istruttori e, tipicamente, quelli previsti dagli artt. 32 e 33 del d.p.r. 600/1973; per quanto riguarda le attribuzioni non può non farsi riferimento all'art. 31, rubricato proprio "attribuzioni degli uffici delle imposte", che le definisce in maniera molto ampia, ricomprendendo poteri di controllo sulla dichiarazione, poteri sostitutivi in caso di omessa dichiarazione, poteri di liquidazione e poteri sanzionatori. Astrattamente, dunque, "l'intero titolo IV sembrerebbe oggetto dell'estensione"¹⁰² disposta dal nuovo art. 53 *bis*. E' necessario, tuttavia, effettuare le dovute esclusioni, per evitare forzature e consentire un'applicazione coerente delle norme in materia di attribuzioni e poteri anche alle imposte indirette, e specificamente all'imposta di registro.

L'art. 31 *bis* del d.p.r. 600/1973, che dispone lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati dell'Unione, dovrebbe ritenersi preferibilmente non applicabile, in quanto è stato introdotto precedentemente alla novella del

¹⁰² *Ivi*, 2.

2006¹⁰³, in attuazione di una direttiva comunitaria che non ne prevedeva l'uso anche per l'accertamento delle imposte indirette. Ad identico esito negativo si giunge anche per gli artt. 36 *bis*, 36 *ter* e 37, che disciplinano la liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato ed i controlli, in quanto hanno specificamente ad oggetto "la" dichiarazione, che non esiste nel procedimento applicativo dell'imposta di registro, che è invece un'imposta d'atto. Inoltre, i dubbi relativi all'estensione dell'applicazione all'imposta di registro dell'ultimo comma dell'art. 36, unico sopravvissuto alle abrogazioni, vanno risolti in senso negativo: la norma non disciplina poteri o attribuzioni, ma impone invece obblighi di comunicazione, anche se strumentali al rafforzamento dell'attività di accertamento degli uffici stessi. La disposizione antielusiva, contenuta nell'art. 37-*bis* secondo l'opinione prevalente non è una norma attributiva di poteri, ma è, invece, una norma sostanziale, che stabilisce il preciso divieto al contribuente di opporre all'amministrazione finanziaria atti e comportamenti elusivi; dunque, riconoscendosi tale sua natura, anche l'art. 37 *bis* non rientrerebbe nell'estensione introdotta dall'art. 53 *bis*¹⁰⁴.

Ad una conclusione opposta, invece, si perviene¹⁰⁵, con riferimento ad altre norme del titolo IV del d.p.r. 600 del 1973. Sembrerebbe possibile utilizzare quei metodi di controllo sulla tenuta di scritture contabili ai fini dell'accertamento, sebbene ciò fosse già consentito in passato, grazie alla previsione contenuta nell'ultimo comma dell'art. 51, T.u.r.. Una novità potrebbe individuarsi nella possibilità, per l'ufficio, di emettere una pluralità di atti di accertamento, nel rispetto dei termini di decadenza, espressione di un "potere tipico della funzione impositiva" e pertanto "pienamente coinvolta nel richiamo che l'art. 53 *bis* compie"¹⁰⁶.

¹⁰³ L'art. 31 *bis* del d.p.r. 600/1973 è stato inserito dall'art. 1, comma 1, lett. b, del D.L.vo 19 settembre 2005, n. 215.

¹⁰⁴ M. BASILAVECCHIA, *I nuovi poteri...*, cit.

¹⁰⁵ *Ibidem*.

¹⁰⁶ *Ivi*, 5.

Non ci sono dubbi, invece, sull'applicabilità, anche ai fini dell'imposta di registro, degli artt. 32 e 33. A tale conclusione è giunta anche l'Agenzia delle Entrate che, in realtà, ha accolto una interpretazione molto più rigida, nelle Circolari 2/E del 23 gennaio 2007 e n. 6/E del 6/02/2007. Secondo l'Agenzia delle Entrate l'art.53 *bis* facoltizza esclusivamente i poteri istruttori di cui agli artt. 32 e 33 del d.p.r. 600/1973, omettendo, invece, qualsiasi riferimento alle altre disposizioni del d.p.r., ammettendo, implicitamente, che non sia possibile ampliare maggiormente i confini dell'estensione. Quindi, senza dubbio, l'ufficio oggi può: procedere all'esecuzione di accessi ispezioni e verifiche; invitare i contribuenti a comparire o ad esibire atti o trasmettere documenti rilevanti; inviare ai contribuenti questionari; richiedere notizie ed informazioni a determinate categorie di soggetti, relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto con il contribuente od operazione effettuata.

Anche aderendo alla soluzione più restrittiva, prospettata dall'Agenzia delle Entrate, è indubbia la portata innovativa dell'art. 53 *bis*. Non pochi e non irrilevanti sono i risvolti pratici: è sicuramente più incisiva e più concreta l'attività di valutazione della base imponibile, non più meramente stimativa; da tale ampia attività di controllo è possibile più frequentemente individuare atti assoggettati ad un obbligo di registrazione, per i quali questa non sia stata già richiesta dalle parti.

Grazie all'introduzione dell'art. 53 *bis* si può affermare che è stata potenziata l'attività istruttoria degli uffici, consentendo l'esercizio di poteri fino al 2006 riservati esclusivamente all'accertamento delle imposte dirette.

7. Riscossione dell'imposta e sanzioni

7.1 *Imposta principale, suppletiva e complementare*

Sotto il profilo della riscossione, l'imposta si articola in principale, suppletiva e complementare. Come disposto dall'art. 42, è principale l'imposta applicata al momento della registrazione, nonché quella richiesta dall'Ufficio, se diretta a correggere errori od omissioni del contribuente in sede di autoliquidazione, nel caso di presentazione della richiesta per via telematica; è suppletiva l'imposta liquidata dopo la registrazione per correggere errori od omissioni dell'Ufficio; è complementare l'imposta richiesta in ogni altro caso, e, quindi, in via residuale, dopo la registrazione, ma che non abbia carattere suppletivo. Dunque, il discrimine tra l'imposta principale e le altre è meramente cronologico, dipende dal momento in cui è effettuata la liquidazione: contestualmente alla registrazione nel primo caso, posteriormente ad essa nel secondo. Il criterio discrezionale tra imposta suppletiva ed imposta complementare risiede, invece, nella ragione che rende necessaria la nuova liquidazione: quando è causata da un errore dell'Ufficio, l'imposta è suppletiva, mentre quando mancano elementi necessari per l'esatta liquidazione del tributo, è complementare¹⁰⁷. Infatti l'Amministrazione ha ritenuto che, perché si configuri un errore di tassazione da parte dell'Ufficio, occorre che questo, pur essendo in possesso di tutti gli elementi necessari per la corretta liquidazione, abbia commesso un errore; non è invece imputabile all'Ufficio la inesatta o non veritiera indicazione, da parte dei contribuenti, dei presupposti della tassazione, tale da rendere successivamente necessaria una nuova liquidazione, di natura complementare¹⁰⁸.

Anche per le imposte suppletive e complementari la competenza a liquidarle è dell'ufficio che ha liquidato l'imposta principale.

¹⁰⁷ A. BERLIRI, *op. cit.*, 120-122.

¹⁰⁸ A. BUSANI, *op. cit.*, 86 n. 120.

L'imposta principale è riscossa, di regola, per intero contestualmente alla richiesta di registrazione. Se, invece, il richiedente non provvede al pagamento o al deposito della somma (in caso di differimento), la registrazione viene effettuata d'ufficio, a norma delle lett. a) e b) dell'art. 15. In tal caso la richiesta di registrazione, non seguita dal pagamento o dal deposito, viene equiparata all'ipotesi in cui l'ufficio procede alla registrazione d'ufficio di un atto da registrare in termine fisso, del quale sia venuto legittimamente a conoscenza. In ogni caso, l'ufficio del registro notifica un avviso di liquidazione al soggetto o ai soggetti obbligati, con invito ad adempiere entro sessanta giorni al pagamento dell'imposta e, se dovuta, della pena pecuniaria irrogata per omessa richiesta di registrazione¹⁰⁹.

La riscossione successivamente alla registrazione deve avvenire “entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione”, sia per l'imposta complementare¹¹⁰ sia per quella suppletiva¹¹¹.

Sotto il profilo della riscossione in pendenza di giudizio, l'art. 56, comma 1 dispone che “il ricorso del contribuente non sospende la riscossione”. Pertanto l'imposta principale è riscuotibile per intero anche se è stato presentato ricorso dal contribuente. Con la norma in questione si è voluta creare una forma di scoraggiamento del ricorso al giudice tributario se finalizzato unicamente a ritardare il pagamento¹¹². Tale regola subisce tuttavia delle eccezioni nel caso di riscossione, in pendenza di giudizio, delle imposte suppletive e complementari. L'imposta suppletiva, infatti, è riscuotibile per intero solo dopo la sentenza di secondo grado¹¹³. Per quanto riguarda l'imposta complementare la norma

¹⁰⁹ Art. 54, T.u.r..

¹¹⁰ Benché l'art. 55, c.1 sembrerebbe restringere l'ambito di applicazione soltanto alle imposte complementari dovute “in base all'accertamento del valore imponibile o alla presentazione di una delle denunce previste dall'art. 19”, andrebbe invece letto riferendolo ad ogni tipo di riscossione di imposta, diversa da quella suppletiva, effettuata dopo la registrazione. A tale conclusione si giunge considerando che l'imposta complementare è “l'imposta applicata in ogni altro caso”, A. BUSANI, *op. cit.*, 90 n.136.

¹¹¹ Art. 55, commi 1 e 2, T.u.r..

¹¹² B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 589 ss.

¹¹³ La lett. b) dell'art. 56 che dispone che le imposte suppletive sono rimosse per intero “dopo la decisione della commissione tributaria centrale o della Corte d'appello o dell'ultima decisione non impugnata” è da ritenersi ormai superata, in quanto in suo luogo deve leggersi quella di cui all'art. 68

differenzia le modalità di riscossione in base alla *ratio* che ha portato alla nuova liquidazione dell'imposta: se l'imposta complementare è connessa ad un maggior valore accertato in pendenza del primo grado l'ufficio può incassare fino ad un terzo dell'imposta accertata, dopo la sentenza della Commissione Provinciale può incassare fino ai due terzi dell'imposta liquidata in primo grado, ed infine dopo la sentenza di secondo grado potrà incassare l'intera imposta dovuta secondo l'ultima decisione, ovviamente al netto delle somme già riscosse; in tutti gli altri casi l'imposta complementare è immediatamente riscuotibile¹¹⁴.

E' necessaria, infine, una precisazione relativa al comma 4 dell'art. 56, che dispone che "per la riscossione coattiva delle imposte, delle soprattasse, delle pene pecuniarie e degli interessi di mora si applicano le disposizioni degli articoli 2, da 5 a 29 e 31 del regio decreto 14 aprile 1910, m. 639". Tale disposizione appare ormai superata, considerato che l'art. 17 del d.lg. 26 febbraio 1999, n.46 dispone che "si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi". Pertanto anche la riscossione coattiva dell'imposta di registro è disciplinata, ora, dagli artt. 10 e ss. del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 e, dunque, in caso di mancato pagamento, decorsi sessanta giorni dalla notifica della liquidazione, si procede alla riscossione coattiva tramite ruolo. Una conseguenza di non poco rilievo è che competente alla riscossione coattiva non è più l'Amministrazione finanziaria, ma l'Agente della riscossione¹¹⁵.

d.lg. 31 dicembre 1992, n.546, secondo cui "le imposte suppletive devono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in Cassazione", e quindi solo dopo la sentenza della Commissione Provinciale non impugnata o dopo la pubblicazione della sentenza della Commissione Regionale, A. BUSANI, *op. cit.*, 95 n.150.

¹¹⁴ Anche in pendenza di giudizio il termine per il pagamento è quello indicato dall'art. 55, T.u.r., cioè entro sessanta giorni dal giorno di notifica dell'avviso di accertamento e liquidazione.

¹¹⁵ Con l'art. 3 d.l. 30 Settembre 2005, n. 203, è stata sostituita la figura del "Concessionario" della riscossione, con quella dell' "Agente" della riscossione.

7.2 Sanzioni

La disciplina delle sanzioni per le violazioni di obblighi previsti dalla disciplina dell'imposta di registro è contenuta nel T.u.r., negli artt. 69-74, e nel d.lg. 18 dicembre 1997, n. 472. Sono sanzioni amministrative, di regola pecuniarie, ma anche accessorie, come disposto dall'art. 2, comma 1 del d.lg. 472/1997. La pena pecuniaria è prevista tra un minimo ed un massimo di somme predeterminate in misura fissa oppure da calcolarsi in relazione all'imposta non pagata. La sanzione è irrogata dall'ufficio competente alla registrazione, che “notifica l'atto di contestazione dei fatti attribuiti al trasgressore”¹¹⁶. La sanzione è correlata più che ad un concetto di risarcimento dell'Erario, ad una finalità punitiva dell'autore della violazione¹¹⁷.

L'art. 69, T.u.r., che apre il Titolo VII, sanziona l'omissione della richiesta di registrazione o della presentazione delle denunce previste dall'art. 19. Saranno passibili di sanzione “i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali”¹¹⁸ e non anche le parti contraenti, che sono responsabili in solido per il pagamento dell'imposta.

Nel caso dell'accertamento di maggior valore, l'ufficio, oltre a liquidare la maggiore imposta dovuta, applica anche la sanzione, prevista dall'art. 71, per insufficiente dichiarazione di valore. La sanzione è dovuta “se il valore definitivamente accertato dei beni o diritti di cui al terzo e al quarto comma dell'art. 51, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato”; se si tratta di “beni e diritti di cui al quarto comma dell'art. 52”, e dunque, quei beni il cui valore può essere determinato secondo il meccanismo stabilito dalla norma richiamata, qualora il valore accertato sia superiore a quello dichiarato, la sanzione è dovuta,

¹¹⁶ Art. 16, d.lg. 472/1997.

¹¹⁷ A. BUSANI, *op. cit.*, 350.

¹¹⁸ L'art. 10, comma 1, lett. B, T.u.r., fa gravare su tali soggetti l'obbligo della registrazione degli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati.

a prescindere dal superamento della soglia di tolleranza di un quarto prevista per tutti gli altri casi.

L'art. 72 disciplina la sanzione in caso di occultamento di corrispettivo, anche di modesta entità, non essendo previste “franchigie di tolleranza”¹¹⁹.

L'art. 73 sanziona i soggetti obbligati alla tenuta ed alla presentazione del repertorio¹²⁰; commina, inoltre, la sanzione accessoria della sospensione dalle funzioni “per un periodo non superiore a sei mesi” se la presentazione del repertorio avviene con ritardo superiore a sessanta giorni, oppure se la sua “regolarizzazione” non avviene nel termine stabilito dall'amministrazione finanziaria.

Il Titolo si chiude con l'art. 74, rubricato “Altre infrazioni”, che sanziona “chi dichiara di non possedere, rifiuta di esibire o sottrae all'ispezione le scritture contabili” rilevanti per la determinazione dell'imposta dovuta, nonché chi non ottempera alle richieste dell'ufficio, relative alla comunicazione di atti e notizie occorrenti per l'applicazione dell'imposta.

La norma prevede poi l'espressa applicabilità, per le violazioni conseguenti alle richieste avanzate dall'ufficio in applicazione dell'estensione dei poteri disposta dall'art. 53 *bis*, delle disposizioni del d.lg. 18 dicembre 1997, n. 471.

In tutti i casi in cui è applicabile la sanzione, è ammessa la definizione agevolata della controversia, con la possibilità per il trasgressore e gli obbligati in solido di “definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”¹²¹. E' inoltre sempre ammesso il ravvedimento, e cioè la possibilità di pagare una sanzione,

¹¹⁹ A. BUSANI, *op. cit.*, 359.

¹²⁰ I soggetti obbligati alla tenuta e, conseguentemente, alla presentazione del repertorio all'ufficio sono quelli indicati dall'art. 67, comma 1 e cioè “notai, ufficiali giudiziari, segretari o delegati della Pubblica amministrazione e altri pubblici ufficiali, cancellieri e segretari, nonché i capi delle amministrazioni pubbliche ed ogni altro funzionario autorizzato alla stipulazione dei contratti”.

¹²¹ Art. 16, comma 3, d.lg. 472/1997.

oggi pari al decimo del minimo, “se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (...) avviene (...) entro un anno dall'omissione o dall'errore”¹²².

7.3 Prescrizione e decadenza

Il Titolo VIII del d.p.r. 131 del 1986 disciplina gli istituti della prescrizione e della decadenza.

L'art. 76 regola la decadenza dell'azione della finanza tesa alla richiesta dell'imposta dovuta, distinguendo due ipotesi. Nel caso in cui l'ufficio richiede l'imposta relativa ad un atto non presentato alla registrazione, il termine di decadenza è di cinque anni, dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione o presentata la denuncia o dal giorno in cui si è verificato il fatto che avrebbe legittimato la registrazione d'ufficio. Se, invece, l'ufficio liquida l'imposta su un atto già presentato a registrazione, il termine decadenziale è ridotto a tre anni, il cui *dies a quo* decorre: dalla data della richiesta di registrazione, in caso di imposta principale; dalla data in cui l'accertamento di maggior valore è divenuto definitivo o è stata presentata denuncia dell'evento successivo alla registrazione, in caso di imposta complementare; dalla data di registrazione dell'atto o da quella di presentazione della denuncia di evento successivo alla stessa, se imposta suppletiva. Sempre con riferimento agli atti sottoposti a registrazione, l'avviso di rettifica e di liquidazione di maggiore imposta, dovuta a seguito di accertamento di maggior valore, deve essere notificato entro due anni dal pagamento dell'imposta¹²³. Qualora sia dovuta solo la sanzione, ma non l'imposta, il giorno da cui decorre il termine quinquennale è quello in cui è avvenuta la violazione¹²⁴. Trattandosi di decadenza, in tutti i casi il termine decorre senza subire alcuna interruzione o sospensione. L'ultimo comma dispone, infine, che, nonostante sia intervenuta la decadenza, il contribuente deve

¹²² Art. 13, d.lg. 472/1997.

¹²³ Art. 76, comma 1-*bis*, T.u.r..

¹²⁴ Art. 76, comma 4, T.u.r..

comunque pagare l'imposta se l'atto è stato registrato volontariamente oppure si è verificato il caso d'uso.

Il diritto del contribuente ad ottenere il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora è soggetto al termine di decadenza di tre anni, che decorre dal giorno del pagamento o, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione. L'art. 77 ha subito, rispetto alla precedente disciplina, un ampliamento sia in senso soggettivo, comprendendo tra i legittimati alla richiesta di rimborso anche il soggetto nei cui confronti è stata applicata una sanzione, sia in senso oggettivo, prevedendo il diritto alla restituzione anche della pena pecuniaria e degli interessi di mora, precedentemente esclusi¹²⁵. La richiesta di rimborso va presentata presso lo stesso ufficio che ha eseguito la registrazione, il quale ne rilascia ricevuta.

L'art. 78 prevede il termine decennale di prescrizione del diritto all'imposta definitivamente accertata, di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria.

¹²⁵ B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 589 ss.

CAPITOLO II. IL SOTTILE CONFINE TRA INTERPRETAZIONE ED ELUSIONE NELL'IMPOSTA DI REGISTRO

1. Centralità della questione

L'attività di interpretazione degli atti soggetti a registrazione è un momento essenziale ai fini della corretta applicazione dell'imposta di registro. Dal punto di vista dell'accertamento fiscale, l'interpretazione dell'atto è finalizzata all'individuazione del regime impositivo applicabile. Attraverso questa attività, infatti, l'interprete qualifica l'atto ed individua la voce della Tariffa corrispondente, la quale indica la misura dell'imposta da applicare. Naturalmente, il momento interpretativo diventa tanto più centrale, quanto maggiore è il potere di riqualificazione degli atti che si riconosce all'incaricato alla registrazione. Proprio l'ampiezza di tale potere ha costituito, ed ancora oggi costituisce, oggetto di elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali nient'affatto concordi. La questione è incentrata sulla possibilità di riconoscere o meno all'interprete, ossia al soggetto incaricato alla registrazione ed alla liquidazione dell'imposta, il potere di riqualificazione dell'atto, potere che si sostanzia nella individuazione della natura intrinseca dello stesso, indipendentemente dalla qualificazione giuridica riconosciuta dalle parti, ed anche utilizzando elementi non desumibili dall'atto stesso, ossia attraverso il c.d. collegamento negoziale.

La possibilità di affermare l'esistenza di un potere di riqualificazione di tale portata, che trascenda la volontà manifestata dalle parti nell'atto sottoposto a registrazione e consenta di rilevare i fini economici effettivamente perseguiti, sussisterebbe solo laddove si riesca ad individuare l'operatività di una norma antielusiva nel campo dell'imposta di registro.

L'elusione è una pratica che consente al contribuente di conseguire un risparmio fiscale attraverso una o più operazioni conformi alla lettera, ma non alla *ratio* delle norme, conseguendo “il medesimo risultato economico che la legge intendeva assoggettare ad imposizione, o un risultato economico analogo o sufficientemente fungibile con esso”¹. Talvolta le parti, anziché concludere l'atto che effettivamente vogliono realizzare, pongono in essere una serie di atti, il cui risultato è il medesimo al quale perverrebbero realizzando il diverso contratto “voluto”, ma conseguendo, attraverso tale catena negoziale, un risparmio di imposta. La giurisprudenza, con rare eccezioni, ha da sempre considerato illecito tale risparmio di imposta, perché espressione di un intento elusivo delle parti.

Se da un lato è un preciso dovere dell'Amministrazione, in forza dei principi costituzionali ex art. 3 e 53, contrastare il contribuente che si sottrae agli obblighi contributivi, d'altra parte l'art. 23 della Costituzione “non svolge funzione ornamentale o decorativa del sistema, ma lo plasma in modo da garantire ai soggetti passivi non soltanto la democraticità delle scelte impositive (non certamente demandabili al giudice) ma anche la certezza nei rapporti con l'amministrazione finanziaria”². Il rischio è o che lo Stato non riesca a difendersi con sufficiente forza da questo tipo di operazioni, o che, al contrario, la reazione sia eccessiva, e, talvolta, tale da travalicare i limiti consentiti dalla legge e specialmente dalla Costituzione. Sono evidenti le distorsioni che potrebbero derivare da un esercizio “eccessivamente disinvolto”³ del potere di riqualificazione degli atti, che potrebbe spingere gli uffici a rilevare, a fini impositivi, gli effetti economici degli atti, fiscalmente più onerosi per il contribuente.

¹ S. LA ROCCA, *L'abuso del diritto dalle origini storiche (nel diritto civile) alla evoluzione più attuale, come strumento di lotta ai fenomeni distorsivi (nel diritto tributario)*, in “Boll. Tributario informaz.”, n. 18, 2011.

² M. CERRATO, *Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie*, in G. MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, 34.

³ F. MARCHETTI, *La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'ufficio di registro: l'interpretazione dell'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986*, in “Boll. tributario informaz.”, n. 10, 2002, 738 ss.

L'Amministrazione può travalicare la volontà delle parti e gli effetti giuridici dell'atto, riqualificandolo anche alla luce di elementi extratestuali, ma ciò solo in presenza di una norma che la legittimi a ritenere "elusivo" il risparmio di imposta conseguito.

L'Amministrazione finanziaria, sostenuta dalla prevalente giurisprudenza più recente, individua una clausola antielusiva operante per l'imposta di registro nell'art. 20 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, rubricato "Interpretazione degli atti", che dispone: "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". La norma, secondo la giurisprudenza di legittimità, consentirebbe di superare l'apparenza creata dalle parti e di applicare l'imposta di registro tenendo in considerazione gli effetti realmente prodotti, attraverso la serie di atti conclusa dalle parti. La dottrina, contrapponendosi nettamente alle elaborazioni giurisprudenziali, nega una funzione antielusiva dell'art. 20, riconoscendole, invece, una mera funzione interpretativa degli atti.

E se l'art. 20 non avesse natura antielusiva, potrebbe operare la clausola generale antielusiva ex art. 37 *bis* del d.p.r. 600/1973, al fine di disconoscere l'illecito risparmio di imposta conseguito dalle parti?

Nell'analizzare questo panorama di possibili soluzioni, che hanno rilevantissimi effetti sul piano applicativo dell'imposta, è d'obbligo tener conto anche del cd divieto di abuso del diritto, principio di origine comunitaria, ritenuto immanente nell'ordinamento dalla giurisprudenza di legittimità, anche in assenza di una specifica disposizione *ad hoc*. Le più recenti sentenze, di parte della giurisprudenza di merito, ma soprattutto della Corte di Cassazione, fondano il potere di riqualificazione degli atti esercitato dall'Ufficio proprio sull'esistenza di un generale principio di abuso del diritto.

2. La questione dell'interpretazione degli atti prima dell'art. 20, T.u.r.

2.1 Antecedenti normativi dell'art. 20, T.u.r.

La questione dell'interpretazione degli atti soggetti ad imposta di registro trova la sua fonte già negli antecedenti normativi dell'art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986. Esaminando a ritroso la legislazione in materia di imposta di registro, una norma analoga all'art. 20, sia per funzione sia, anche se solo parzialmente⁴, per contenuto, si rintraccia già nella legge 21 aprile 1862, n. 585, all'interno del Titolo I, rubricato "Delle tasse di registro e delle norme generali per la loro applicazione", all'art. 7, che stabiliva: "La tassa è applicata secondo l'intrinseca natura degli atti e dei contratti e non secondo la loro forma apparente". La disposizione è stata riproposta nell'art. 8 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, che recitava: "Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente. Un atto che, per la sua natura e per i suoi effetti (...) 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".

La dottrina, pressoché unanimemente, concordava nel riconoscere all'art. 8 la funzione di attribuire rilevanza al contenuto effettivo, la cd "intrinseca natura", dell'atto soggetto a tassazione, in caso di contrasto con la sua veste formale attribuita dalle parti. Proprio allo scopo di individuare il contenuto effettivo dell'atto si riteneva necessario, attraverso l'interpretazione, far riferimento agli effetti dell'atto. L'incaricato alla registrazione poteva senza dubbio procedere alla riquilificazione dell'atto e della tassa conseguentemente dovuta⁵, se le parti

⁴ L'art. 20, attualmente in vigore, ripropone il riferimento alla rilevanza della natura intrinseca degli atti, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente; nel testo vigente non si ritrova, invece, il principio dell'interpretazione analogica, previsto dal secondo comma dell'art. 8 r.d. 3269/1923, non più giustificato alla luce della nuova Tariffa, nella quale gli atti non vengono più indicati in modo analitico.

⁵ A. BERLIRI, *op. cit.*

avessero usato, per errore o per ignoranza, parole non rispondenti al vero⁶, o espressioni improprie⁷, non rispondenti al contenuto dell'atto.

Il punto su cui invece si aprì, negli anni Trenta e Quaranta, un acceso e serrato dibattito, fu la questione se l'interpretazione degli atti dovesse avvenire sulla base degli effetti giuridici ovvero economici, e quale fosse, dunque, la natura dell'atto rilevante per procedere alla corretta liquidazione dell'imposta. La dottrina era sostanzialmente divisa in due.

2.2 La "teoria economica"

Parte della dottrina più risalente proponeva una lettura tesa a valorizzare gli effetti economici dell'atto, e a farli addirittura prevalere sugli effetti giuridici delineati dalle parti. Tale filone si può ricondurre nell'ambito di una più ampia visione del diritto tributario che trae le sue origini dalla dottrina d'oltralpe, prevalentemente in Germania, e che poi, negli anni Trenta del secolo scorso, si affermò anche in Italia, nelle elaborazioni della "Scuola di Pavia". Autori tedeschi, tra i quali Becker, Blumenstein, Hensel, scelsero un approccio sostanzialistico al diritto tributario, e ciò, in una Germania flagellata dal conflitto mondiale e bisognosa di gettito, si tradusse nella "valorizzazione dei presupposti economici del prelievo, a scapito della forma giuridica"⁸. Becker riconobbe il fine delle norme tributarie proprio nella massimizzazione del gettito: "procacciare denaro quanto più possibile".⁹ Ad un così attivo e fervente dibattito dottrinale, si accompagnava una "adeguata base legislativa"¹⁰: può citarsi il paragrafo 4 dell'Abgabenordnung del 1919, approvato su proposta di Enno Becker, poi confluito nell'art 9 del Reichsabgabenordnung (RAO), con il quale si

⁶ Ad esempio, un atto qualificato formalmente come promessa di vendita, ma, in base alle clausole, fosse in realtà una vendita, sarebbe stato tassato come vendita.

⁷ Ad esempio, l'atto qualificato formalmente come donazione, ma contenente un'obbligazione di pagamento, sarebbe stato tassato come vendita.

⁸ G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012, 64.

⁹ G. MELIS, *Sull' "interpretazione antielusiva" in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in "Riv. dir. trib.", n. 5, 2008, 413 ss.

¹⁰ *Ibidem*.

introdusse il principio per cui “nell’interpretazione delle leggi fiscali si dovrà tener conto del loro scopo, della loro portata economica così come dello sviluppo delle circostanze”; se, invece, l’obbligazione tributaria fosse stata evitata o ridotta, attraverso un abuso delle forme, l’articolo 10¹¹ disponeva che le imposte sarebbero state riscosse “nel modo in cui avrebbero dovuto esserlo se gli avvenimenti, fatti o circostanze economiche avessero rivestito la forma giuridica ammessa”. Il Becker scriveva¹² che le parti avrebbero potuto evitare l’imposta in due modi: o non realizzando il fatto economico che la legge pone come oggetto del tributo, ed in tal caso non si sarebbe configurato abuso, oppure adoperando forme giuridiche non usuali e rendendo quindi applicabile il paragrafo 10, in quanto la realizzazione dell’interesse del contribuente avrebbe configurato un fenomeno di evasione, che la legge non avrebbe potuto tollerare. Il principio sostenuto dalla dottrina tedesca era, dunque, quello della tassazione del c.d. “equivalente economico”, che si traduceva nella possibilità riconosciuta all’interprete di “assegnare alla norma tributaria la massima estensione (...) possibile, in modo da assicurare l’imposizione di tutto ciò che si configurava come ‘economicamente equivalente’ a quanto espressamente previsto come tassabile dal legislatore”¹³.

Con la “Scuola pavese”, ed in particolare attraverso l’analisi compiuta da Benvenuto Griziotti, si recepì in Italia questo atteggiamento sostanzialistico nei confronti del diritto tributario, e si tentò un’interpretazione “funzionale” delle norme tributarie, tesa a valorizzare il contenuto economico del prelievo, fino all’estrema conseguenza applicativa di consentire al giudice, investito di una controversia tra Fisco e contribuente, di disapplicare una norma nel caso in cui l’applicazione della stessa comportasse risultati non coerenti con la base economica del tributo¹⁴.

¹¹ Art. 10 RAO

¹² D. JARACH, *Principi per l’applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937.

¹³ G. MELIS, *L’interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

E' questo, dunque, il contesto nel quale si è sviluppata la cosiddetta teoria "economica", propugnata da numerosi studiosi, tra i quali Jarach, Vignali, lo stesso Griziotti, Giannini. Questa parte della dottrina aderiva ad una lettura dell'art.8 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 che valorizzasse gli effetti economici dell'atto sottoposto a registrazione e consentisse all'ufficio finanziario di ricercare l'autentica natura economica delle pattuizioni in esso contenute e di determinare, solo sulla base di ciò ed indipendentemente dalla qualificazione giuridica data dalle parti, l'imposta di registro dovuta. Gli studiosi della Scuola di Pavia sostennero¹⁵, addirittura, che l'art. 8 contenesse un principio valevole per l'intero sistema delle imposte, sulla scia delle citate norme della legislazione tedesca¹⁶.

Dino Jarach¹⁷ è, tra i sostenitori della teoria economica, l'autore che ha forse con più vigore sostenuto la rilevanza degli effetti economici, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ed osteggiato la contrapposta tesi giuridica. Jarach colpì duramente quella dottrina, all'epoca prevalente, che attribuiva all'art. 8 una portata estremamente "limitata e superficiale", influenzata, a suo dire, dalla dottrina francese, che interpretava, in modo analogamente limitato ai soli effetti giuridici, l'art. 2 della legge 22 frimaio anno VII¹⁸. Obiettò Jarach che la legge di registro all'epoca vigente in Italia¹⁹ non aveva una disposizione di contenuto analogo a quella francese e, pertanto, la dottrina che ne recepiva l'influenza errava nel pervenire alle medesime conclusioni della dottrina francese che dava esclusivo rilievo alla natura civilistica degli atti. A sostegno della rilevanza degli effetti economici dell'atto ci sarebbe stata, secondo Jarach, la sottile se pur significativa differenza tra la

¹⁴ B. GRIZIOTTI, *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in "Riv. dir. fin.", I, 1940, 360 ss; D. JARACH, *La teoria finanziaria in Benvenuto Griziotti*, in "Riv. dir. fin. sc. fin", 16, 1954, 388 ss.

¹⁵ G. GIRELLI, *op. cit.*, 66 n. 15; G. FALSITTA, *Manuale...*, cit., 897 n. 14.

¹⁶ Come si è già sottolineato, il paragrafo 10 della RAO dispone la rilevanza degli effetti economici nell'interpretazione delle leggi tributarie, intese in senso ampio e generale, e non limitatamente a singoli tributi.

¹⁷ D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937, 41 ss.

¹⁸ Art. 2 l. 22 frimaio anno VII: "*Les droit d'enregistrement sont fixes ou proportionnels suivant la nature des actes ou mutations qu'y sont assujettis*".

¹⁹ Il riferimento è al r.d. 3269 del 1923

lettera dell'art. 8 della legge 3269/1923 e quella del precedente art. 7 del 1862, che si riteneva applicabile solo in caso di discordanza tra le parole usate, la c.d. forma apparente, e il contenuto effettivo dell'atto. L'art. 8 ha introdotto l'inciso "se anche non vi corrisponda la forma apparente"; e secondo Jarach questo sarebbe stato sintomo della volontà del legislatore di chiarire che la norma contenuta nella legge di registro non indicava solo il modo di interpretare gli atti in caso di dubbio sulla loro classificazione civilistica, ma che in ogni caso "il fondamento della tassazione" fosse "costituito dalla natura intrinseca e dagli effetti degli atti, ossia dal loro contenuto sostanziale"²⁰. Dunque, la portata dell'espressione introdotta nell'art. 8 non avrebbe potuto essere limitata ai casi in cui le clausole fossero, per errore o per frode, incompatibili con la qualificazione giuridica data dalle parti, ma avrebbe dovuto essere estesa anche al caso in cui, pur essendo il titolo giuridico appropriato e compatibile con le clausole dell'atto, la forma giuridica fosse diversa da quella normalmente usata per una determinata operazione economica.

Anche Griziotti perveniva alle medesime conclusioni, partendo dal presupposto che l'imposta di registro non fosse una tassa, ma un'imposta, e in quanto tale "colpiva fatti economici"²¹. Promulgata la Costituzione, Griziotti sostenne che il fondamento della rilevanza del contenuto economico dell'atto potesse ravvisarsi proprio nel principio costituzionale della capacità contributiva; deve, comunque, darsi atto che, nelle sue elaborazioni, egli riconobbe all'art. 53 un significato pieno, contrariamente alla tesi che lo considera, invece, una "scatola vuota"²².

Analizzando il campo applicativo dell'art. 8, secondo i sostenitori della teoria economica, potevano individuarsi diverse ipotesi²³.

La prima si realizza nel caso, frequente, in cui le parti non sono ricorse a particolari adattamenti delle forme dei negozi del diritto civile per raggiungere i

²⁰ D. JARACH, *Principi...*, cit.

²¹ G. MELIS, *Sull' "interpretazione antielusiva"...*, cit.

²² *Ibidem*.

²³ D. JARACH, *Principi...*, cit., 57 ss.

propri scopi, e, dunque, l'atto coincide con l'istituto civilistico che normalmente è usato per quel determinato fine economico. Se l'atto è stato qualificato correttamente, cioè la qualificazione giuridica corrisponde al suo reale contenuto, si dovrà semplicemente applicare la tassa nella misura prevista dalla Tariffa per quell'istituto civilistico; se l'istituto non corrisponde ad alcuna voce della Tariffa, in applicazione del secondo comma dell'art. 8 del r.d. 3269 del 1923²⁴, si applicherà la tariffa prevista per l'atto col quale, per la sua natura ed i suoi effetti, l'atto compiuto ha maggior analogia. Può, però, accadere che l'atto non sia stato qualificato, cioè non sia stato classificato secondo i criteri del codice civile; si farà allora uso del criterio interpretativo contenuto nell'art. 1131²⁵ del codice civile del 1865, e, qualificato l'atto, si procederà ad individuare la voce della Tariffa corrispondente. Infine, sempre all'interno dell'ipotesi in cui ci sia corrispondenza tra l'atto compiuto e l'istituto civilistico normalmente utilizzato, può verificarsi il caso dell'atto qualificato inesattamente, per errore o per frode; è il caso in cui il titolo che le parti hanno dato all'atto non corrisponde alle sue clausole. Si dovrà quindi procedere alla corretta riqualificazione dell'atto, in base al suo contenuto, compiendo la medesima attività prescritta dall'art. 1131 c.c. citato: restituita all'atto la sua corretta qualificazione giuridica, non resterà che applicare la tassa prevista dalla Tariffa per quell'atto. Solo questa ultima ipotesi rientra nel campo applicativo dell'art. 8 individuato dalla dottrina maggioritaria, sostenitrice della opposta "teoria giuridica". Ma Jarach, analizzando la portata pratica dell'art. 8, la riconosce anche in un'ulteriore e significativa ipotesi, quella in cui le parti si sono servite di procedimenti giuridici non normali, adattando le forme dei negozi civilistici agli scopi da esse perseguiti, per sopportare un'imposizione meno onerosa. A differenza dell'ipotesi precedentemente esaminata, in questo ultimo caso l'atto compiuto non coincide con l'istituto

²⁴Art. 8, comma 2, r.d. 3269/1923: "Un atto che per la sua natura ed i suoi effetti, secondo le norme stabilite nell'art. 4, risulti 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 ed i suoi effetti ha maggiore analogia".

²⁵L'art. 1131 del Codice Civile del 1865 disponeva: "Nei contratti si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti contraenti, anziché stare al senso letterale delle parole".

civilistico normalmente usato per raggiungere quei determinati scopi economici. Inoltre nella prima ipotesi si tratta solo di dare agli atti la qualificazione giuridica esatta; fatto ciò, è indifferente che le tasse si applichino secondo la natura e gli effetti giuridici o secondo quelli economici, perché, nel caso in cui l'atto riveste la forma giuridica normalmente usata per quelle funzioni, l'atto giuridico e quello economico corrispondono tra loro come, di conseguenza, i relativi effetti. Se invece, come accade nella seconda ipotesi, l'atto economico non riveste la sua forma giuridica normale, non c'è coincidenza tra atto giuridico ed atto economico, e bisognerà allora applicare la tassa secondo la natura e gli effetti economici, e non secondo la natura e gli effetti giuridici dell'atto.

La conseguenza applicativa e pratica, alla quale giunsero i maggiori esponenti di questa scuola di pensiero, è che “due atti con identico contenuto economico, anche se con forme giuridiche diverse,” andassero “sottoposti ad identico tributo”²⁶, e ciò proprio in osservanza del principio di uguaglianza. Aderendo ad una diversa lettura dell'art. 8, due atti che avessero manifestato identica capacità contributiva sarebbero stati colpiti da tributi di diversa entità, per il solo fatto di rivestire forme giuridiche differenti.

I sostenitori della “teoria economica” hanno anche ritenuto non rilevante il fatto che la legge di registro e la Tariffa elencassero gli atti secondo la loro natura giuridica. Le questioni si sono inserite nel più ampio dibattito relativo al rapporto tra il diritto tributario ed il diritto civile²⁷. Secondo gli esponenti della Scuola di Pavia, nonché già secondo autorevoli autori quali Becker, Ball, Lion²⁸, le espressioni di diritto privato usate nel diritto tributario non mantengono il loro significato originario, e, pertanto, le espressioni contenute nella legge di registro e nelle tariffe, indicano un fenomeno della vita economica e non l'istituto classificato secondo il codice civile. Sarebbe “un grave errore per l'interprete trasporre *sic et simpliciter* tali concetti ed istituti nel campo del diritto

²⁶ D. JARACH, *Principi...*, cit., 41 ss.

²⁷ G. Girelli, *op. cit.*, 67 ss.

²⁸ A. BERLIRI, *op. cit.*, 139 ss.

finanziario”²⁹, ma andrebbero, invece, adattati alla natura pubblicistica e ai fini specifici di tale branca del diritto.

In conclusione, la teoria in esame, riconosceva in ogni caso come oggetto dell'imposta un fatto di contenuto economico, sul presupposto che “se quella di registro è un'imposta, allora essa ha un oggetto che costituisce sintomo di capacità contributiva”³⁰. L'ammontare dell'imposta è in funzione del valore e quindi della capacità contributiva che l'atto economico rivela.

2.3 La teoria “giuridica”

Nel vivace dibattito sulla natura economica o giuridica dell'atto sottoposto a registrazione, la dottrina maggioritaria si è schierata per la tesi cosiddetta “giuridica”, che riconosceva all'art. 8 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 una mera funzione di interpretazione, attività nella quale potevano essere presi in considerazione i soli effetti giuridici dell'atto, ossia quelli rinvenibili esclusivamente dalle clausole dello stesso. Si è sostenuto, di conseguenza, che l'indagine sul fondamento economico dell'atto fosse del tutto preclusa all'Amministrazione finanziaria, la quale, invece, avrebbe potuto procedere ad una riqualificazione dell'atto solo sulla base degli effetti giuridici dello stesso, individuabili anche al di là delle improprie e devianti denominazioni talvolta utilizzate dalle parti. La tesi “economica” apparve, da subito, piuttosto fragile, e lasciò spazio a notevoli critiche. Berliri, nei suoi scritti, pose radicali e decisive obiezioni alle conclusioni di Jarach, dirette a confutare e a far cadere ogni argomentazione a sostegno della tesi “economica”. La teoria di Jarach e della dottrina, se pur minoritaria, alla quale egli apparteneva, scrive Berliri, si fondava su un vero e proprio “vizio logico”³¹: Jarach desumeva, dalla premessa che l'oggetto dell'imposta è un fatto indice di capacità contributiva, la conseguenza,

²⁹ M. PUGLIESE, *Istituzioni del diritto finanziario*, Padova, 1937, 11.

³⁰ B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 543.

³¹ A. BERLIRI, *op. cit.*, 142-150.

non necessaria, che l'atto andasse interpretato secondo la natura e gli effetti economici. Ma da tale premessa deriva solo che le tasse di registro hanno come oggetto un fatto dal quale il legislatore ha desunto una certa capacità contributiva. I sostenitori di questa tesi sembravano infatti dimenticare che il giudizio sull'idoneità di un fatto a manifestare capacità contributiva fosse riservato solo al legislatore, e non potesse essere rimesso all'interprete, il quale non può mai arbitrariamente individuare l'espressione di capacità contributiva in un atto, senza una preventiva scelta del legislatore in tal senso. Se pur il legislatore errasse in un tale giudizio, l'interprete non sarebbe comunque legittimato a correggerlo.

Tra le critiche mosse alle argomentazioni dei sostenitori della tesi "economica", la dottrina maggioritaria riteneva priva di rilievo e di conseguenze pratiche la novità apportata alla legge di registro con l'introduzione dell'art. 8. Non si riteneva plausibile, inoltre, quell'interpretazione autonoma dei termini e degli istituti del diritto civile trasposti nel diritto tributario, che sviliva ogni aspetto unitario dell'ordinamento giuridico; si sarebbe potuti giungere ad un diverso significato rispetto a quello del settore del diritto di provenienza solo in presenza, nella normativa stessa, di una esplicita presa di posizione in tal senso³². Anche la Suprema Corte affermò tale principio³³, rilevando la necessità di un'interpretazione unitaria degli istituti usati nei diversi settori, in quanto parti dell' "unico, per quanto complesso, ordinamento giuridico dell'organismo statale", eccetto nei casi in cui il legislatore tributario avesse voluto adottare una diversa definizione. Anche Anton Uckmar fu tra i sostenitori della teoria cd "giuridica", sostenendo che il Fisco può certamente tassare un atto in relazione alla sua natura intrinseca ed indipendentemente dal *nomen* che le parti gli hanno dato, ma "ciò non deve portare all'estrema conseguenza di applicare un'aliquota più elevata di quella dovuta su un determinato atto per il solo motivo che le parti

³² B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 544.

³³ Cass. 31 marzo 1941, n. 77.

hanno raggiunto lo scopo che avrebbero potuto ottenere stipulando un altro contratto soggetto ad aliquota minore”³⁴.

Con riferimento al negozio indiretto, Berliri osservò come in tutti i campi esistessero atti economicamente e giuridicamente distinti³⁵, ma, nonostante ciò, comunque fungibili tra loro. Non c’era quindi ragione per ammettere che le parti che avessero scelto di concludere un atto subissero una tassazione commisurata non all’atto concluso ma a quello ritenuto economicamente equivalente ad esso, per evitare che le parti scegliessero l’atto da concludere, e quindi da assoggettare a registrazione, in ragione della minore imposta applicabile. In tal modo, infatti, l’interpretazione dell’atto sarebbe finita con il configurarsi come un’attività di ricerca soggettiva dei motivi.³⁶

Accogliendo la tesi prospettata da Jarach una promessa di vendita verrebbe tassata allo stesso modo di una vendita; e in caso di promessa non adempiuta e mancato trasferimento di proprietà, sorgerebbe il diritto al risarcimento del danno, che, in base agli effetti economici che determina, sarebbe equivalente al trasferimento di proprietà. Si arriverebbe, quindi, all’assurda conseguenza che, poiché tutte le obbligazioni, se non adempiute, danno luogo a risarcimento, tutte sarebbero economicamente uguali alla vendita³⁷. Se si ammettesse che ai negozi indiretti possa applicarsi non il trattamento previsto per il negozio concluso, ma quello stabilito per il diverso negozio che le parti avrebbero potuto stipulare per raggiungere gli stessi fini, si avrebbe un risultato assolutamente incompatibile con i principi della certezza del diritto e della riserva di legge in materia tributaria³⁸, lasciando così la determinazione del trattamento impositivo all’arbitrio dell’interprete. Non mancarono le preoccupazioni per le conseguenze dell’adozione di questi principi anche tra i fautori della stessa tesi economica: lo

³⁴ A. UCKMAR, *La legge...*, cit., 215 ss.

³⁵ A titolo esemplificativo possono citarsi il pagamento in denaro, l’emissione di assegno, la girata di cambiale, la delegazione di pagamento, G. MELIS, *Sull’ “interpretazione antielusiva”...*, cit.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ A. BERLIRI, *op. cit.*

³⁸ B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 544.

stesso Giannini³⁹ avvertì che il principio della tassazione secondo gli effetti economici dovesse “essere utilizzato con la massima circospezione, per evitare di sostituire il proprio apprezzamento soggettivo alla norma posta dal legislatore”.

La tesi “economica” non poggiava, dunque, su “alcun fondamento nel diritto positivo”, e, secondo Berliri, per determinare quale fosse il regime tributario di un atto, sarebbe bastato “ricercare quale” fosse “il negozio giuridico in esso consacrato”⁴⁰. Accogliere questa lettura dell’art. 8, ed affermare che l’imposta di registro colpisse gli effetti giuridici, “non significa dire che l’imposta colpisce qualcosa che non esiste”⁴¹. Teoricamente si potrebbe commisurare un’imposta sia agli effetti giuridici che a quelli economici, ma commisurarla agli effetti economici richiederebbe di definire e catalogare tutti gli atti economici, attività che, giustamente, Berliri definisce “improba se non impossibile”.

In conclusione, mentre la dottrina tedesca degli anni ’20, sostenitrice dell’interpretazione “funzionale”, ha trovato terreno fertile nel proprio paese, il dibattito sostenuto in Italia dalla Scuola di Pavia, da Griziotti e dai suoi allievi, si è scontrato con una tradizione giuridica che si è mostrata impermeabile a recepire le aperture da questi proposte⁴².

La validità della tesi giuridica fu poi definitivamente confermata dallo stesso legislatore, attraverso la formulazione dell’art. 19 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, successivamente riprodotto nel testo dell’attuale art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986. Fu infatti codificato espressamente il riferimento agli “effetti giuridici” nell’interpretazione degli atti sottoposti a registrazione⁴³. Ciò ha definitivamente comportato l’abbandono della tesi, già peraltro sconfitta in

³⁹ GIANNINI, in B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 544 n. 41.

⁴⁰ *Ibidem*; L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, Soc. A.B.E.T.E., 1955, 257 ss; A. UCKMAR, *La legge...*, cit.

⁴¹ A. BERLIRI, *op.cit.*, 142-150.

⁴² G. MELIS, *Sull’ “interpretazione antielusiva”...*, cit.

⁴³ Art. 19, d.p.r. n. 634 del 1972: “Le imposte sono applicate secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.”

giurisprudenza⁴⁴, che individuava nell'art. 8 r.d. n. 3269 una regola interpretativa che consentisse di andare al di là dell'atto concluso dalle parti, indipendentemente dalle clausole in esso contenute, per ricercare l'atto economico effettivamente realizzato.

Giova ricordare che, prima della suddetta precisazione legislativa, la teoria "economica" ha riscosso adesioni e consensi anche da parte della giurisprudenza⁴⁵. Tra la giurisprudenza più risalente può annoverarsi il caso Dalmine, in cui il Supremo Consesso rilevò che "la intrinseca natura degli atti o dei trasferimenti e gli effetti degli atti stessi *andassero ricercati* (...) nel carattere della prestazione che costituisce l'oggetto del negozio, e che ne rispecchia la funzione economica"⁴⁶. A medesima conclusione pervenne la Cassazione nella celebre sentenza Orsi Mangelli⁴⁷, affermando che, in presenza di "negozi collegati e indiretti", non possono essere inibite all'Amministrazione finanziaria le opportune indagini per accertare se dalla combinazione di più negozi, tra loro collegati, sia derivato un effetto ulteriore, che superi le conseguenze connaturali ai negozi strumentalmente utilizzati".

3. L'art. 20, T.u.r.: disposizione antielusiva?

3.1 La posizione dell'Amministrazione finanziaria

L'Amministrazione finanziaria si avvale del dettato normativo dell'art. 20 T.u.r. per procedere alla riqualificazione degli atti sottoposti a registrazione. La

⁴⁴ MARONGIU G., *L'elusione nell'imposta di registro tra abuso del "diritto" e l'abuso del potere*, in "Dir. e prat. trib.", 2008, I, 1083 ss.

⁴⁵ G. GIRELLI, *op. cit.*, 70.

⁴⁶ Cass., 19 luglio 1940, n. 2475.

⁴⁷ Cass. civ., Sez. I, 9 maggio 1979, n. 2658, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1982, II, 79 ss, con nota di D. JARACH, *I contratti a gradini e l'imposta*. Il caso riguardava un atto di donazione di buoni del tesoro seguito da un atto di permuta di un immobile contro i buoni del tesoro; l'Amministrazione ha considerato l'operazione, riqualificandola, come un atto di liberalità (donazione) avente ad oggetto gli immobili permutati.

norma in esame costituisce, secondo gli Uffici, il fondamento non di un mero potere di interpretazione degli atti, ma di quello più ingerente che porta a riquificarli in ragione del “risultato complessivo economico”⁴⁸ perseguito dalle parti. E’ questo, infatti, che l’Ufficio ritiene che il legislatore abbia inteso con l’espressione “intrinseca natura”, che deve essere ricercata, “anche qualora non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”. L’Amministrazione finanziaria, in sede di contestazione, tende a dare rilevanza, ai fini della determinazione dell’imposta di registro, all’ “effetto economico finale”⁴⁹, normalmente ricostruito anche analizzando elementi extratestuali rispetto all’atto sottoposto a registrazione. Non di rado, infatti, l’Ufficio procede a riquificare atti autonomamente presentati alla registrazione, attraverso il c.d. collegamento negoziale, e, conseguentemente, a liquidare nuovamente l’imposta correttamente dovuta, in base alla causa reale dell’operazione economica complessivamente realizzata. Si tratta di una lettura dell’art. 20 in funzione antielusiva, in quanto consente all’Ufficio di colpire quei contribuenti che, avvalendosi di strumenti messi loro a disposizione dal legislatore, quindi senza violare le norme tributarie ed integrare fattispecie di evasione, conseguano un risparmio di imposta. Si può individuare una ormai “consolidata prassi operativa”⁵⁰ dell’Amministrazione finanziaria, che invoca l’art. 20 per recuperare la maggiore imposta di registro dovuta. Come si vedrà⁵¹, frequentemente gli atti di conferimento di azienda, seguiti dalla cessione di partecipazioni, vengono puntualmente riquificati dall’Amministrazione finanziaria come cessione di azienda, per la quale la Tariffa prescrive che sia dovuta la maggiore imposta proporzionale.

⁴⁸ E. ZANETTI, *Finanziaria 2008: conferimento d’azienda e cessione della partecipazione ricevuta in cambio*, in “il Fisco”, n. 6, 2008, 941 ss.

⁴⁹ G. CORASANITI, *L’interpretazione degli atti e l’elusione fiscale nel sistema dell’imposta di registro*, in “Obbligazioni e Contratti”, n. 8-9, 2013, 615 ss.

⁵⁰ E. ZANETTI, *op. cit.*

⁵¹ V. Capitolo III.

3.2 La consolidata lettura dell'art. 20

La dottrina, pressoché unanimemente, attribuisce all'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro una funzione esclusivamente interpretativa, negandole una possibile natura di norma antielusiva⁵². Tale norma, oltre ad indicare all'interprete il corretto metodo di interpretazione dell'atto⁵³, chiarisce anche che ai fini dell'imposta di registro rilevano gli effetti giuridici prodotti dagli atti soggetti a registrazione, e non le mere formalità degli stessi. La disposizione in esame indica ciò che l'interprete può fare al momento della registrazione: può certamente individuare e tenere in considerazione, ai fini della liquidazione dell'imposta, la "intrinseca natura" dell'atto, e non fermarsi alla "forma apparente" dello stesso, cioè alla qualificazione formale conferita ad esso dalle parti, inquadrando la fattispecie negoziale nello schema legale corrispondente, procedendo alla "corretta qualificazione giuridica del contratto"⁵⁴. L' "intrinseca natura" dell'atto è quella che, attraverso l'attività di interpretazione, si può desumere dalle clausole dell'atto, mentre gli "effetti giuridici" sono le modificazioni della realtà che l'atto produce⁵⁵; entrambi questi elementi vanno considerati dall'interprete, anche se in contrasto con la forma apparente dell'atto. Il potere di riqualificazione dell'atto non è illimitato, ma può esercitarsi soltanto sulla base di quanto risulti dalle clausole dello stesso. Esemplicando, se le parti intitolassero un atto "conferimento d'immobile", ma dalle clausole risulti che in realtà, con quel determinato atto, stiano conferendo l'intera azienda, l'incaricato alla registrazione può e deve assoggettare a tassazione l'atto come "conferimento d'azienda", applicando i relativi criteri impositivi. Se l'ufficio può e deve ricostruire la reale natura giuridica dell'atto, senza essere vincolato dal *nomen juris* attribuito dalle parti ad esso, "non può, invece, andare al di là della

⁵² G. MELIS, *L'interpretazione...*, cit., 288 ss.

⁵³ M. ANITA, G. ODETTO, M. PEIROLO, *Imposte indirette*, Milano, 2010.

⁵⁴ G. MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, 380.

⁵⁵ M. ANITA, G. ODETTO, M. PEIROLO, *op.cit.*

qualificazione civilistica e degli effetti giuridici desumibili da un'interpretazione complessiva dell'atto"⁵⁶. Dunque l'Ufficio non potrà dare rilievo alle vicende economiche eventualmente sottese all'atto, o ad elementi extratestuali, non desumibili dalle clausole dello stesso⁵⁷. Non potendo riconoscere all'art. 20 T.u.r. funzione antielusiva, la dottrina conclude affermando che non esista, nell'ambito della legge di registro, una norma generale antielusiva paragonabile all'art. 37 *bis* del d.p.r. 600 del 1973⁵⁸. Secondo il Consiglio Nazionale del Notariato, “deve quindi decisamente negarsi che – di fronte ad una pluralità di atti, tra loro collegati in vista del conseguimento di un effetto complessivo, ulteriore rispetto agli effetti giuridici dei singoli atti (c.d. contratti a gradini o *step transaction*) – l'Ufficio possa far valere il collegamento ai fini dell'imposizione di registro, e quindi – interpretando l'atto sottoposto a registrazione unitamente ad altri ad esso collegati – tener conto di un presunto ‘effetto giuridico unitario’ ”⁵⁹. L'assenza di una clausola generale antielusiva e la natura meramente interpretativa dell'art. 20, T.u.r. escluderebbero la possibilità di un sindacato antielusivo nell'ambito dell'imposta di registro, con la conseguenza che “il risparmio di imposta di registro derivante dal ricorso a negozi diversi da quelli direttamente produttivi degli effetti voluti dalle parti non sia passibile di censure”⁶⁰.

I numerosi Autori che si sono espressi sul punto elencano, con argomentazioni precise e circostanziate, le ragioni che porterebbero ad escludere una lettura dell'art. 20 come disposizione antielusiva operante nel sistema dell'imposta di registro.

Come già esaminato, l'art. 20 ha il suo antecedente normativo nell'art. 19 della legge di registro precedente, che ha introdotto una specificazione, rispetto

⁵⁶ G. MARONGIU, *L'elusione...*, cit.

⁵⁷ G. CORASANITI, *Sui profili “elusivi” dei conferimenti societari nell'imposta di registro*, in “Obbligazioni e Contratti”, n. 5, 2007, 433 ss.

⁵⁸ M. ANITA, G. ODETTO, M. PEIROLO, *op.cit.*, 149.

⁵⁹ G. PETRELLI, *Imposta di registro – Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti*, Studio n. 95 / 2003 / T del Consiglio Nazionale del Notariato, consultabile sul sito www.notariato.it.

⁶⁰ G. CORASANITI G, *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*, in “Dir. e prat. trib.”, n. 3, 2010, 578 ss.

all'art. 8 del r.d. n. 3269/1923, prevedendo l'espresso riferimento agli effetti giuridici, e solo ad essi, nell'interpretazione degli atti soggetti a registrazione. La scelta del legislatore ha, così, risolto l'acceso dibattito dottrinale, accogliendo la c.d. tesi "giuridica". Dunque, come sostiene univocamente la dottrina, con questo intervento il legislatore ha estrinsecato e chiarito la sua volontà: ai fini dell'interpretazione dell'atto rilevano esclusivamente gli effetti giuridici che esso produce e quelli che può potenzialmente produrre. Aderendo a questa tesi, dunque, si esclude che possano utilizzarsi gli effetti economici sottesi all'atto, ai fini della riqualificazione dello stesso da parte dell'Ufficio, e, pertanto, non può riconoscersi una valenza antielusiva all'articolo 20, T.u.r.. La dottrina è concorde nel riconoscere che si tratta dell'unica interpretazione della norma compatibile con i principi costituzionali della riserva di legge in materia tributaria (art. 23 Cost.), della tutela dell'iniziativa economica privata (art. 41 Cost.) e della capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Si arriva ad escludere la portata antielusiva dell'art. 20 anche in funzione di una ragione ben più radicata nella tradizione normativa dell'imposta di registro, che limita i poteri di riqualificazione dell'Ufficio: il suo essere un'imposta d'atto⁶¹. La qualificazione dell'imposta di registro come imposta d'atto impedisce che l'Ufficio possa riqualificare l'atto in base ad elementi extratestuali, poiché la tassazione si cristallizza al momento del perfezionamento dell'atto. E' pacificamente riconosciuto che non rilevano, ai fini della liquidazione dell'imposta, le vicende (modificative, estintive, ecc) che gli effetti giuridici dell'atto possono subire successivamente al suo perfezionamento⁶²; si giunge ad una tale conclusione considerando che l'art. 38 T.u.r. dispone addirittura l'irrelevanza della nullità dell'atto registrato.

⁶¹ G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in "Dir. e prat. trib.", n. 2, 2013; G. CORASANITI, *L'interpretazione...*, cit., 615; G. MARONGIU, *L'elusione...*, cit.; G. FALSITTA, *Manuale...*, 613 ss.; G. PETRELLI, *op. cit.*; G. ZIZZO, *In tema di qualificazione dei contratti ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in "Riv. dir. trib.", II, 1992, 171 ss.; UCKMAR A., UCKMAR V., *op. cit.*, 553; B. SANTAMARIA, *op. cit.*; A. BERLIRI, *op. cit.*; A. UCKMAR, *op. cit.*, 197 ss.

⁶² G. PETRELLI, *op. cit.*

Confrontando l'art. 20 con la clausola antielusiva contenuta nell'art. 37-*bis* del d.p.r. 600 del 1973, che è la disposizione antielusiva per eccellenza operante nel settore delle imposte dirette, si nota subito che la rubrica di quest'ultima, "Disposizioni antielusive", espone immediatamente quale sia la natura e la funzione della norma, a differenza dell'art. 20 che è intitolato "Interpretazione degli atti"⁶³. Manca, inoltre, nella legge di registro la tutela introdotta dal quarto comma dell'art. 37 *bis*, attraverso il quale si evita che l'avviso di accertamento relativo al comportamento elusivo possa essere emanato in assenza di una previa richiesta di chiarimenti al contribuente; ciò significa che supposte operazioni antielusive, relative all'applicazione dell'imposta di registro, possono essere contestate dopo anni senza che l'Ufficio abbia preventivamente edotto i contribuenti attraverso un previo confronto. Rispetto ad una tale lacuna di garanzie procedurali non manca chi prospetta una possibile incompatibilità costituzionale dell'art. 20, se fosse accolta la sua natura di norma antielusiva.⁶⁴ Infatti delle due l'una: o si ritiene applicabile anche all'imposta di registro l'art. 37 *bis* del d.p.r. 600 del 1973, soluzione in realtà esclusa da dottrina e giurisprudenza, oppure le garanzie previste dall'art. 37 *bis* non si applicano ed allora si configura un dubbio di legittimità costituzionale. "Se l'elusione è un fenomeno da contestare sul piano generale e capillare, la sua disciplina non può che essere identica con riguardo a tutte le imposte"⁶⁵. L'art. 37 *bis*, norma piuttosto complessa che consta di ben 8 commi, si occupa anche della sorte degli atti di cui si contesti l'elusività, prevedendo che "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria"; rispetto all'art. 20, estremamente sintetico, la disposizione del d.p.r. 600 del 1973 sembrerebbe "inutile, arzigogolata, pletorica, perché sarebbe stato sufficiente statuire anche per le imposte dirette, che gli atti si tassano secondo i loro effetti giuridici. (...) Ma non è così, in realtà, perché la disciplina analitica dettata dall'art. 37 *bis* non è né pletorica né esorbitante; è

⁶³ G. MARONGIU, *L'abuso del diritto...*, cit.

⁶⁴ G. MARONGIU, *L'elusione...*, cit.

⁶⁵ *Ibidem*

strettamente aderente al realizzando equilibrio tra la libertà dei singoli operatori e le esigenze di contrasto all'elusione⁶⁶. Si tratta, pur sempre, di una norma che trae le sue origini più remote nella seconda metà dell'Ottocento, e non è facile convincersi che “possa, oggi, assolvere, nella sua formulazione stringatissima ed essenziale, tante diverse funzioni”⁶⁷. La mancanza, all'interno della legge di registro, di una norma analoga all'art. 37 *bis* non sarebbe da considerarsi una lacuna del legislatore, bensì “una sua precisa scelta, ponderata e coerente alla natura dell'imposta di registro”⁶⁸.

3.3 (segue) La presunta irrilevanza del collegamento negoziale

Come già accennato, la posizione dell'Amministrazione finanziaria è nel senso di ritenere legittima, grazie alla disposizione contenuta nell'art. 20 T.u.r., la riqualificazione dell'atto sottoposto a registrazione attribuendo rilevanza al collegamento tra più atti, quando siano espressione di un disegno unitario e di un'unica causa. Il risultato economico complessivo perseguito dalle parti può essere ricostruito dall'Ufficio anche collegando tra loro più atti, seppure presentati alla registrazione autonomamente. E' quanto accade nel caso, già ricordato, del conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni, atto solitamente riqualificato dall'Ufficio in cessione d'azienda, o nel caso di più atti di vendita di singoli beni, riqualificati dall'Amministrazione come cessione d'azienda. La dottrina nega che si possa dare rilevanza ad elementi extratestuali, non desumibili dalle clausole dell'atto sottoposto a registrazione, e, *a fortiori*, al collegamento negoziale. In *primis*, la ragione di tale presa di posizione si ancora alla natura dell'imposta di registro, quale imposta d'atto: l'imposta colpisce il singolo atto che è sottoposto alla registrazione, e solo la capacità contributiva che quello specifico atto (e solo quello) esprime. La sua natura di imposta d'atto

⁶⁶ G. MARONGIU, *L'abuso del diritto...*, cit.

⁶⁷ *Ibidem*; G. MARONGIU, *L'elusione...*, cit.

⁶⁸ A. TOMASSINI, *Elusione ed abuso del diritto nel sistema dell'imposta di registro*, in “Corriere Trib.”, n. 14, 2012, 1031.

“preclude all’ufficio l’utilizzo di elementi extratestuali”⁶⁹. Il divieto di interpretazione extratestuale si desume, dunque, non dalla singola disposizione dell’art. 20 T.u.r., ma dall’intero sistema dell’imposta di registro⁷⁰. Inoltre esistono specifici dati normativi nel testo unico che dispongono nel senso dell’irrilevanza del collegamento negoziale, ai fini della determinazione dell’imposta⁷¹, e, quindi, delle forme di elusione che si realizzano proprio grazie a forme di collegamento tra atti. La dottrina si riferisce specificamente all’art. 21 T.u.r., che disciplina la tassazione degli “Atti che contengono più disposizioni”. La norma prevede, al primo comma, che, se l’atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente le une dalle altre, ciascuna è soggetta ad imposta come se fosse contenuta in un atto distinto. Il secondo comma dispone che, se invece le più disposizioni contenute nel medesimo atto derivano le une dalle altre, “l’imposta si applica come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa.” Il collegamento negoziale costituisce, dunque, un’eccezione⁷². L’art. 21, infatti, condiziona la rilevanza del collegamento tra più disposizioni alla circostanza indefettibile che le stesse siano contenute nello stesso atto e che derivino necessariamente le une dalle altre e, addirittura, dispone l’irrilevanza del collegamento tra le più disposizioni contenute nel medesimo atto, se non connesse tra loro, con conseguente tassazione autonoma per ciascuna di esse.

L’art. 22, poi, attribuisce eccezionalmente rilevanza ad un precedente atto non registrato attraverso il meccanismo dell’enunciazione, prevedendo che “l’imposta si applica anche alle disposizioni enunciate”. La rilevanza di atti precedenti, ai fini della determinazione dell’imposta dovuta, è ammessa solo ed esclusivamente “se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute

⁶⁹ G. PETRELLI, *op. cit.*; e nello stesso senso, G. MARONGIU, *L’abuso del diritto...*, cit.

⁷⁰ *Ibidem.*

⁷¹ G. PETRELLI, *op. cit.*

⁷² G. CORASANITI, *Sui profili “elusivi”...*, cit., 433 ss.

nell'atto che contiene l'enunciazione"; al di fuori di queste specifiche condizioni, stando alla lettera della norma, non sembrerebbe consentito all'Ufficio operare⁷³.

Al di fuori di questi limiti, secondo la dottrina di gran lunga prevalente, il collegamento negoziale sarebbe irrilevante nell'attività di determinazione dell'imposta di registro. Sembrerebbe, infatti, che il legislatore tributario, laddove abbia voluto riconoscere rilevanza ad elementi esterni all'atto, lo abbia fatto espressamente⁷⁴. Da tali premesse, la dottrina ha concluso nel senso di non ritenere legittima l'interpretazione dell'atto sottoposto a registrazione effettuata sulla base di elementi desunti *aliunde*, ma di consentirla soltanto relativamente alle convenzioni che risultino dall'atto. Non è possibile per l'Ufficio ricostruire il complessivo disegno economico effettivamente perseguito dalle parti e riquilibrare l'atto sulla base di elementi non riscontrabili all'interno delle sue clausole. Ciò che rileva, per escludere un tale potere dell'ufficio, è "l'autonomia documentale dei singoli atti presentati alla registrazione"⁷⁵. Secondo il Consiglio Nazionale del Notariato, "deve quindi decisamente negarsi che – di fronte ad una pluralità di atti, tra loro collegati in vista del conseguimento di un effetto complessivo, ulteriore rispetto agli effetti giuridici dei singoli atti (c.d. contratti a gradini o *step transaction*) – l'Ufficio possa far valere il collegamento ai fini dell'imposizione di registro, e quindi – interpretando l'atto sottoposto a registrazione unitamente ad altri ad esso collegati – tener conto di un presunto 'effetto giuridico unitario' "⁷⁶. Partendo da queste premesse, la dottrina arriva ad escludere che l'art. 20 T.u.r. possa perseguire uno scopo antielusivo. Del resto, solo una simile interpretazione risulta conforme al principio costituzionale di riserva di legge in materia tributaria⁷⁷, che risulterebbe agevolmente eluso qualora si consentisse all'interprete di ricostruire "le condizioni e i limiti di

⁷³ G. MAISTO, *op. cit.*, 385 ss.

⁷⁴ G. MARONGIU, *L'abuso del diritto...*, cit.

⁷⁵ G. PETRELLI, *op. cit.*, 5.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ Art. 23 Cost.

rilevanza del collegamento negoziale”⁷⁸. Riconoscere rilevanza ad elementi estranei all’atto sottoposto a registrazione sarebbe, inoltre, incompatibile con il generale principio di certezza del diritto, specialmente se si considera che non è stato in alcun modo determinato dal legislatore quale sia l’intervallo di tempo giuridicamente rilevante tra più atti; la dottrina ritiene che tale lacuna sia un chiaro indice della volontà del legislatore di escludere la rilevanza di elementi extratestuali in sede di applicazione dell’art. 20 T.u.r.⁷⁹ e non possa essere supplita né dalla giurisprudenza né dall’Amministrazione finanziaria⁸⁰.

E’ stato affermato che la possibilità di utilizzare elementi interpretativi di natura extratestuale sarebbe invece ammessa, eccezionalmente, soltanto per “definire in concreto la portata di un atto altrimenti indefinibile nel suo significato oggettivo e testuale”⁸¹. Ma, anche in questa ipotesi, il ricorso ad elementi extratestuali non si fonderebbe sull’art. 20 T.u.r., ma sulla natura stessa dell’imposta di registro, che si rivolge “ad atti ‘definitivi’ e non ad elementi ad essi esterni”.

3.4 (segue) La “comune intenzione delle parti”

Un’altra questione controversa che ha impegnato la dottrina e la giurisprudenza, è se nell’interpretazione dell’atto occorra rinviare ai criteri ermeneutici del diritto civile oppure adottare criteri autonomi, data la specialità del diritto tributario. Accolta la lettura dell’art. 20, T.u.r. che subordina il criterio impositivo a parametri giuridici e non economici, viene “naturale”⁸² confrontare i criteri di interpretazione della legge di registro con i principi civilistici in tema di interpretazione dei contratti.

⁷⁸G. MARONGIU, *L’abuso del diritto...*, cit.

⁷⁹G. CORASANITI, *L’interpretazione degli atti...*, cit., 622.

⁸⁰G. MARONGIU, *L’abuso del diritto...*, cit.

⁸¹G. MELIS, *L’interpretazione...*, cit., 296 ss.

⁸²M. A. FERRARI., *Registro (imposta di)*, Enc. Giur. Treccani, XXVI, Roma, 1991.

L'attività di ricostruzione del contenuto dell'atto si articola in due distinti momenti⁸³: l'interpretazione del contenuto dell'atto, che consiste nell'individuazione degli effetti dell'atto attraverso un'attività di sussunzione, cioè riconduzione dalla fattispecie concreta a quella astratta, alla quale segue la qualificazione della fattispecie.

Su quali siano i criteri ermeneutici da adottare per l'interpretazione dell'atto, ai fini della applicazione dell'imposta di registro, la dottrina non ha adottato posizioni univoche. La questione si concretizza nella possibilità di applicare solo l'art. 20, rubricato proprio "Interpretazione degli atti", o consentire anche l'utilizzo dei criteri previsti dal codice civile⁸⁴, e soprattutto quelli previsti dall'art. 1362 c.c., primo e secondo comma. Ciò non è privo di risvolti pratici, se si considera, ad esempio, che il secondo comma dell'art. 1362 del codice civile, consente la ricostruzione della "comune intenzione delle parti" attraverso il loro comportamento complessivo, anche posteriore alla conclusione del contratto, dunque attraverso elementi desunti *aliunde*. " "La comune intenzione delle parti' e 'l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti' sono sostanzialmente due concetti identici, con la differenza che nella forma privatistica si fa riferimento alla manifestazione di volontà, mentre in quella tributaria si guarda alla conseguenza di questa manifestazione"⁸⁵.

La dottrina più risalente e maggiormente radicata parte dal presupposto che l'art. 20, T.u.r. valorizzi soltanto il contenuto dell'atto, e pertanto nell'attività interpretativa rileverebbero soltanto quegli effetti che l'atto può potenzialmente produrre, indipendentemente dalla volontà negoziale delle parti⁸⁶. Secondo questa lettura, non rilevano solo gli effetti voluti dalle parti, purché trovino un appiglio nelle clausole dell'atto, ma anche gli effetti non voluti, che tuttavia l'atto è idoneo a produrre in funzione della forma negoziale adottata. Da tale premessa,

⁸³ G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012, 70-73.

⁸⁴ Il codice civile introduce i criteri interpretativi dei contratti nel Capo IV del Titolo II del Libro IV, agli articoli 1362 e seguenti.

⁸⁵ M. A. FERRARI, *op. cit.*

⁸⁶ F. BATISTONI FERRARA, M. A. GRIPPA SALVETTI, *op. cit.*, 223.

questa dottrina perviene alla conseguente inapplicabilità del secondo comma dell'art. 1362⁸⁷, che impone la ricostruzione della comune intenzione delle parti attraverso elementi non desumibili dall'atto, anche successivi ad esso. Mentre il fondamento dell'atto secondo l'art. 1362 è da ricercare nella comune intenzione delle parti, l'art. 20 consente di considerare i negozi solo per gli effetti giuridici che questi sono in grado di produrre, al di là della comune intenzione delle parti⁸⁸. Occorre tuttavia distinguere le varie disposizioni contenute nell'art. 1362, in quanto secondo alcuni autori⁸⁹ la legge di registro non sarebbe incompatibile con il primo comma, che dispone di non limitarsi al contenuto letterale dell'atto e di ricercare la comune intenzione delle parti. Ciò che invece la formulazione dell'art. 20 non accoglierebbe è, invece, il secondo comma, che stabilisce: “Per determinare la comune intenzione delle parti, si deve valutare il loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto”. Aderendo a questa tesi, l'interpretazione dell'atto alla luce dell'art. 20 condurrebbe da un lato ad un risultato più ampio rispetto a quello che si otterrebbe usufruendo dei criteri ermeneutici previsti dal secondo comma dell'art. 1362 c.c., in quanto rileverebbero anche gli effetti giuridici non voluti, ma comunque idonei ad essere prodotti dalle clausole dell'atto; dall'altro lato si avrebbe, al contrario, un risultato meno ampio, poiché l'interpretazione eseguita solo in base all'art. 20 T.u.r. si baserebbe soltanto sugli elementi contenuti nell'atto.

Anche la giurisprudenza⁹⁰ si è espressa nel senso di dare sì rilievo alla natura dell'atto ed alle conseguenze che sul piano giuridico possono derivare dalla volontà che gli interessati hanno manifestato nell'atto stesso, ma senza che sia possibile tener conto di circostanze desumibili da elementi estranei allo

⁸⁷ In tal senso B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 545; P. PENCO, *op. cit.*, 117-118; M. A. FERRARI, *op. cit.*; f. TESAURO, *Istituzion...*, cit., 24 ss; G. FALSITTA, *Manuale...*, *op. cit.*, 486 ss; P. RUSSO, *op. cit.*, 726; G. PETRELLI, *op. cit.*

⁸⁸ B. SANTAMARIA, *op. cit.*, 545; A. UCKMAR, *op. cit.*, 188 ss; A. BERLIRI, *op. cit.*, 137 ss.; V. UCKMAR, R. DOMINICI, *op. cit.*, 540.

⁸⁹ P. PENCO, *op. cit.*, 382.

⁹⁰ C.T.C., Sez. XXI, 25.1.1980, n. 299 ; Cass., Sez. I, civ., 17.12.1988, n. 6902 e 15.1.1992, n. 417.

stesso, tra cui il comportamento extracontrattuale delle parti, che sarebbe invece rilevante ai sensi dell'art. 1362 c.c. .

E' d'obbligo citare comunque le elaborazioni di altra parte della dottrina⁹¹, che, recentemente, è giunta a conclusioni antitetiche rispetto a quelle precedentemente esposte, sostenendo l'applicabilità dei criteri ermeneutici previsti dal codice civile, sulla base del presupposto della identità tra gli effetti disciplinati dalle disposizioni codicistiche e quelli rilevanti ai fini tributari, ai quali non possono che applicarsi identici criteri di interpretazione⁹². Richiedendo all'interprete di superare la semplice "forma giuridica"⁹³, nella qualificazione di un atto, sembrerebbe che il legislatore "abbia voluto trasporre nell'ordinamento tributario il medesimo approccio metodologico promosso, nella diversa sede civilistica, dall'art. 1362 c.c."⁹⁴, con la conseguenza pratica che gli effetti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro possano anche desumersi dal comportamento successivo delle parti, ad esempio dalla conclusione di atti. Questa tesi tuttavia andrebbe valutata ed "analizzata con attenzione"⁹⁵, proprio perché finirebbe per consentire di ricostruire gli effetti dell'atto anche sulla base di circostanze estranee al suo contenuto; risultato, questo, come si è esposto in precedenza⁹⁶, osteggiato dalla dottrina maggioritaria.

3.5 (segue) Specifiche previsioni antielusive nel T.u.r.

Secondo la dottrina maggioritaria, il negare che l'art. 20 contenga una clausola antielusiva sarebbe provato, inoltre, dal fatto che nel testo unico siano presenti specifiche disposizioni antielusive. Come osserva la Commissione studi

⁹¹ G. ZIZZO, *In tema di qualificazione...*, cit., 171 ss; G. ARNAO, *op. cit.*, 116; F. FERRARO, *L'interpretazione del negozio giuridico agli effetti della imposta di registro*, in "Boll. Trib.", 1986, 631 ss.

⁹² G. GIRELLI, *op. cit.*, 70-73.

⁹³ Art. 20 T.u.r..

⁹⁴ G. A. GALEANO, *Conferimenti aziendali e risparmio fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in "Boll. tributario", n. 1, 2010, 23-24.

⁹⁵ G. GIRELLI, *op. cit.*, 73.

⁹⁶ V. paragrafo 3.3.

tributari del Consiglio Nazionale del Notariato⁹⁷, nel T.u.r. sono presenti norme specifiche, dirette a prevenire condotte elusive. Si tratta di disposizioni che disciplinano la tassazione di atti che, presumibilmente, possono prestarsi a perseguire scopi pratici diversi da quelli che normalmente producono.

L'art. 26⁹⁸ esprime una presunzione di liberalità dei trasferimenti tra parenti. I trasferimenti immobiliari e di partecipazioni sociali tra coniugi o tra parenti in linea retta si presumono donazioni tutte le volte in cui l'imposta di registro risulti inferiore all'imposta applicabile in caso di trasferimento gratuito⁹⁹. Il legislatore ha inteso evitare che le parti possano eludere l'imposta sulle donazioni, attraverso atti formalmente onerosi, ma in realtà gratuiti.

L'art.24, relativo ai trasferimenti immobiliari, dispone che “le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile, a meno che siano esclusi espressamente dalla vendita o si provi, con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione, che appartengono ad un terzo o sono stati ceduti all'acquirente da un terzo”.

Medesima funzione antielusiva ha l'art 32, che disciplina la registrazione del contratto per persona da nominare. Come è noto, nella conclusione di un contratto, una parte può riservarsi la facoltà di nominare successivamente l'altra parte, che diventerà titolare dei diritti e degli obblighi previsti dal contratto. La dichiarazione di nomina sconta l'imposta di registro in misura fissa, se fatta nel termine di tre giorni dalla stipulazione del contratto. In tutti gli altri casi “è

⁹⁷ G. PETRELLI, *op. cit.*, 2 e ss.

⁹⁸ Art. 26, comma 1: “I trasferimenti immobiliari, escluse le permutate aventi per oggetto immobili ma fino a concorrenza del minore dei valori permutati, ed i trasferimenti di partecipazioni sociali, quando il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano superiori all'importo di € 180.759,91, posti in essere tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta o che tali siano considerati ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni si presumono donazioni se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento, anche se richiesta successivamente alla registrazione, risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti.

⁹⁹ La norma originariamente prevedeva una presunzione legale assoluta di gratuità. E' stata dichiarata incostituzionale dalla Corte Costituzionale, con sentenza del 25 febbraio 1999 n. 41, nella parte in cui escludeva la prova contraria diretta a superare la presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari.

dovuta l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione”¹⁰⁰. Il legislatore, dunque, presume che la dichiarazione di nomina, quando sia esercitata oltre tre giorni dalla data dell'atto, dissimuli un trasferimento degli effetti del contratto alla persona successivamente nominata, ed impedisce che taluno, che acquisti per sé con l'intento di rivendere a terzi, possa usufruire del meccanismo del contratto per persona da nominare per non far risultare il doppio trasferimento.

Stessa *ratio* si riconosce all'art. 33, che prevede che “il mandato irrevocabile con dispensa dall'obbligo di rendiconto è soggetto all'imposta stabilita per l'atto per il quale è stato conferito”. Il legislatore parte dal presupposto che un mandato che abbia allo stesso tempo il carattere dell'irrevocabilità e la dispensa dall'obbligo di rendiconto, in realtà, dissimuli un atto di trasferimento dal mandante al mandatario dei diritti cui si riferisce. Esemplificando, un mandato irrevocabile a vendere con dispensa dall'obbligo di rendiconto è assimilato, ai fini dell'imposta di registro, ad una vendita.

Da ultimo, tra le misure antielusive viene di regola menzionato anche l'art. 62 T.u.r., in forza del quale “I patti contrari alle disposizioni del presente testo unico, compresi quelli che pongono l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente, sono nulli anche fra le parti”. Si tratta di una applicazione del principio generale sancito dall'art. 1418 c.c., che dispone la nullità dei contratti contrari a norme imperative.

Il legislatore tributario ha introdotto, dunque, specifiche norme, rivolte a fattispecie tassativamente individuate, volte a prevenire ed arginare il fenomeno elusivo nell'ambito dell'imposta di registro, attraverso lo schema delle presunzioni. Come esposto dal noto brocardo latino “*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*”, il legislatore, laddove ha voluto dare rilevanza a vicende estranee all'oggetto di registrazione lo ha fatto espressamente. In questi casi, e solo in questi, l'Ufficio ha il diritto di disconoscere gli effetti giuridici dell'atto concluso

¹⁰⁰ Art., 32, T.u.r..

dalle parti, ed assoggettare a tassazione anche gli effetti diversi ed indiretti che le parti hanno voluto, in realtà, perseguire¹⁰¹.

Da ciò è possibile desumere, *a contrario*, che, al di fuori delle fattispecie esposte, “rimane preclusa per gli uffici la possibilità di disconoscere il contenuto giuridico effettivo dell’atto, ancorché inserito in un contesto volto a produrre tra le parti un diverso effetto economico”¹⁰². Questo potrebbe essere, pertanto, un “indice rivelatore”¹⁰³ del fatto che l’art. 20 T.u.r. non funga da norma antielusiva generale nel sistema dell’imposta di registro¹⁰⁴, e che “il risparmio di’imposta di registro derivante da negozi diversi da quelli diversamente produttivi degli effetti voluti dalle parti non sia passibile di censure”¹⁰⁵.

3.6 I più recenti orientamenti giurisprudenziali

Copiosa giurisprudenza è fiorita sulla corretta applicazione dell’art. 20, T.u.r..

Se, come si è visto, la dottrina, per lo più unanimemente, abbraccia un’interpretazione “ristretta” dell’art. 20, dopo una giurisprudenza più risalente nel tempo che perveniva alle medesime conclusioni della dottrina¹⁰⁶, in tempi più recenti si è venuto affermando un radicato orientamento nella giurisprudenza di legittimità volto ad affermare la natura antielusiva dell’art. 20 della legge di registro, con conseguente tangibilità degli effetti fiscali delle forme negoziali, coerentemente con la volontà della stessa Corte di superare definitivamente la teoria del tributo quale imposta d’atto¹⁰⁷. In un esteso panorama di pronunce, la Suprema Corte ha riconosciuto la legittimità della riqualificazione compiuta dagli

¹⁰¹ G. CORASANITI, *Sui profili “elusivi” ...*, cit., 433 ss.

¹⁰² E. ZANETTI, *op. cit.*; Cfr. G. PETRELLI, *op. cit.*

¹⁰³ G. MAISTO, *op. cit.*, 389.

¹⁰⁴ G. MARONGIU, *L’abuso del diritto...*, cit.

¹⁰⁵ G. CORASANITI, *L’interpretazione degli atti*, 620 ss.

¹⁰⁶ Nel senso che l’imposta di registro vada applicata esclusivamente da quanto risulta dall’atto Cass. civ., sez. I, 29 marzo 1983, n. 2239; Cass. civ., sez. trib., 1 febbraio 2001, n. 1131; Cass. civ., sez. I, 9 maggio 1997, n. 4064; Cass. civ., sez. I, 9 gennaio 1987, n. 75; Cass. civ., sez. I, 16 aprile 1983, n. 2633; Sez. Un. Civ., 15 luglio 1972, n. 2349; Cass. 1988 n. 6902.

¹⁰⁷ G. GIRELLI, *op. cit.*

organi accertatori in sede di applicazione dell'imposta di registro, ritenendo possibile un'interpretazione degli atti che attribuisca rilievo al fine economico perseguito dalle parti, anche attraverso il riferimento ad elementi extratestuali ed il collegamento con altri atti. La Corte di Cassazione ha rilevato che riconoscere la liceità di un risparmio di imposta, solo sul presupposto che le parti abbiano utilizzato forme consentite, priverebbe l'art. 20 T.u.r. della sua reale portata, in quanto "attribuirebbe preminenza alla tipologia negoziale prescelta rendendo quindi superfluo ogni esame sostanziale"¹⁰⁸. E' necessario, invece, dare preminenza alla "causa reale" sull' "assetto cartolare" e la "forma negoziale"¹⁰⁹. L'articolo 20 del T.u.r., scrivono gli Ermellini, "introduce un criterio di qualificazione autonomo, rispetto alle ordinarie ipotesi interpretative civilistiche, che impone di tener conto, nella qualificazione del negozio, della sua causa reale e degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, anche qualora siano stati stipulati, pur in tempi diversi, più atti"¹¹⁰ (Cass. n. 9162 del 2010). Ne consegue la tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva sottesa alla disposizione in parola: ancorché non si prescindano dall'interpretazione della volontà contrattuale, secondo i canoni generali, nell'individuazione della materia imponibile va data preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare". Non manca, altresì, la valorizzazione dei criteri ermeneutici posti dall'art. 1362 c.c., che consente la rilevanza del comportamento delle parti posteriore alla conclusione dell'atto¹¹¹. In forza di tali conclusioni l'interprete tributario può tenere in considerazione anche l'effetto economico dell'atto, il quale deriverebbe dalla causa reale dello stesso; è legittimato, inoltre, a "prendere in considerazione anche il collegamento fra più patti negoziali" quando questi siano "espressione di un disegno unitario, così da

¹⁰⁸ Cass., sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900, in Boll. Trib., 2002, 798. Nel caso di specie la Cassazione, cassando la sentenza della Commissione, ha ritenuto che la causa dell'atto di conferimento andasse interpretata alla luce della causa unitaria derivante dal collegamento negoziale, individuata nel trasferimento dell'immobile.

¹⁰⁹ Cass. n. 16345/2013; n. 6835/2013; n. 3584/2012; n. 2007, n. 10273; n. 11457/2005; n. 10660/2003; n. 14900/2001; n. 2731/2001

¹¹⁰ Cass., 16 aprile 2010, n. 9162.

¹¹¹ Cass., sez. trib., 7 luglio 2003, n. 10660

evidenziare l'effettiva portata dell'atto da tassare"¹¹². In particolare, i giudici di legittimità hanno attribuito rilevanza all'istituto civilistico del collegamento negoziale, laddove il nesso tra i vari atti porta ad attribuire rilevanza fiscale alla complessiva finalità dell'operazione¹¹³. In buona sostanza, la Suprema Corte ha affermato il principio secondo il quale l'Amministrazione finanziaria deve applicare le imposte in base all'effetto pratico che è stato effettivamente conseguito, in base al collegamento tra più atti¹¹⁴. Diversamente, relegando l'attività dell'interprete soltanto agli elementi desumibili dall'atto, "si finirebbe per operare prelievi d'imposta diversi a fronte di medesimi fini concreti realizzati", con la conseguente violazione dei principi costituzionali di eguaglianza (art. 3 Cost.), di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di imparzialità (art. 97 Cost.)"¹¹⁵.

Una leggera apertura, verso un'interpretazione restrittiva dell'art. 20 T.u.r., si è ravvisata in una recente pronuncia della Corte di Cassazione¹¹⁶. La sentenza del 19 giugno 2013, n. 15319 nega che l'art. 20 possa rivestire, nella legge di registro, funzione antielusiva¹¹⁷. La Corte rileva che "l'art. 20 è norma che, quand'anche ispirata pure a finalità genericamente antielusive, non configura 'disposizione antielusiva' (del resto la sua formulazione, mutuata peraltro da

¹¹² Cass., Sez. I, 16 ottobre 1980, n. 5563, in Boll. Trib., 1981, 888; e Cass. n. 75/1987; Cass. Sez. trib., sent. 4 maggio 2007, 10273.

¹¹³ Cass., Sez. Trib., sent. N. 14900 del 23 novembre 2001. Nel caso: stipula di un contratto di mutuo ipotecario su un immobile, conferimento dell'immobile in società per il valore al netto del mutuo accollato alla conferita, cessione della partecipazione dalla conferente, e riqualificazione come compravendita dell'immobile.; nello stesso senso anche Cass., Sez. trib., sent. N. 2713 del 25 febbraio 2002, in il fisco, n. 25/2002, fascicolo n.1, p. 4061.

¹¹⁴ Cass., Sez. trib., sent. N. 14900 del 23 novembre 2001

¹¹⁵ P. STELLACCI, *Il ruolo dell'art. 20 del testo unico approvato con D.P.R. n. 131/1986 in materia di imposta di registro. Riflessioni per una ricostruzione organica della materia. Elusione ai fini dell'imposta di registro: alcuni casi esaminati e risolti in occasione dell'attività di controllo*, in "il Fisco", n. 15, 2007.

¹¹⁶ M. MARTINELLI, G. STANCATI, *Conferimento d'azienda e cessione di partecipazione nel registro: spunti dalla giurisprudenza di legittimità*, in "Corriere Trib.", 2013, 3351 ss.

¹¹⁷ Il caso riguardava un apporto immobiliare ad un fondo comune di investimento di tipo chiuso, seguito da attribuzione di quote di partecipazione al Fondo e cessione delle stesse ad altri partecipanti al Fondo ed investitori istituzionali qualificati. All'atto di apporto furono applicate le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. L'agenzia riqualificò l'atto di apporto in vendita immobiliare, nella prospettiva del dettato dell'art. 20 (richiamato in tema di imposte ipotecaria e catastale dal d.lg. n. 347 del 1990, art. 13).

normativa previgente, è storicamente ben precedente al diffondersi del dibattito sull'elusione), giacché, in combinazione con il precedente art. 1, interviene a delineare positivamente l'ambito oggettivo del rapporto giuridico tributario di riferimento, con specifica opzione per i contenuti sostanziali degli atti registrati rispetto ai relativi profili meramente cartolari (v. Cass. 1027/07, 2713/02), e non pone – come, invece, fa (in relazione a situazioni specifiche) il d.p.r. n. 600 del 1973, art. 37 *bis* – una generale clausola antielusiva “di chiusura”, tesa a rendere comunque inopponibili all'Amministrazione finanziaria atti, fatti e negozi, che risultassero privi di valide ragioni economiche e diretti solo ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.” Mentre l'art. 37 *bis* consente di riscontrare circostanze sintomatiche di un uso distorto di forme negoziali per conseguire un indebito vantaggio fiscale, l'art. 20, T.u.r., invece, procede alla ricostruzione “dell'obiettivo portata, sul piano degli effetti giuridici, dell'attività negoziale”.

Nonostante questo segnale di apertura, gli Ermellini, anche in tempi più recenti, hanno continuato a seguire il filone giurisprudenziale “sostanzialistico”¹¹⁸ ormai consolidatosi, che ravvisa nell'art. 20 T.u.r. una disposizione antielusiva. Recentemente, con la sentenza n. 5877 del 19 febbraio 2014, la Cassazione ha confermato la preminenza assoluta della causa reale sull'assetto cartolare, “con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva” dell'art. 20 T.u.r.. Un simile approccio, che ha stimolato un'estesa attività di accertamento¹¹⁹, non è stato esente da critiche da parte della dottrina, che ha definito tale posizione “antistorica”¹²⁰, in quanto si esporrebbe alle medesime critiche mosse in passato alla “teoria economica” elaborata dalla Scuola di Pavia, che sembrava invece del tutto superata con la precisa scelta del legislatore di inserire nell'art. 19 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634 il riferimento agli effetti giuridici dell'atto.

¹¹⁸ F. MARCHETTI, *op. cit.*

¹¹⁹ Agenzia delle entrate nota del 18 maggio 2007 prot 2007/84127.

¹²⁰ G. STANCATI, *Riqualificazione negoziale e abuso della clausola antielusiva nell'imposta di registro*, in “Corriere Trib.”, n. 21, 2008, 1685 ss.

L'acceso dibattito sulla portata antielusiva dell'art. 20 T.u.r. si è arricchito attraverso pronunce della giurisprudenza di merito che, invece, non raramente depongono per l'impossibilità di far assurgere tale disposizione a clausola generale antielusiva, idonea a riqualificare operazioni soggette a registro in misura fissa in operazioni soggette al tributo con modalità proporzionale¹²¹ ¹²². Relativamente al caso di conferimento d'azienda, la Commissione tributaria provinciale di Milano, con sentenza n. 180 del 2013, ha ritenuto che non sia vietato al contribuente ricercare il risparmio di imposta, così come garantito dalla Costituzione, ex art. 23 e 41.

Con la sentenza n. 184 del 2011 la Commissione tributaria provinciale di Rimini ha osservato che, nell'esercizio del potere di accertamento, l'Amministrazione finanziaria deve limitarsi alla qualificazione giuridica dell'atto, senza attribuire rilievo agli effetti economici che ne derivano, dovendo invece unicamente considerare ciò che risulti dalle clausole dell'atto, senza poter estendere la ricerca ad elementi extratestuali.

4. L'inapplicabilità dell'art. 37-bis 600/1973 al sistema dell'imposta di registro

Nella legislazione tributaria, ad oggi, manca una disposizione che funga da clausola generale antielusione. L'art. 37 *bis*, per la sua formulazione, si avvicina ad un tale modello di clausola¹²³. L'art. 37 *bis*, contenuto nel d.p.r. n. 600 del 1973, introdotto dall'art. 8 del d.lg. 8/10/1997, n. 358, dispone che “sono

¹²¹ A. RENDA, *L'evoluzione del divieto di abuso del diritto tributario nell'orientamento della Corte di Cassazione (2011-2013)*, in “Rassegna di giurisprudenza”, n. 5, 2013, 907 ss.

¹²² Comm. Trib. Prov. Milano, 19 novembre 2010, n. 388 e 20 febbraio 2012, n. 40; Comm. Trib. Prov. Rimini, 11 maggio 2011, n. 184; Comm. trib. Prato 29 giugno 2011, n. 65; Comm. Trib. 2° grado Bolzano, 5 agosto 2011, n. 59; Comm. Trib. Reg. Lombardia, 29 novembre 2012, n. 118; e 16 dicembre 2011, n. 137; Comm. Trib. Prov. Treviso, 22 aprile 2009, n. 41.

¹²³ G. ZIZZO, *La nozione di elusione nella clausola generale*, in “Corriere Trib.”, n. 39, 2006, 3087 ss.

inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti". Al secondo comma aggiunge che "L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione." La norma è applicabile alle ipotesi tassativamente previste dal terzo comma dello stesso articolo, anche se, con modificazioni successivamente intervenute, il suo ambito di applicazione ad oggi è molto esteso. L'elusione può perseguirsi e l'eventuale vantaggio conseguito può considerarsi indebito se, cumulativamente, siano presenti tre condizioni: l'operazione ricada in una delle fattispecie previste dal terzo comma; sia diretta ad aggirare obblighi o divieti previsti da norme tributarie e ad ottenere riduzioni di imposta o rimborsi altrimenti indebiti; manchi una qualsiasi valida ragione economica, cioè l'operatore non abbia altri motivi per effettuare l'operazione se non i vantaggi fiscali con essa conseguibili. L'aggiramento si configura soltanto se, confrontando diversi schemi di comportamento, uno si pone come schema modello che, secondo la *ratio* delle norme impositive, è quello che il contribuente avrebbe dovuto seguire, mentre il diverso schema seguito è anomalo e comporta, pertanto, l'aggiramento di un precetto tributario¹²⁴. C'è, invece, "un risparmio fiscale lecito quando, tra i vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso, e non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione (...)"¹²⁵. In forza di tale disposizione l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad applicare la

¹²⁴ A. RENDA, *op. cit.*

¹²⁵ Relazione governativa al d.lg. n. 358 del 1997.

disposizione tributaria elusa dal contribuente ed a rilevare a suo carico la maggiore imposta dovuta al netto di quanto già pagato.

Se si aderisse alla tesi dottrina che non riconosce l'esistenza di una norma antielusiva nel testo unico dell'imposta di registro, potrebbe invece riconoscersi l'operatività, anche per tale imposta indiretta, dell'art. 37 *bis*?

La norma in esame è dotata di una valenza settoriale, sotto un duplice profilo. *In primis*, per la sua collocazione all'interno del d.p.r. 600 del 1973, la sua sfera di applicazione è limitata alle imposte sui redditi, ed a quelle altre il cui accertamento è regolato mediante rinvio alla normativa in materia di imposte sui redditi¹²⁶. Inoltre, come già esposto, la sua efficacia è subordinata all'utilizzo di una di quelle operazioni elencate nell'eterogeneo elenco espresso dal terzo comma. La disposizione "non ha, dunque, carattere generale"¹²⁷. Dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che l'art. 37 *bis* non può trovare applicazione nel sistema dell'imposta di registro¹²⁸, poiché si tratta di una fattispecie valevole solo per le imposte sui redditi. La stessa Agenzia delle Entrate ha concluso nello stesso senso¹²⁹. La norma ha, però, una certa portata espansiva rispetto ad altri settori impositivi. Gli art. 69, comma 7, l. 21 novembre 2002, n. 342 e art. 13, comma 1, l. 27 novembre 1990, n. 374, ne hanno esteso la portata anche all'imposta sulle successioni e alle imposte ipotecaria e catastale. Dunque, diversamente da quanto avviene nel testo unico dell'imposta di registro, nell'ambito di tali imposte, la norma antielusiva di cui all'art. 37 *bis* è direttamente applicabile, in forza di un espresso rinvio ad essa.

¹²⁶ G. ZIZZO, *La nozione di elusione...*, cit., 3087 ss.

¹²⁷ G. A. GALEANO, *Conferimenti aziendali e risparmio fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in "Boll. tributario", n. 1, 2010, 21 ss.

¹²⁸ G. MELIS, *L'interpretazione...*, cit., 299; G. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Cedam, 2008.

¹²⁹ Nella Circolare n. 98/E del 17 maggio 2000 (paragrafo 11.1.3), l'Agenzia delle Entrate afferma: "La portata delle nuove disposizioni antielusive, introdotte all'art. 37-*bis* del DPR n. 600 del 1973 dall'art.7, comma 1, del d.lg. 8 ottobre 1997 n. 358, è stata precisata con la circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997, la quale ha chiarito che le disposizioni antielusive contenute nei commi da 1 a 7 del citato articolo possono trovare applicazione soltanto con riferimento al settore delle imposte sui redditi e sempre che sia stata effettuata una o più delle operazioni predeterminate, data la loro collocazione nell'ambito del DPR n. 600 del 1973, contenente disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi."

Come già esaminato, in materia di imposta di registro, l'Ufficio si è visto ampliare le attribuzioni ed i poteri di accertamento, attraverso un rinvio a "i poteri e le attribuzioni di cui agli articoli 31 e seguenti del d.p.r. 29 settembre n.600 del 1973", come disposto dal nuovo art. 53 *bis*, T.u.r., introdotto dall'art. 35, comma 24, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223. E' necessario dunque individuare se tra i "poteri e le attribuzioni" oggi riconosciuti agli uffici dalla nuova disposizione rientri anche quello, previsto dall'art. 37 *bis*, di disconoscere il risparmio di imposta conseguito dalle parti attraverso operazioni elusive. L'inclusione di tale potere nel rinvio operato dall'art. 53 *bis*, T.u.r. rivestirebbe non scarsa importanza, poiché "imporrebbe all'Ufficio di agire ai sensi di detta norma e nelle forme ivi stabilite"¹³⁰, ma soprattutto perché riterrebbe ammissibile il sindacato antielusivo fondato sugli effetti economici perseguiti con il sistema dell'imposta di registro. La dottrina maggioritaria ha concluso nel senso di interpretare in maniera restrittiva il rinvio al d.p.r. 600/1973¹³¹ e di escludere, quindi, l'applicabilità del citato art. 37-*bis* al sistema dell'imposta di registro.

Tale conclusione appare condivisa dalla stessa Agenzia delle Entrate, la quale sembra escludere che il rinvio disposto dall'art. 53 *bis* T.u.r. implichi l'applicazione dell'art. 37-*bis* nel sistema dell'imposta di registro¹³²; l'Agenzia delle Entrate, nell'interpretare la nuova disposizione, ha fatto espresso riferimento ai soli poteri di cui agli articoli 32 e 33, omettendo ogni riferimento ad altre norme del d.p.r. 600 del 1973¹³³.

Un'altra ragione (probabilmente decisiva) porta a propendere per tale soluzione negativa: la natura (anche se ancora controversa) di norma sostanziale

¹³⁰ Il riferimento è all'obbligo di osservare le tutele procedurali concernenti la previa richiesta di chiarimenti al contribuente e l'obbligo di specifica motivazione in relazione a tali chiarimenti, Mazza, Conferimento d'azienda seguito dalla cessione della partecipazione: impossibile riqualificare l'operazione e ravvisare una fattispecie elusiva. Nel senso dell'obbligo di osservanza delle garanzie procedurali anche se l'elusività dell'operazione sia contestata ai sensi dell'art. 20 T.u.r. si veda F. TUNDO, *I giudici di merito individuano le tutele procedurali nell'accertamento dell'elusione*, in "Corriere Trib.", n. 18, 2011, 1474 ss.

¹³¹ M. BASILAVECCHIA, *I nuovi poteri di controllo...*, cit.; A. TOMMASINI, *op. cit.*, 1033 ss; G. STANCATI, *Conferimento di azienda e cessione delle partecipazioni: autonomia degli atti ai fini del registro*, in "Corriere Trib.", n. 6, 2013, 477 ss.

¹³² Circolare Agenzia delle Entrate, n. 6/E.

¹³³ V. Capitolo I, Paragrafo 6.2.

dell'art. 37 *bis*¹³⁴. Secondo un'opinione nettamente prevalente¹³⁵, la disposizione “sarebbe in realtà integrativa del sistema sostanziale delle imposte sui redditi, del T.u.i.r., stabilendo precisi obblighi (o meglio, divieti) a carico del contribuente”, vietandogli l'utilizzo di atti e comportamenti elusivi. Considerando che l'art. 53 *bis*, T.u.r. si riferisce specificamente a norme relative a poteri e attribuzioni degli uffici, dunque “procedimentali ed istruttorie”¹³⁶, e non a quelle che hanno valore e natura sostanziale, si è ritenuto di poter escludere che la nuova disposizione consenta il rinvio anche all'art. 37 *bis*. Anche la Cassazione si è espressa sul punto, confermando che l'art. 37 *bis* è norma che non riguarda attribuzioni e poteri, “ma incide sull'oggetto dell'imposizione”¹³⁷.

5. L'Abuso del diritto

5.1 La clausola antiabuso come principio immanente nell'ordinamento

Il dibattito sulla possibilità di riqualificare gli atti sottoposti a registrazione si è arricchito con il riconoscimento del principio non scritto dell'abuso del diritto, da parte della giurisprudenza comunitaria prima, e di quella di legittimità poi.

La sentenza Halifax, emessa dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee in data 21 febbraio 2006, ha segnato un punto di svolta, affermando per la prima volta l'esistenza di un generale principio di abuso in materia tributaria.

¹³⁴ M. BASILAVECCHIA, *I nuovi poteri di controllo...*, cit.; In senso conforme anche A. TOMMASINI, *op. cit.*, 1033 ss; F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in “Rass. trib.”, n. 2, 2001, 321 ss.; G. VANZ, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in “Rassegna Tributaria”, n. 5, 2002, 1606 ss.

¹³⁵ Non mancano opinioni contrastanti. 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. trib.”, n. 5, 2010, 519 ss. “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* costituisce un enunciato “complesso.”

¹³⁶ G. MAISTO, *op. cit.*

¹³⁷ Cass. n. 15319/2013.

Con la Causa C-255/02, relativa ad una controversia in materia di IVA, la Corte ha affermato che, affinché “possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”.

L'Alta Corte non intende, dunque, colpire qualsiasi vantaggio fiscale, ma solo quello non giustificabile in quanto contrario alla *ratio* della norma di cui si invoca l'applicazione. Nell'ordinamento comunitario il divieto dell'abuso del diritto svolge ormai un significativo ruolo nell'arginare l'utilizzo delle norme comunitarie per eludere le normative nazionali, al fine di ottenere vantaggi non altrimenti conseguibili.

La Cassazione ha, a sua volta, dimostrato di accogliere tale principio sulla base del criterio secondo cui il giudice nazionale è chiamato a dare esecuzione al diritto comunitario, anche laddove il legislatore non lo abbia ancora recepito nell'ordinamento interno¹³⁸. La Suprema Corte, tuttavia, identifica il concetto di abuso *sic et simpliciter* “nelle operazioni compiute essenzialmente per il perseguimento di un vantaggio fiscale”, senza alcuna distinzione tra vantaggio legittimo e vantaggio non legittimo, adottando un'impostazione meno garantista rispetto a quella della Corte di Giustizia¹³⁹. Consentendo la trasposizione del principio dell'abuso del diritto nell'ordinamento italiano, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno riconosciuto, con le sentenze n. 12042 del 25 maggio

¹³⁸ F. TUNDO, *Abuso del diritto ed elusione: un'anomala sovrapposizione*, in “Corriere Trib.”, n. 4, 2011, 279 ss.

¹³⁹ I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in “Riv. dir. trib.”, n. 12, 2008, 1069 ss.

2009, nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008, l'esistenza di un generale principio antielusivo la cui fonte, per i tributi armonizzati, è rintracciabile nella giurisprudenza comunitaria. Per i tributi non armonizzati, gli Ermellini hanno negato un'origine comunitaria del fondamento del divieto di abuso del diritto, rinvenendolo, invece, nei principi costituzionali di capacità contributiva¹⁴⁰ e di progressività dell'imposizione¹⁴¹. Si è giunti, disattendendo anche precedenti pronunce dei giudici di legittimità, allo "svezzamento della clausola generale antielusiva dalle fonti comunitarie"¹⁴². Non può non ritenersi insito nell'ordinamento, affermano le Sezioni Unite, "il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione". La Corte ha inoltre sottolineato la compatibilità del principio dell'abuso del diritto con la riserva di legge in materia tributaria, di cui all'art. 23 Cost., in quanto tale principio "non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali", bensì disconosce effetti abusivi di negozi posti in essere con l'intento di eludere le norme fiscali.

L'abuso del diritto non si pone come *tertium genus* rispetto all'elusione e all'evasione, ma "costituisce una dimensione diversa e più ampia del concetto di elusione"¹⁴³. La sopravvenienza di specifiche previsioni antielusive, come l'art. 37 *bis* del d.p.r. 600 del 1973, è sintomo dell'immanenza nell'ordinamento di un principio generale di abuso del diritto¹⁴⁴ ¹⁴⁵. Mentre in passato si è sostenuto che l'applicazione del principio generale non offrisse spazi per l'applicazione

¹⁴⁰ Art. 53 Cost., comma 1.

¹⁴¹ Art. 53 Cost., comma 2.

¹⁴² A. LOVISOLO, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva e il ruolo delle valide ragioni economiche tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in "Giurisprudenza Tributaria", 2009, 230 ss.

¹⁴³ C. MELILLO, *Elusione ed abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in "Dir. e prat. trib.", n. 3, 2010, 413 ss.

¹⁴⁴ Cass. 4 aprile 2008, n. 8772

¹⁴⁵ Non concorde con la suesposta conclusione della Corte, G. GIRELLI, *op. cit.*, il quale ritiene che le specifiche norme antielusive già esistenti nell'ordinamento tributario sono esempi di un ormai superato approccio all'elusione, e non espressioni del principio dell'abuso del diritto.

dell'art. 37 *bis*, via via che i giudici di legittimità hanno proceduto nella elaborazione dei caratteri di tale principio generale, la norma non scritta è stata modellata proprio sulla base della formulazione dell'art. 37 *bis*. L'abuso del diritto tributario e l'elusione determinano analoghi effetti, in quanto finalizzati entrambi alla riduzione dell'onere fiscale gravante sul contribuente, ma sono "strutturati in forme ineguali"¹⁴⁶: l'individuazione di un'ipotesi di abuso di norma fiscale è rimessa all'interprete, a prescindere da una norma espressa, mentre il contrasto all'elusione necessita di esplicite previsioni normative, con le relative garanzie procedurali.

5.2 L'applicabilità del divieto di abuso al sistema dell'imposta di registro

La sentenza n. 8772 del 2008 della Cassazione ha ribadito la diretta applicazione del principio dell'abuso del diritto in tutti i settori dell'ordinamento, anche al di fuori delle imposte armonizzate. La Corte ha esteso l'applicazione del principio dell'abuso del diritto anche all'imposta di registro¹⁴⁷. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha concluso in senso favorevole alla valenza antielusiva dell'art. 20 T.u.r., del quale il generale principio di abuso del diritto ne "costituisce la chiave di lettura e ne rafforza la partita antielusiva"¹⁴⁸.

Il divieto di abuso del diritto, così introdotto nell'ordinamento italiano, costituisce sicuramente un nuovo strumento nelle mani dell'Amministrazione; laddove non si riconosca valenza antielusiva all'art. 20, T.u.r., e si escluda anche l'operatività dell'art. 37 *bis* del d.p.r. 600 del 1973 nel sistema dell'imposta di registro, l'Ufficio impositore potrebbe individuare nella dottrina dell'abuso del diritto un fondamento per riqualificare l'atto concluso ed applicare il trattamento impositivo più oneroso.

¹⁴⁶ G. GIRELLI, *op. cit.*, 53.

¹⁴⁷ In senso conforme Cass, n. 14150/2013; n. 16345/2013, entrambe precedute dall'ordinanza della Corte di Cassazione del 19 marzo 2013, n. 6835.

¹⁴⁸ Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. XXVI, 16 luglio 2012, n. 89.

Da più parti sono state mosse ampie critiche sull'applicabilità del principio ai tributi non armonizzati, tra i quali rientra appunto l'imposta di registro. L'applicazione del principio dell'abuso del diritto anche alle aree non di competenza dell'Unione sarebbe "estranea" alla *ratio* seguita dalla Corte di Giustizia nell'affermazione del principio¹⁴⁹.

L'esistenza di tale principio non trova fondamento in alcuna norma espressa, e la sua operatività è stata già diffusamente esclusa per le imposte sui redditi; le medesime argomentazioni sono state utilizzate per negarne l'applicabilità anche all'imposta di registro.

In primis, secondo autorevole dottrina, il profilo di criticità più rilevante è ravvisabile nella violazione del principio costituzionale di riserva di legge in materia tributaria, espresso dall'art. 23 Cost.¹⁵⁰. L'Amministrazione, per poter ritenere elusivo il risparmio fiscale conseguito dal contribuente, deve essere legittimata da un'esplicita fonte legislativa. Ma se un tale fondamento normativo manchi, conclude la dottrina, "nessuno, neppure ai fini di un supposto fine buono, può esercitare un ruolo di supplenza del legislatore, neppure la Corte di Cassazione"¹⁵¹. E' pur vero che l'art. 53 impone di pagare i tributi, in virtù del principio della capacità contributiva, ma "è altrettanto innegabile che il dovere tributario sorge solo per effetto di quanto stabiliscono le leggi"¹⁵². "E' solo con la mediazione della legge, ex art. 23 Cost., che il dovere tributario scolpito nell'art. 53 può trovare concreta applicazione, e non direttamente come pretendono le Sezioni Unite"¹⁵³. Anche le disposizioni antielusive devono essere espressamente

¹⁴⁹ G. A. GALEANO, *op. cit.*

¹⁵⁰ G. CORASANITI, *L'art. 20 del T.U. ...*, cit.; G. A. GALEANO, *op. cit.*; G. GALEANO, *Imposta di registro, fa capolino l'abuso del diritto*, Italia Oggi, consultabile su www.professionisti.it, 18/04/2013.

¹⁵¹ G. MARONGIU, *L'elusione...*, cit.

¹⁵² G. MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in "Corriere Trib.", n. 44, 2009, 3631 ss.

¹⁵³ A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, asseriti fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in "Dir. e prat. trib.", I, 2009, ss 463.

previste dalla legge, in quanto incidono sulla consistenza della prestazione patrimoniale¹⁵⁴.

Il rischio è che l'abuso del diritto si tramuti in un "abuso del potere"¹⁵⁵. Se per i tributi armonizzati l'art. 11 Cost. consente che possano trovare applicazione, nell'ordinamento italiano, i principi antiabuso elaborati dalla giurisprudenza comunitaria, per i tributi non armonizzati l'art. 23 impone l'individuazione di una precisa disposizione finalizzata a reprimere comportamenti abusivi. La citata dottrina auspica che il divieto di abuso non si presti ad applicazioni di carattere arbitrario sia da parte della giurisprudenza, che, "sostituendosi al legislatore", introdurrebbe "ipso facto norme antielusive generali che non trovano fondamento in nessuna disposizione di legge vigente"¹⁵⁶, sia da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, anzi, dovrà agire con particolare cautela nell'utilizzo di tale strumento, di natura ermeneutica e non legislativa, in un ordinamento tributario, come quello italiano, che "trova il suo fondamento nella predeterminazione della fattispecie legale"¹⁵⁷.

Se pure si ammetta l'operatività del principio di abuso del diritto nel sistema dell'imposta di registro, superando il profilo critico della necessaria copertura legislativa, per affermare che un'operazione costituisca abuso di detta imposta si dovrà comunque individuare il conseguimento di un vantaggio fiscale, "che richiede il confronto tra dati omogenei"; l'omogeneità sussiste solo per quelle operazioni che "conducono ad analogo risultato economico-giuridico, ottenuto dal contribuente mediante la scansione negoziale concretamente attuata"¹⁵⁸, non essendo sufficiente una mera somiglianza di effetti economici tra le diverse operazioni.

¹⁵⁴ M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in "Corriere Trib.", n. 40, 2009, 3288 ss.

¹⁵⁵ G. MARONGIU, *Abuso del diritto...*, cit., 1068 ss.

¹⁵⁶ S. LA ROCCA, cit.

¹⁵⁷ *Ibidem*.

¹⁵⁸ M. BEGHIN, *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del "vantaggio fiscale"*, in "Corriere Trib.", n. 29, 2009, 2325 ss.

CAPITOLO III. LA RIQUALIFICAZIONE DI ATTI RITENUTI ELUSIVI. ESPERIENZE CONCRETE

1. Cessione indiretta di azienda

1.1 Conferimento di azienda seguito da cessione delle partecipazioni

La circolazione del complesso aziendale può avvenire, come è noto, non solo tramite la sua diretta cessione a terzi, ma anche mediante il ricorso a strumenti alternativi ad essa, che configurano l'operazione di cessione indiretta di azienda. Questa si sostanzia nel compimento, ad opera delle parti, di una pluralità di atti, per realizzare lo scopo del trasferimento d'azienda.

Una tipica ipotesi di circolazione indiretta dell'azienda è quella nella quale il titolare della stessa effettua un conferimento di azienda, seguito dalla cessione a terzi delle partecipazioni ottenute nella società conferitaria. Gli atti che compongono la catena negoziale rivestono la forma giuridica di conferimento d'azienda e cessione di partecipazioni.

Sotto il profilo fiscale, nell'ambito dell'imposizione indiretta, l'atto di cessione di azienda è operazione esclusa dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto oggettivo, ai sensi della lettera b) del comma 3 dell'art. 2 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633¹; sconta pertanto l'imposta di registro con aliquota proporzionale, a partire da un'aliquota del 3%, ex articolo 9 della Tariffa, sino ad aliquote² ben più elevate in presenza di immobili ex articolo 1

¹ Art. 2, comma 3, lettera b), d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633: "Non sono considerate cessioni di beni: (...) b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda."

² La legge 27 dicembre 2013, n. 147 ha modificato l'art. 1 della Tariffa, con decorrenza a partire dal 1° gennaio 2014, e ha disposto che in luogo delle molteplici aliquote precedentemente previste, per i trasferimenti immobiliari oggi si applicano soltanto: l'aliquota del 2% nel caso di trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione (in presenza delle condizioni per fruire dell'agevolazione "prima casa"), e quella del 9% in tutti gli altri casi.

della medesima Tariffa, da applicare al “valore venale in comune commercio”³. Di norma nelle cessioni di azienda si prevede che l’imposta di registro sia assolta dal cessionario, in coerenza con l’art. 1475 c.c., per il quale “Le spese di contratto di vendita e le altre accessorie sono a carico del compratore, se non è stato pattuito diversamente”, fermo restando che l’art. 57, comma 1, del d.p.r. n. 131/1986 dispone una solidarietà passiva delle parti contraenti, ad evidente tutela delle ragioni erariali⁴.

Il conferimento di azienda o di rami della stessa, analogamente all’atto di cessione di azienda, non sconta l’Iva⁵, mentre è assoggettato all’imposta di registro in misura fissa, oggi di ammontare pari ad € 200,00, tanto se effettuato da una società in altra esistente o da costituire, come disposto dall’art. 4, comma 1, lettera a), n. 3), della Parte prima della Tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131⁶, quanto se effettuato da imprenditori individuali, ex art. 4, lettera a), n. 3 della Tariffa, Parte prima.

La cessione della partecipazione, che era assoggettata alla tassa sui contratti di borsa⁷, abolita con l’art. 37 del d.l. 248/2007 (c.d. “Decreto Milleproroghe”) oggi sconta l’imposta di registro in misura fissa⁸ e, dal punto di vista Iva, si considera esente, ai sensi del numero 4) dell’art. 10 del d.p.r. n. 633 del 1972⁹.

³ Art. 51, comma 2, d.p.r. 1986. Ai sensi del successivo quarto comma, la base imponibile è determinata con riferimento al valore complessivo dei singoli beni materiali ed immateriali inclusi nell’azienda, compreso l’avviamento, al netto delle passività esistenti al momento del trasferimento, risultanti da scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa anteriore alla cessione, tranne quelle che l’alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere.

⁴ R. DOLCE, *Compravendita di azienda vs. conferimento e successiva cessione della partecipazione: analisi costi/benefici in ottica fiscale anche alla luce delle istanze antielusive emergenti in giurisprudenza*, in “il Fisco”, n. 40, 2007.

⁵ Art. 2, comma 3, lettera b), d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633

⁶ Art. 4, lettera a), n. 3), Tariffa, Parte prima: “Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società (...): a) costituzione e aumento del capitale o patrimonio: (...) 3) con conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell’impresa: € 200,00.”

⁷ La tassa sui contratti di borsa prevedeva aliquote ridotte, comprese tra lo 0,012 % e lo 0,014%.

⁸ Art. 11, parte I, Tariffa, all. al T.u.r..

⁹ Art. 10, n. 4, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633: “Sono esenti dall’imposta: (...) 4) le operazioni, relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali, eccettuate la

Esaminato il quadro fiscale dei due diversi *iter* percorribili, ben si comprende l' "appetibilità" della cessione indiretta di azienda¹⁰. L'atto di conferimento di azienda, infatti, determina l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, mentre invece nel caso di cessione diretta di azienda si sconta la maggiore imposta proporzionale, alla quale sono connessi i rischi, tutt'altro che remoti, di un'eventuale contestazione da parte dell'Amministrazione circa l'effettivo valore dell'azienda, che costituisce la base imponibile su cui si calcola l'imposta¹¹.

La prassi di concludere la catena negoziale suesposta, in luogo di un atto di cessione diretta di azienda, ha costituito la fonte di un acceso dibattito, circa la natura elusiva o meno di tale operazione. Il punto della questione sta nel verificare se la scelta, operata dalle parti, della combinazione negoziale più conveniente, rientri nei limiti di una legittima pianificazione fiscale o sconfini da ciò, integrando un fenomeno di elusione¹². La questione sorge proprio per il diverso regime fiscale che il legislatore ha predisposto per lo *share deal* (cessione di partecipazioni) e *l'asset deal* (cessione diretta di azienda), sia nell'imposizione diretta sia in quella indiretta¹³.

Relativamente all'imposta di registro l'Amministrazione finanziaria, di norma, considera una tale catena negoziale elusiva, e pertanto, ferma l'inopponibilità del frazionamento negoziale nei confronti dell'Ufficio, quest'ultimo procede a riqualificare gli atti di conferimento di azienda e cessione della partecipazione, assoggettati separatamente ed autonomamente a registrazione, come un unico atto di cessione diretta di azienda, emettendo apposito avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro dovuta,

custodia e l'amministrazione dei titoli; le operazioni, incluse le negoziazioni e le opzioni, eccettuate la custodia e l'amministrazione, relative a valori mobiliari e strumenti finanziari diversi dai titoli."

¹⁰ E. ZANETTI, *op. cit.*

¹¹ Ai sensi dell'art. 52, T.u.r. l'Amministrazione, infatti, è legittimata a rettificare in aumento l'imposta quando ritenga che l'azienda abbia un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvedendo alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni.

¹² E. DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in Aa. Vv., *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, Torino, Giappichelli, 2009, 558 ss.

¹³ *Ibidem.*

calcolata applicando l'aliquota proporzionale prevista dalla Tariffa all'effettivo valore di mercato dell'azienda. L'Ufficio esercita tale potere sulla base dell'art. 20, T.u.r., e della sua presunta finalità antielusiva. L'Amministrazione giunge a ritenere l'operazione elusiva nel suo complesso sulla base di elementi che, certamente, sono estranei all'atto registrato, dando quindi rilevanza al "collegamento negoziale" e al comportamento successivamente tenuto dalle parti. Individua, così, la "intrinseca natura" degli atti, ritenendola non conforme alla loro "forma apparente" e ravvisa, dunque, un aggiramento delle norme impositive, in quanto ritiene l'operazione finalizzata non ad un effettiva riorganizzazione aziendale, ma solo al conseguimento di un risparmio di imposta, non altrimenti raggiungibile.

La dottrina, che, come già esaminato¹⁴, *in primis* nega la possibilità di riquilibrare gli atti soggetti a registrazione in base ad elementi non desumibili dall'atto, osteggia la lettura elusiva dell'operazione in esame, sulla base di varie argomentazioni. Ritiene che, anche se l'obiettivo cui mira il proprietario dell'azienda consista esclusivamente nella dismissione della stessa e nella sua monetizzazione, l'art. 20 T.u.r. non consentirebbe di porre nel nulla i vantaggi fiscali conseguiti attraverso il corretto uso di operazioni ammesse dal legislatore¹⁵.

La prassi di cedere le partecipazioni, e non l'azienda, può essere dettata anche da ragioni extrafiscali, come il diverso regime di responsabilità nei confronti di terzi o le problematiche legate alla voltura ed al rapporto con eventuali dipendenti¹⁶, che possono portare gli operatori a preferire la

¹⁴ V. Capitolo II, Paragrafo 3.

¹⁵ D. SCANDIUZZI, *Nota a Comm. trib. prov.le Firenze, 5 novembre 2007, n. 150, sez. XX, Sviste giurisprudenziali in tema di elusione nell'imposta di registro: il caso del conferimento di azienda ex art. 176 Tuir seguito dalla vendita delle partecipazioni*, in "Riv. dir. trib.", n. 7-8, 2009, 559 ss; F. GALLIO, *Conferimento di azienda e cessione di partecipazioni senza elusione d'imposta di registro*, in "Corriere Trib.", n. 39, 2011, 3221 ss.

¹⁶ L. CARPENTIERI, A. VIGNOLI, R. L., *Cedere quote di società equivale a cedere i beni posseduti dalle società?*, in "Dialoghi Tributarî", n. 5, 2012; A. TOMASSINI, *op. cit.*, 1031 ss.

circolazione dei beni di secondo grado (le azioni o quote) rispetto a quella dei beni di primo grado (le aziende)¹⁷.

Il primo argomento, ritenuto il più “evidente”¹⁸ a sostegno della non elusività dell’operazione, riguarda la coerenza dell’intero sistema impositivo, comprensivo di imposte dirette ed indirette.

Nelle imposte dirette, ai conferimenti di azienda effettuati nell’esercizio dell’impresa si applica un regime di neutralità fiscale e di continuità dei valori: tali atti “non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze”¹⁹. Il legislatore ha scelto, dunque, di considerare il conferimento di azienda come un’operazione di mera riorganizzazione: nel patrimonio del conferente all’azienda si è sostituita la partecipazione²⁰. La cessione di partecipazioni può beneficiare della *participation exemption* di cui all’art. 87, T.u.i.r., purchè sussistano tutti i requisiti richiesti, e, pertanto, le plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni sono esenti da tassazione nella misura del 95% se il cedente è un soggetto passivo Ires, o del 50,28% se è imprenditore individuale o società di persone commerciale. La cessione d’azienda, invece, è assoggettata al regime ordinario e, dunque, comporta l’emersione di una plusvalenza, pari alla differenza tra il corrispettivo pattuito e il costo fiscalmente riconosciuto del complesso aziendale ceduto, che viene tassata integralmente nel periodo di imposta di realizzo²¹, salvo l’applicazione, qualora ne ricorrano le condizioni, di regimi fiscali attenuati²². E’, dunque, di tutta evidenza il vantaggio fiscale che il cedente consegue, ai fini delle imposte dirette, alienando il complesso fiscale

¹⁷ FONDAZIONE ITALIANA PER IL NOTARIATO, *Problematiche giuridiche e fiscali in tema di trasferimento di azienda. Atti del Convegno Roma, 23 e 24 Aprile 2010*, Gruppo 24 Ore.

¹⁸ E. DELLA VALLE, *op. cit.*, 565.

¹⁹ Art. 176, comma 1, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

²⁰ F. TESAURO, *Istituzioni...*, cit.

²¹ Art. 86, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

²² L’art. 86, d.p.r. n. 917/1986 prevede, al comma 4 che “Le plusvalenze realizzate, (...) concorrono a formare il reddito (..) se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni o a un anno per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell’esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.”; in luogo di questo regime, se l’azienda è stata posseduta per almeno cinque anni l’imprenditore può optare per la tassazione separata (artt. 17, lett. g) e art. 58).

attraverso un “doppio passaggio”²³, che consente la piena neutralità fiscale della prima fase (il conferimento) e l’imponibilità limitata della seconda (cessione di partecipazioni). Ovviamente tale strada, che le parti possono scegliere di percorrere alternativamente alla cessione diretta di azienda, se è fiscalmente più conveniente per il cedente lo è meno per il cessionario, il quale avrà minori ammortamenti deducibili, in quanto acquisisce l’azienda sotto forma di partecipazione, che è bene non ammortizzabile.

La combinazione di atti in esame, conferimento di azienda e cessione di partecipazioni, è espressamente considerata non elusiva, ai fini delle imposte sui redditi, dal comma 3 dell’art. 176, T.u.i.r., il quale dispone che tale catena negoziale, eseguita al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale²⁴ “non rileva ai fini dell’art. 37 *bis* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600”. Il legislatore, con tale disposizione, ha attribuito “carattere fisiologico”²⁵ all’ipotesi di conferimento seguito da cessione delle partecipazioni, prediligendo la segmentazione negoziale piuttosto che il collegamento. E’ difficile pensare che la non elusività ai fini delle imposte sui redditi possa convivere con l’elusività nel sistema dell’imposta di registro. Ciò che lamenta la dottrina è l’effetto “paradossale”²⁶ che deriva dal riconoscere tale catena negoziale come operazione elusiva ai fini dell’imposta di registro, mentre, invece, nell’ambito delle imposte sui redditi, questa è pienamente legittima e, anzi, se ne esclude espressamente l’elusività; una sorta di “Giano bifronte”²⁷, non ammissibile prima di tutto per esigenze di non contraddittorietà del sistema, che, altrimenti, lederebbe i principi di legittimo affidamento e di buona fede oggettiva²⁸, che informano il rapporto Fisco - contribuente²⁹, oltre che i principi di ragionevolezza e parità di trattamento³⁰. Il

²³ E. ZANETTI, *op. cit.*

²⁴ T. TASSANI, *I confini dell’abuso del diritto ed il caso del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni*, in “Riv. dir. trib.”, n. 3, 2011, 329.

²⁵ G. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, 2008, p. 474

²⁶ E. DELLA VALLE, *op. cit.*, 565; G. STANCATI, *Riqualificazione negoziale*, cit.

²⁷ T. TASSANI, *op. cit.*

²⁸ Art. 10, commi 1 e 2, l. 27 luglio 2000, n. 212 Statuto dei diritti del contribuente.

²⁹ T. TASSANI, *op. cit.*

rischio è quello di rendere lettera morta la previsione di cui all'art. 176, comma 3, in quanto nessun contribuente porrebbe in essere un'operazione, sia pure vantaggiosa sotto il profilo delle imposte dirette, ma in odore di elusione nell'ambito dell'imposta di registro³¹. Sono proprio ragioni di coerenza interna dell'ordinamento, dunque, che impongono un'interpretazione tale da evitare contraddizioni nell'ambito dei diversi settori impositivi³². Anche se l'art. 176, T.u.i.r. non si consideri dirimente ai fini dell'elusività o meno dell'operazione in esame nell'ambito dell'imposta di registro, è innegabile che, con esso, il legislatore abbia manifestato una precisa scelta nei confronti di una certa scansione negoziale, che produce effetti anche nell'applicazione dell'imposta di registro³³.

E' stata anche avanzata un'ipotesi di violazione del diritto comunitario, nel caso in cui il conferimento di azienda, seguito dalla cessione delle partecipazioni, sia assoggettato ad imposta di registro proporzionale³⁴. Viene in rilievo la direttiva del Consiglio UE del 12 febbraio 2008, n. 2008/7/CE, che dispone all'art. 5 il divieto di tassazione indiretta sui conferimenti di capitale e sull'emissione dei titoli; l'art. 6 della direttiva introduce una deroga, relativa a conferimenti di beni immobili e aziende e ai trasferimenti di valori immobiliari, che consente allo Stato membro di tassare quelle operazioni, ma in misura non superiore a quella con cui tassa operazioni simili. Quindi se lo Stato ha scelto di non tassare in via indiretta o di tassare l'operazione con imposta fissa, allora dovrà mantenere la stessa linea con tutte le operazioni simili. Ad esempio,

³⁰ M. CERRATO, *op. cit.*, in G. MAISTO, 379 ss.

³¹ E. DELLA VALLE, *op. cit.*, 565 ss.; F. GALLIO, *Conferimento d'azienda e successiva cessione di partecipazioni: operazioni elusive da riqualificare?*, in "Corriere Trib.", n. 31, 2012, 2408 ss; G. INGRAO, R. LUPI, *Il conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni incappa nella "pigrizia" dei giudici*, in "Dialoghi Tributarî", 2, 2012, 185 ss.

³² Con riferimento alla fattispecie del conferimento di azienda seguito da cessione di partecipazioni, cfr. Comm. Trib. Prov. Treviso, Sez. VII, 22 aprile 2009, n. 41, secondo cui "appare difficilmente sostenibile che vi sia un abuso del diritto ai fini dell'imposta di registro quando neppure ai fini delle imposte dirette tale comportamento è considerato elusivo e quindi fiscalmente illegittimo".

³³ D. SCANDIUZZI, *op. cit.*

³⁴ L. CARPENTIERI, A. VIGNOLI, R. LUPI, *op. cit.*; F. GALLIO, *Conferimento di azienda e cessione di partecipazioni senza elusione d'imposta di registro, ... cit.*; F. GALLIO, *Conferimento-cessione d'azienda e logica del tributo di registro*, in "Dialoghi Tributarî", n. 6, 2010.

posto che il conferimento di azienda nel nostro ordinamento sconta l'imposta fissa, l'eventuale sottoposizione di un atto di conferimento di azienda (seguito dalla cessione delle partecipazioni) alla maggiore imposta proporzionale (perché ritenuto elusivo) costituirebbe una violazione del diritto comunitario. "Una volta operata a livello legislativo la scelta di non gravare mediante aliquote proporzionali sulle operazioni destinate alla riorganizzazione delle imprese il regime della cessione di azienda diventa l'eccezione, più che la regola"³⁵.

Un'ulteriore argomentazione a sostegno della non elusività dell'operazione in esame è quella della non comparabilità degli effetti economico-giuridici prodotti dall'operazione elusiva, rispetto a quelli che produrrebbe l'operazione elusa, ossia la cessione diretta di azienda, che porta ad affermare che "la disomogeneità dell'esito giustifica la disomogeneità di regime fiscale"³⁶.

L'elusione sussiste nell'ipotesi in cui il contribuente abbia a disposizione più itinerari per raggiungere la medesima meta, ma scelga di porre in essere quello fiscalmente più vantaggioso, aggirando così le norme impositive. Non ci può essere aggiramento, e dunque elusione, se l'effetto economico-giuridico prodotto è diverso da quello ottenibile attraverso la condotta più onerosa³⁷, cioè se la meta delle distinte operazioni è diversa. La dottrina insiste, dunque, sul principio per il quale se manca la comparabilità delle operazioni, relativamente agli effetti prodotti, non ci può essere elusione³⁸. Un tale giudizio di comparazione, tuttavia, non può basarsi sulla sola sostanza economica di un comportamento, sugli effetti economici che esso produce. La dottrina esprime perplessità riguardo ad un'interpretazione basata solo su criteri economici,

³⁵ R. LUPI, G. SEPIO, *Contro la riqualificabilità, come cessione di azienda, del conferimento seguito da cessione delle partecipazioni*, in "Dialoghi Tributarî", n. 1, 2010.

³⁶ G. ZIZZO, *Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione*, in "Giust. trib.", 2008, 279 ss..

³⁷ E. DELLA VALLE, *op. cit.*, 566 ss.

³⁸ In senso contrario M. BEGHIN, *L'elusione tributaria tra sviste interpretative sul concetto di "aggiramento" e conseguenti fenomeni di "illusione ottica" quanto all'asistematicità dei vantaggi fiscali conseguiti*, in "Riv. dir. trib.", II, 2007, 239, per il quale gli effetti derivanti dalla cessione diretta di azienda e quelli derivanti dalla combinazione conferimento/cessione di partecipazione sono comparabili, in quanto "in entrambi i casi, il proprietario dell'azienda riesce a monetizzare un bene; in entrambi i casi, poi, l'azienda fuoriesce dall'originario patrimonio giuridico".

formata sulla scia della “interpretazione funzionale” della Scuola Pavese. Esigenze di certezza del diritto, oltre che di rispetto del principio costituzionale di riserva di legge, impongono di tenere in considerazione anche gli effetti giuridici. Si terrà conto, dunque, degli “effetti giuridico - economici”³⁹, al fine di valutare la comparabilità, e non l’esatta identità, tra diverse operazioni, per ravvisare, eventualmente, un comportamento elusivo. La dottrina sottolinea, comunque, che, in un tale giudizio, “proprio gli elementi giuridici risultano essenziali ed insostituibili nel definire la sostanza anche economica della fattispecie concreta”⁴⁰. L’alternatività delle operazioni non è sinonimo di comparabilità degli effetti prodotti dalle stesse, né può essere sufficiente per consentire all’Amministrazione di sindacare l’operazione⁴¹. Affermare il contrario equivarrebbe a sanzionare il contribuente ogni qual volta, avendo a disposizione diverse alternative, scelga quella meno onerosa; ma ciò metterebbe in discussione il principio costituzionale di libertà di iniziativa economica e quello di certezza del diritto, per l’insicurezza che ne deriverebbe in merito alle conseguenze fiscali dell’operazione.

La conclusione a cui perviene la dottrina, quindi, è quella di escludere la sindacabilità della decisione del contribuente che abbia perseguito la strada meno onerosa, quando questo abbia dinanzi a sé itinerari tra loro alternativi, ma comunque diversi in relazione agli effetti giuridico - economici prodotti⁴². La possibilità per il contribuente di avvalersi dell’alternativa meno onerosa è stata anche affermata dalla Corte di Giustizia che, in una pronuncia sull’abuso del diritto, ha affermato che “i soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengono più idonee per le loro attività economiche, nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali” e che “il soggetto passivo, nel caso in cui possa scegliere tra differenti operazioni, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permetta di limitare

³⁹ T. TASSANI, *op. cit.*

⁴⁰ *Ibidem.*

⁴¹ *Ibidem.*

⁴² *Ibidem.*

la contribuzione fiscale⁴³. A tale orientamento si è allineata anche la Corte di Cassazione, la quale ha puntualizzato che il contribuente, nella scelta tra due o più strade percorribili, non è tenuto a scegliere quella più onerosa per essere al riparo dall'azione dell'Amministrazione finanziaria⁴⁴.

E' necessario preliminarmente operare una distinzione. Nel caso in cui al conferimento di azienda segua la cessione solo parziale della partecipazione ricevuta, l'effetto giuridico - economico prodotto non sarebbe sicuramente comparabile a quello della cessione diretta di azienda, e l'Amministrazione finanziaria non potrebbe in alcun modo riconfigurare l'operazione ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro⁴⁵.

Al di fuori di questa specifica ipotesi, la situazione realizzata nel caso di conferimento di azienda, seguito dalla cessione delle partecipazioni, è comunque molto diversa, sotto il profilo degli effetti, rispetto a quella prodotta dalla cessione diretta di azienda. E' diversa per il conferente, il quale dà luogo ad un rapporto partecipativo e non ad un'immediata monetizzazione del complesso produttivo, che si avrebbe invece in caso di cessione diretta dell'azienda. E' diversa per la società conferitaria, in quanto il complesso produttivo "si incardina in un contratto di tipo associativo, non già in un contratto di società"⁴⁶. E' diversa anche per l'acquirente delle partecipazioni nella conferitaria, il quale non possiede direttamente l'azienda, che invece possiederebbe se avesse concluso un atto di cessione di azienda, ma la possiede solo indirettamente, per il tramite della società partecipata; non può essere equiparato all'effettivo proprietario dell'azienda, in quanto "un conto è essere titolare di diritti inerenti al possesso di azioni o quote, un altro è essere proprietario del bene"⁴⁷, ed infatti, non avendo la titolarità del bene, ma solo quella delle azioni o quote non può esercitare le facoltà inerenti al diritto di proprietà. I soggetti coinvolti nell'operazione,

⁴³ Corte di Giustizia, sentenza 22 dicembre 2010, C-277/09.

⁴⁴ Cass., Sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1372.

⁴⁵ G. A. GALEANO, *op. cit.*

⁴⁶ D. SCANDIUZZI, *op. cit.*

⁴⁷ ASSONIME, *Imposta di registro-Interpretazione e riqualificazione degli atti*, Approfondimenti, n. 5, 2009, 6.

considerata nel suo complesso, sono tre, e non due come nel caso di cessione diretta. Dunque “chi acquisisce l’azienda (società conferitaria) è soggetto giuridicamente distinto dal cessionario delle partecipazioni”⁴⁸.

L’acquisto di azienda, inoltre, comporta una serie di effetti non rilevabili nel caso di conferimento della stessa, come il regime del subentro nelle passività aziendali⁴⁹, o la responsabilità del cessionario, in solido con l’alienante, per i debiti tributari⁵⁰ e le sanzioni amministrative⁵¹. Relativamente al profilo della responsabilità verso terzi, mentre nella cessione di azienda l’acquirente risponde delle passività della stessa con tutto il suo patrimonio (in solido con l’alienante), con la cessione delle partecipazioni i creditori dell’azienda possono rivalersi esclusivamente sulle attività contenute nella stessa.

La tesi della dottrina è stata accolta in pieno dall’Associazione italiana dei dottori commercialisti e degli esperti contabili⁵² nella norma di comportamento n. 186 del 2012, dove si afferma la massima in base alla quale “il conferimento di azienda (o ramo di azienda) e successiva cessione della partecipazione nella conferitaria sono atti separati da assoggettare autonomamente ad imposta di registro in misura fissa”. Le ragioni addotte a sostegno di tale principio sono quelle di cui fa uso anche la dottrina. *In primis* si esclude la riqualificazione in cessione di azienda sulla base del fatto che il legislatore tributario non abbia previsto norme derogatorie rispetto alle regole ordinarie, ragion per cui i singoli atti saranno assoggettati autonomamente ad imposta fissa, come previsto dalla Tariffa. L’AIDC menziona soprattutto l’impossibilità di riqualificare tali atti attraverso il collegamento negoziale in quanto manca nell’ordinamento “lo strumento normativo” a ciò deputato, non potendosi riconoscere una siffatta finalità all’art. 20 T.u.r.. Tale norma sarebbe, invece, applicabile soltanto nel caso in cui la pluralità di atti sottoposti a registrazione sia conclusa dalle stesse

⁴⁸ G. STANCATI, *Riqualificazione negoziale...*, cit.

⁴⁹ Art. 2558, comma 1, c.c.: “Se non è pattuito diversamente, l’acquirente dell’azienda subentra nei contratti stipulati per l’esercizio dell’azienda stessa che non abbiano carattere personale”.

⁵⁰ Art. 14, d.lg. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁵¹ Art. 33 d.lg. 8 giugno 2001, n. 231.

⁵² Di seguito AIDC.

parti; dunque, se le partecipazioni, ottenute a seguito di conferimento di azienda, sono cedute a terzi, e non alla stessa società che precedentemente era stata destinataria del conferimento, l'art. 20 non può operare e le singole operazioni sono da ritenere autonomamente tassabili. Verrebbe meno, infatti, quell'aggiramento necessario per il configurarsi di una fattispecie elusiva⁵³. Ma, va chiarito, che affinché l'art. 20 possa operare, oltre all'identità soggettiva, è necessaria anche un'identità oggettiva delle operazioni, cioè che sia raggiunto, attraverso la catena negoziale, identico risultato giuridico che si otterrebbe in via diretta: è la comparabilità di effetti di cui parla la dottrina. Dunque, anche in caso di identità di parti, l'Ufficio non potrà procedere alla riqualificazione perché gli effetti prodotti dalla catena negoziale, come già visto, sono diversi da quelli che l'operazione diretta avrebbe prodotto.

La giurisprudenza di legittimità⁵⁴, ormai ben salda nel riconoscere il potere dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare gli atti sottoposti a registrazione facendo riferimento ad elementi extratestuali e al collegamento negoziale, tende ad appoggiare l'operato dell'Ufficio e a ritenere elusive le operazioni costituite da conferimento di azienda seguito da cessione delle partecipazioni a soggetti terzi, talvolta facendo ricorso all'art. 20, T.u.r., talaltra utilizzando congiuntamente la disposizione da ultimo richiamata e il principio dell'abuso del diritto, ritenendo che nell'individuazione della materia imponibile vada data "preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare"⁵⁵ ⁵⁶. Nell'ipotesi qui esaminata la "causa reale" sarebbe costituita dalla vendita del complesso aziendale. Altro elemento valorizzato, per ravvisare l'elusività dell'operazione e

⁵³ PEDROTTI F., *Conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente: regime tributario indiretto*, in "Boll. Tributario", 2003, 1314 ss.

⁵⁴ Cass. 5877/2014, Cass. 14150/2013, Cass. Ordinanza n. 6835 del 19 marzo 2013; Cass. n. 14367 del 30 giugno 2011; Cass. Ord. n. 11666, 20 maggio 2009.

⁵⁵ Cass. 16345/2013.

⁵⁶ MARTINELLI M., STANCATI G., *Conferimento d'azienda e cessione di partecipazione nel registro: spunti dalla giurisprudenza di legittimità*, in "Corriere Trib.", 2013, 3351 ss.

considerato “indiziante della natura complessa” della stessa, è quello dell’aspetto temporale dei singoli atti, che vengono compiuti contestualmente, o quasi⁵⁷.

La giurisprudenza di merito, invece, si è dimostrata sul punto alquanto altalenante, non mancando pronunce sulla non elusività delle operazioni “spezzettate”⁵⁸. La Commissione tributaria provinciale di Milano, nell’evidenziare l’assenza di un intento elusivo nell’operazione contestata dall’Ufficio, ha rilevato l’esistenza di altre ragioni economiche rispetto alla mera finalità elusiva, riconoscendole nello scopo della “riorganizzazione aziendale”, ritenuta sufficiente per consentire la strutturazione in due fasi, mantenendo, così, i due atti autonomi ai fini dell’imposta di registro⁵⁹.

1.2 Conferimento in società di immobile gravato da mutuo ipotecario e successiva cessione delle partecipazioni

Una variante dell’ipotesi appena esaminata si verifica nel caso di conferimento in società di immobile gravato da mutuo ipotecario accollato alla società conferitaria, e successiva cessione delle partecipazioni ricevute in cambio. L’Ufficio, tendenzialmente, riconosce una finalità elusiva anche di tali atti, ritenendo che si tratti di un’operazione frazionata in più atti diretta, in realtà, a realizzare l’effetto della cessione del bene immobile alla società conferitaria, e pertanto da considerare unitariamente.

⁵⁷ Comm. Trib.reg. della Lombardia, Sez. XXII, n. 36 del 3 marzo 2011, relativa ad un caso di cessione indiretta di azienda, in cui la cessione delle quote e l’atto di conferimento sono avvenuti lo stesso giorno.

⁵⁸ Comm. Trib. prov.le Milano, 20 febbraio 2012, n. 40; Comm. Trib. Prov.le Milano, n. 43/43/2012; Comm. Trib. reg. Lombardia, 16 dicembre 2011, n. 137; Comm. Trib. di II grado Bolzano, Sez. II, sent. 5 agosto 2011 n. 59; Comm. Trib. Prov.le di Prato, n. 65/2011; Comm. Trib. Prov.le Milano, 19 novembre 2010, n. 388, sez. XXI; Comm. Trib. Prov.le di Treviso n. 45/2009. Nel senso di riconoscere l’elusività dell’operazione, Comm. Trib. Prov.le di Milano, sent. N. 44, 11 febbraio 2011; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, sent. n. 98, 18 ottobre 2010; Comm. Trib. Prov. Ravenna. Sent. n. 4, 17 maggio 2010; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, sent. n. 61, 3 maggio 2010; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, sent. n. 51, 19 aprile 2010; Comm. Trib. Reg. Piemonte, sent. n. 10, 12 febbraio 2010; Comm. Trib. Prov. Milano, sent. n. 230, 30 settembre 2009; Comm. Trib. Prov. Firenze, sent. n. 90, 29 settembre 2009.

⁵⁹ Commissione tributaria provinciale di Milano, sez. XXI, sent. 19 novembre 2010, n. 338.

Analizzando la disciplina fiscale dei diversi atti, si può verificare che, mentre nel caso di cessione di immobile la base imponibile è costituita dal valore del bene o del diritto trasferito ed anche dalle passività eventualmente accollate⁶⁰, nel caso di conferimento, invece, “la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività o degli oneri accollati”⁶¹. C’è, dunque, una sicura convenienza fiscale per le parti che scelgono di percorrere l’iter qui esaminato piuttosto che una cessione diretta di immobile. Ma, anche in questa ipotesi, è necessario temperare le ragioni dell’Erario, che portano a colpire i comportamenti elusivi ed abusivi, e quelle del contribuente, che si fondano sulla libertà di iniziativa economica e sul perseguimento di un legittimo risparmio di imposta.

L’Ufficio procede a riqualificare l’atto di conferimento sottoposto a registrazione e a richiedere la maggiore imposta dovuta per l’atto di cessione di immobile, in base all’art. 20, T.u.r.. Così facendo, dà rilievo ad elementi extratestuali, tra cui il successivo comportamento del conferente che cede le partecipazioni ottenute a seguito del conferimento, e al collegamento negoziale. Come si è visto, tuttavia, un utilizzo dell’art. 20, T.u.r. come norma antielusiva non è pacifico. La dottrina⁶², infatti, nega che nel caso di specie un conferimento di immobile possa essere equiparato alla cessione dello stesso, *in primis* in quanto l’Ufficio non è legittimato all’esercizio di un siffatto potere riqualificatorio, in quanto l’art. 20 non lo consente, e, inoltre, perché gli effetti giuridici prodotti dalla catena negoziale sono ben diversi da quelli che si produrrebbero nel caso di cessione diretta del bene immobile. Mentre con la cessione il venditore, una volta ottenuto il pagamento del prezzo, è svincolato da ogni rapporto con il bene e con l’acquirente, nel caso di conferimento, che è

⁶⁰ Art 43, comma 1, lett. a) e comma 2, T.u.r..

⁶¹ Art. 50, d.p.r., 26 aprile 1986, n. 131: “Per gli atti costitutivi e per gli aumenti di capital o di patrimonio di società o di enti (...), la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri accollati alle società, (...)”

⁶² G. GIRELLI, *op. cit.*, 113 ss.

piuttosto un atto di riorganizzazione, il cedente acquista la qualità di socio nella società conferitaria.

La Corte di Cassazione ormai da un decennio “stigmatizza” tale prassi adottata dai contribuenti, considerando l’operazione elusiva, grazie ad una lettura in chiave antielusiva dell’art. 20, T.u.r., ed oggi anche attraverso il ricorso al principio, immanente nell’ordinamento, del divieto di abuso del diritto tributario⁶³. La giurisprudenza di merito, tuttavia, non sempre accoglie l’orientamento dei giudici di legittimità, riconoscendo, invece, ai contribuenti libertà di scelta delle forme negoziali da seguire, con impossibilità di sindacato da parte dell’Amministrazione finanziaria⁶⁴. In alcuni casi, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto elusiva perfino la sola operazione di conferimento di immobile con accollo di passività, ritenendo che in realtà tale atto sia da qualificare come una cessione immobiliare alla società conferitaria, la quale ha pagato il “prezzo” per mezzo dell’accollo del mutuo⁶⁵. Questa ipotesi, che appare una vera e propria “forzatura interpretativa”⁶⁶ dell’art. 20, è stata censurata dalla giurisprudenza di merito⁶⁷. Peraltro, la Corte di Cassazione, ad oggi, non ha sindacato un comportamento di tal fatta, essendosi espressa, invece, solo relativamente al diverso caso in cui il conferimento sia stato seguito dalla cessione delle quote alla società conferitaria⁶⁸.

⁶³ Cass., sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900. Il caso riguardava un apporto immobiliare ad un fondo comune di investimento di tipo chiuso, seguito da attribuzione di quote di partecipazione al Fondo e cessione delle stesse ad altri partecipanti al Fondo ed investitori istituzionali qualificati. L’agenzia riqualificò l’atto di apporto in vendita immobiliare, nella prospettiva del dettato dell’art. 20 (richiamato in tema di imposte ipotecaria e catastale dal d.lg. n. 347 del 1990, art. 13). La Corte rilevò che il finanziamento ipotecario che gravava sull’immobile conferito copriva quasi integralmente il valore del cespite, ed ha ravvisato la natura elusiva dell’operazione, confermando l’operato riqualificatorio dell’Ufficio; Cass., sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2713, che ha ravvisato la natura elusiva di un’operazione di conferimento di immobile in società, seguito dalla cessione delle partecipazioni non alla conferitaria, ma ai soci.

⁶⁴ Comm. Trib. Prov.le Reggio Emilia, sez. IV, 25 giugno 2012, n. 69.

⁶⁵ G. GIRELLI, *op. cit.*, 114.

⁶⁶ G. GIRELLI, *op. cit.*, 115.

⁶⁷ Comm. Trib. Secondo grado Bolzano, sez. II, 20 maggio 2009, n. 36, con nota di G. CORASANITI, *L’art. 20 del T.U...*, cit: la Commissione ha ritenuto applicabile l’art. 50, secondo comma, in quanto l’unica condizione richiesta dalla norma per consentire la deduzione dal valore del bene delle passività è che queste vengano accollate alla società conferitaria, come in effetti è avvenuto”.

⁶⁸ G. GIRELLI, *op. cit.*, 113 ss.

2. Cessione di azienda c.d. “spezzatino”

Un caso in cui l’Ufficio interviene frequentemente a riqualificare è quello della vendita frazionata nel tempo (o affitto) di beni aziendali, conclusa in luogo della cessione (o affitto) di azienda o di un suo ramo. Si tratta della “negoziante a gradini” o “*step transaction*”⁶⁹. Tale modalità operativa è stata definita dalla Corte di Cassazione con l’evocativa formula di cessione d’azienda “spezzatino”. Occorre osservare che l’atto di cessione di azienda è escluso dal campo di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, in quanto, ai sensi dell’art. 2, comma 3, lettera b) del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ai fini dell’imposta sul valore aggiunto non sono considerate cessioni di beni “le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda”. L’atto di cessione di azienda è soggetto all’imposta proporzionale di registro, la cui base imponibile va calcolata avendo riguardo al valore complessivo dei beni che la compongono, compreso l’avviamento, che invece non emerge nel caso di cessione di singoli beni⁷⁰. Diversamente, nel caso di cessione dei beni che non sono idonei a costituire un complesso aziendale, l’atto sconta l’Iva, con la possibilità per il cessionario di detrazione, se possibile. Infatti, In forza del principio di alternatività Iva/registro⁷¹, sancito dall’art.40 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, “Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all’imposta sul valore aggiunto, l’imposta si applica in misura fissa”. Mentre l’Iva è un’imposta neutrale per i soggetti passivi, grazie al

⁶⁹ A. BUSANI, *op. cit.*, 53.

⁷⁰ Art. 51, T.u.r..

⁷¹ M. CASTELLANI, M. MANGILI, *La nuova tassazione sugli atti immobiliari e riflessi sull’alternatività iva-registro*, in “L’Iva”, n. 5, 2014, 41 ss.; M. PEIROLO, *Alternatività iva/imposta di registro in caso di cessione di bene immobile strumentale all’attività d’impresa*, in “Azienda & Fisco”, n. 20, 2000, 940 ss.

meccanismo della detrazione, l'imposta di registro è un "onere aggiuntivo"⁷², non recuperabile, che grava definitivamente sulle parti.

E' necessario rilevare, inoltre, la non esatta coincidenza della nozione di "azienda" tra la disciplina Iva e quella dell'imposta di registro. Se ai fini Iva si definisce "azienda" il complesso di beni e di rapporti giuridici su cui sia esercitabile un'impresa^{73,74}, per l'imposta di registro nella definizione di azienda manca l'elemento dinamico costituito dall'esercizio dell'impresa con i beni acquistati, essendo sufficiente che tali beni risultino "staticamente" ed anche solo "potenzialmente" organizzati a tal fine⁷⁵.

Può accadere, dunque, che le parti ricorrano al frazionamento del trasferimento di azienda per giovare dei benefici fiscali di cui si è detto. Ma è ben possibile che le parti, attraverso tale espediente, intendano perseguire altri obiettivi, esclusivamente o in aggiunta al fine elusivo, tra cui, ad esempio, quello di evitare la produzione degli effetti che accompagnano *ex lege* il trasferimento dell'azienda, quali il subingresso dell'acquirente nei contratti di lavoro e la responsabilità dello stesso per debiti aziendali⁷⁶.

La Cassazione, fin dal lontano 1996, è più volte intervenuta sulla cessione di azienda "spezzatino". Elemento comune delle varie pronunce dei giudici di legittimità è il rilievo preminente che, ai fini della corretta qualificazione di un negozio, deve riconoscersi alla "causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti"; per cui, l'intenzione effettiva dei contraenti, di trasferire non un singolo bene o parte di esso, ma l'intera azienda o parte di essa come risultato finale della complessa negoziazione (...), deve essere accertata dal giudice tributario di merito, previa riunione di tutte le

⁷² M. DALLA VECCHIA, P. STELLACCI, *Elusione dell'imposta di registro: la cessione d'azienda c.d. "spezzatino"*, in "il Fisco", n. 20, 2012..

⁷³ Cassazione n. 11149 del 22 maggio 1996.

⁷⁴ Anche il codice civile, con l'art. 2555, definisce l'azienda in funzione dell'attività di impresa.

⁷⁵ Cass. sentt. n. 23857/2007 n. 897/2002, n. 4319/1999; Bivona, *La cessione spezzatino non sfugge al Registro*, <http://www.fiscooggi.it/giurisprudenza/articolo/la-cessione-spezzatino-non-sfugge-al-registro>, 27 Luglio 2012.

⁷⁶ Bivona, *La cessione spezzatino non sfugge al registro*, <http://www.fiscooggi.it/giurisprudenza/articolo/la-cessione-spezzatino-non-sfugge-al-registro>, 27 Luglio 2012.

cause aventi ad oggetto i singoli contratti, attraverso l'esame congiunto delle singole pattuizioni, stipulate contestualmente o non contestualmente"⁷⁷. La Corte, inoltre, con le sentenze n. 9162 e n. 9163 del 2010, ha chiarito che l'art. 20, T.u.r. opera "a prescindere dalla sussistenza o insussistenza di un intento elusivo". Pertanto l'Ufficio, secondo quanto affermato dai giudici di legittimità, potrà procedere ad applicare l'imposta di registro in misura proporzionale in luogo dell'Iva, tutte le volte in cui oggetto della compravendita è nella sostanza un complesso aziendale, al di là degli effettivi intenti elusivi delle parti.

La Corte di Cassazione fa dunque uso dell'art. 20, T.u.r. per una corretta qualificazione degli atti da assoggettare all'imposta di registro. Tuttavia, se si accogliesse la lettura della disposizione da ultimo citata proposta dalla dottrina, che consentirebbe all'Ufficio di riqualificare l'atto solo in base ad elementi desumibili dallo stesso, non si potrebbe giungere alla soluzione prospettata dalla Corte. Nell'ipotesi esaminata, infatti, sono conclusi atti che, considerati autonomamente, hanno la natura di "semplici" atti di compravendita di beni. Solo alla luce di una visione d'insieme potrebbe rilevarsi che, in realtà, attraverso una pluralità di atti, in realtà, si sta realizzando una cessione d'azienda. Recentemente, con sentenza n. 17956 del 2013, la Cassazione ha però applicato alla fattispecie in esame l'art. 37 *bis* del d.p.r. 600 del 1973, il quale regola le disposizioni antielusive aventi a oggetto, ai sensi della lettera b) del terzo comma, anche il trasferimento di azienda⁷⁸.

La dottrina, ferma nel disconoscere natura antielusiva all'art. 20, T.u.r., nega che esista una norma che legittimi un tale potere agli uffici, potendo questi dare rilevanza solo ad elementi desumibili dall'atto.

La rottura tra dottrina e giurisprudenza di legittimità, con riguardo a questa specifica ipotesi, è ancora più netta se si considera che la Corte di Cassazione è arrivata ad affermare che si possa procedere a riqualificazione, con conseguente

⁷⁷ Cass., sentt. n. 9162, n. 9163 del 16 aprile 2010 e sent. n. 9492 del 21 aprile 2010.

⁷⁸ Nel caso di specie, la Cassazione ha rilevato che più atti di cessioni di beni fossero da riqualificare, in quanto elusivi, in cessione di azienda, non rilevando che fossero stati conclusi nell'ambito di una procedura di concordato preventivo.

assoggettamento ad imposta di registro, indipendentemente dall'esercizio attuale dell'impresa, essendo sufficiente che i beni ceduti, nella loro complessità, siano potenzialmente utilizzabili per una attività di impresa⁷⁹. La Corte ha affermato, inoltre, che “sussiste cessione di azienda, agli effetti dell'imposta di registro, anche se i contraenti escludono dalla cessione determinati beni aziendali, purché risulti che, nonostante tale esclusione e sebbene essa concerna elementi essenziali dell'azienda medesima, permanga nel complesso dei beni oggetto del trasferimento un residuo di organizzazione che ne dimostri la complessiva attitudine all'esercizio dell'impresa”⁸⁰.

In tale ambito si pone l'ordinanza della Cassazione n. 19544 del 9 novembre 2012. La controversia riguardava la cessione di un complesso di beni (automezzi per il trasporto pubblico) da parte di una società per azioni verso la Regione Lazio. L'operazione era stata assoggettata ad Iva, ma l'Ufficio ha ritenuto che si trattasse di cessione di azienda e che fosse conseguentemente dovuta l'imposta di registro in misura proporzionale. La Commissione Tributaria Regionale aveva respinto la tesi dell'Ufficio, rilevando che nel caso di specie non potesse configurarsi una cessione d'azienda in quanto non era ipotizzabile la possibilità della continuazione dell'attività del cedente, da parte del cessionario. Effettivamente, la Regione Lazio aveva proceduto all'acquisto di tali beni per rivenderli, in un secondo momento, ad una società che avrebbe proseguito tale attività. La Corte di Cassazione, con ordinanza, ha ritenuto che “ove sussista una cessione di beni strumentali, atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio dell'impresa, si deve ravvisare una cessione d'azienda (...), mentre la cessione dei singoli beni, inidonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva dell'impresa, deve essere assoggettata ad Iva” ed ha ritenuto non essenziale “l'esercizio attuale dell'impresa, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività di impresa”. Dunque, secondo il consolidato orientamento della Cassazione, la cessione di azienda non può essere esclusa per

⁷⁹ Cass., sent. n. 17614 del 27 giugno 2008.

⁸⁰ Cass., sent. n. 13580, 11 giugno 2007.

il fatto che l'azienda non sia operativa o non sia gestita dall'acquirente o che quest'ultimo non sia munito delle autorizzazioni necessarie per l'esercizio dell'attività.

Relativamente al caso di cessione di immobili, la Corte di Cassazione è apparsa, invece, più cauta. Ha ritenuto che il trasferimento di un complesso immobiliare costituisca cessione di azienda nel caso di “un complesso unitario funzionalmente organizzato e potenzialmente idoneo all'esercizio di impresa”, come, ad esempio, uno stabilimento balneare⁸¹. Ha invece ritenuto che non configurasse una cessione di azienda, la cessione di un complesso immobiliare, adibito ad albergo, in quanto privo dei beni strumentali necessari allo svolgimento dell'attività alberghiera; l'acquirente aveva potuto procedere ad esercitare l'attività alberghiera solo dopo il successivo acquisto di mobili, arredi ed attrezzature necessari⁸². In quest'ultimo caso, infatti, l'atto di cessione non ha interessato l'organizzazione, ma un mero complesso immobiliare, soltanto in un secondo momento assemblato ed elevato ad azienda.

3. Il caso di revoca delle agevolazioni prima casa

Le ipotesi fino ad ora esposte non esauriscono le fattispecie potenzialmente elusive ai fini dell'imposta di registro. Viene in rilievo il caso di agevolazione prevista per l'acquisto della prima casa, che comporta la riduzione al 2%⁸³ dell'aliquota di imposta applicabile agli atti di trasferimento aventi ad oggetto case di abitazione non di lusso⁸⁴, secondo i criteri delineati dal decreto del Ministero dei lavori pubblici del 2 agosto 1969, qualora ricorrano una serie di

⁸¹ Cass. n. 24913/2008.

⁸² Cass. n. 1913/2007.

⁸³ L'aliquota è stata ridotta dal 3% al 2% dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147, con decorrenza a partire dal 1° gennaio 2014.

⁸⁴ A decorrere dal 1° gennaio 2014 è mutata la definizione di abitazione di lusso; tale definizione non è più legata alle caratteristiche dell'immobile (superficie o presenza di piscine, campi da tennis, ecc), ma si fa riferimento solo alla categoria catastale: sono considerate di lusso solo le abitazioni accatastate in A1, A8, e A9.

condizioni, individuate nella nota II-*bis* della Parte prima della Tariffa medesima⁸⁵. E' necessario, per la fruizione del beneficio, che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività. L'acquirente che intenda stabilire la propria residenza nel comune dove si trova ubicato l'immobile deve rendere dichiarazione nell'atto di acquisto. E' altresì richiesto che l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare ed inoltre che dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le medesime agevolazioni. Si tratta di condizioni atte ad evitare che possano fruire dell'agevolazione soggetti che in realtà non utilizzino l'immobile acquistato come abitazione principale o "prima casa". La *ratio* dell'agevolazione consiste proprio nell'abbattere l'imposizione indiretta sull'atto di acquisto di un bene primario quale la casa di abitazione.

La giurisprudenza ha rilevato, relativamente ad ipotesi di fruizione dell'agevolazione suddetta, una fattispecie abusiva.

Si può fin da subito chiarire che non vi è dubbio che il principio di abuso del diritto possa, in linea generale, estendersi anche a discipline di carattere agevolativo⁸⁶.

E' necessario, però, verificare se le condotte dei contribuenti, tese a realizzare le condizioni per la fruizione dell'agevolazione, siano o meno legittime.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza n. 118 del 2009, ha ritenuto che accorgimenti, "piuttosto forzati"⁸⁷, per fruire

⁸⁵ Art. 1, quinto periodo, Tariffa, Parte prima, all. al d.p.r. n. 131 del 1986.

⁸⁶ G. GIRELLI *op. cit.*, 117.

dell'agevolazione, integrassero un'ipotesi di abuso del diritto. Nel caso di specie, una coppia di coniugi aveva ceduto ai propri figli il 10% della proprietà di immobili in precedenza detenuti. Spogliandosi di una quota della proprietà, così da non risultare più titolari esclusivi di altro immobile nel territorio del comune dove si trova l'immobile oggetto dell'acquisto agevolato, veniva soddisfatto il requisito di cui alla lett. a) della nota II-*bis* della Parte prima della Tariffa. Erano dunque esistenti tutti i presupposti per la fruizione dell'agevolazione. Le parti avevano poi proceduto all'acquisto di un nuovo immobile, qualificato come "prima casa", fruendo dell'abbattimento dell'aliquota ai fini dell'imposta di registro dovuta sull'acquisto.

L'Ufficio aveva censurato l'operazione, ritenendola elusiva, facendo leva sull'art. 37 *bis* del d.p.r. 600/1973. La Commissione, però, escluse fin da subito che l'operazione potesse essere considerata elusiva ai sensi dell'art. 37 *bis*, non rientrando nell'elencazione (da considerarsi tassativa) di cui al terzo comma.

Tuttavia, considerato che a fronte di un corrispettivo di 19.000€ per la cessione delle quote i coniugi avevano risparmiato imposte per oltre 30.000€, la Commissione ha ritenuto che fosse rinvenibile un'attività di aggiramento della normativa tributaria in materia di trasferimenti immobiliari tale da integrare gli estremi del principio dell'abuso del diritto, quale principio immanente nell'ordinamento, come delineato dalla giurisprudenza comunitaria e da quella di legittimità. I giudici sono giunti a tale conclusione, indotti dalla quasi contestualità tra la vendita delle quote e l'acquisto dell'immobile e dalla rinuncia alla piena proprietà per soli 19.000€. Il quesito che qui rileva, e che in realtà ha un ben più ampio campo di applicazione rispetto alla fattispecie in esame, dato il gran numero di disposizioni agevolative presenti nella legislazione tributaria, è se il contribuente che pone in essere determinati comportamenti per realizzare le condizioni necessarie per la fruizione agevolazione, abusa del diritto oppure può legittimamente fruire della misura agevolativa. I presupposti dell'agevolazione

⁸⁷ R. LUPI, A. POLI, *Lecita pianificazione ed elusione nelle agevolazioni "prima casa"*, in "Dialoghi Tributarî", n. 6, 2009, 685 ss.

sono frutto di una scelta di meritevolezza svolta dal legislatore, che associa a determinati fatti una minore attitudine alla contribuzione o riconosce la necessità di meccanismi di protezione fiscale⁸⁸. Il presupposto si atteggia, dunque, come uno strumento a disposizione del contribuente, con il quale quest'ultimo può ridurre il carico fiscale. La dottrina, a commento della citata sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, si è espressa nel senso di escludere l'abuso nel caso di specie, in quanto "in questi casi il contribuente non nasconde nulla, non altera il presupposto, non lo espone secondo modalità ingannatorie verso il Fisco, ma realizza quella situazione che il legislatore individua come 'condizionante' per il riconoscimento della detassazione"⁸⁹. Diverso sarebbe invece il caso in cui il contribuente, per fruire dell'agevolazione, compia un'operazione simulata, ad esempio simuli una vendita; posto che l'atto simulato non può produrre gli effetti, solo apparentemente previsti, l'agevolazione non è dovuta. Il diniego di agevolazione non poggerà quindi sull'abuso del diritto, ma sul fatto che si tratta di un negozio simulato. Tuttavia, nella sentenza in esame, i giudici escludono la simulazione e, pertanto, i relativi effetti dell'atto di vendita delle quote si sono realmente prodotti e si è prodotto, come "fatto reale" e non meramente apparente, anche l'effetto della perdita della proprietà esclusiva sugli immobili. Configurato il presupposto, non può negarsi l'agevolazione, trattandosi di un effetto favorevole per il contribuente, che solo il legislatore può rimuovere, "non già il magistrato o funzionario, attraverso l'interpretazione"⁹⁰. Deve, inoltre, considerarsi che l'atto attraverso il quale le parti si sono messe in condizione di fruire dell'agevolazione, cioè la cessione di quote ai figli, è assoggettato ad imposta di registro, e quindi il Fisco "ha guadagnato" comunque sul trasferimento⁹¹.

In conclusione si può affermare che sia dunque preferibile riconoscere la liceità dei comportamenti preordinati ad integrare i presupposti

⁸⁸ M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico...*, cit.

⁸⁹ *Ivi*, 3288.

⁹⁰ *Ivi*, 3291.

⁹¹ R. LUPI, A. POLI, *op. cit.*

dell'agevolazione⁹²; se, però, l'Ufficio ritenga che l'operazione sia contraria alla *ratio legis* ed invochi l'abuso del diritto, comunque permarranno tutti i dubbi, già esaminati⁹³, rilevati soprattutto in dottrina, circa l'applicabilità del principio al settore delle imposte non armonizzate, e specificamente all'imposta di registro.

⁹² Di opinione contraria, invece, G. GIRELLI, *op. cit.*, 116 ss.

⁹³ V. Capitolo II, Paragrafo 6.2.

CAPITOLO IV. PROFILI APPLICATIVI DELL'IMPOSTA

1. Questioni relative all'atto con cui l'Amministrazione riqualifica l'imposta

1.1 Natura dell'imposta: imposta suppletiva o imposta complementare

Ai fini dell'imposta di registro, l'Ufficio può emettere due tipi di atti: avvisi di accertamento ed avvisi di liquidazione.

La fase di accertamento, nota come fase di esplicazione delle "attività proprie della attuazione della norma tributaria"¹, è destinata a concludersi o con il riconoscimento della regolarità del comportamento tenuto dal contribuente, oppure con l'emanazione di un avviso di accertamento che individua l'avvenuta verifica del presupposto di imposta e determina la relativa base imponibile. Come già esaminato², grazie all'introduzione dell'articolo 53 *bis* nel testo unico, ad opera dell'art. 35, comma 24, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, i poteri di indagine e controllo di cui l'Ufficio dispone nella fase di accertamento dell'imposta di registro sono più estesi rispetto al passato.

L'avviso di liquidazione, invece, contiene la determinazione dell'imposta dovuta, calcolata applicando le aliquote previste dalla legge alla base imponibile precedentemente accertata. Non si tratta, tuttavia, di un'operazione meramente matematica, in quanto richiede la qualificazione dell'atto registrato, ed ulteriori scelte, tra cui l'individuazione dell'aliquota applicabile³.

Quando l'Ufficio rettifica il valore imponibile, esercitando il potere riconosciutogli dall'articolo 52, T.u.r., emette un avviso di accertamento⁴, che contiene, altresì, la liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le

¹ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009.

² V. Capitolo I, Paragrafo 6.2

³ F. TESAURO, *Istituzioni...*, cit., 286 ss..

⁴ *Ivi*, 286.

sanzioni. Il potere di rettifica riguarda i beni di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 51, T.u.r., ovvero beni immobili o diritti reali immobiliari⁵ e aziende o diritti reali su di esse⁶, ed è esercitato quando il valore venale accertato è superiore al valore contenuto nell'atto sottoposto a registrazione. Tale "giudizio di congruità" da parte dell'Ufficio è escluso nel caso in cui l'acquirente abbia usufruito del meccanismo di valutazione automatica, attraverso il quale si sceglie che la base imponibile sia costituita dal valore catastale dell'immobile, determinato attraverso i coefficienti catastali rivalutati e moltiplicati, rendendo il corrispettivo contenuto nell'atto irrilevante ai fini della tassazione⁷. Contestualmente all'accertamento del maggior valore e alla liquidazione della maggiore imposta dovuta, l'Ufficio irroga altresì la sanzione per insufficiente dichiarazione di valore, ex art. 71, T.u.r..

In genere, come accade nel sistema delle imposte sui redditi e dell'iva, l'avviso di liquidazione viene assorbito o nell'avviso di accertamento o in atti della riscossione, come l'iscrizione a ruolo⁸. L'avviso di liquidazione ha tuttavia conservato la propria autonomia nelle imposte indirette sui trasferimenti, e in quelle la cui applicazione prevede che il contribuente dichiari l'imponibile e

⁵ Con riferimento agli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, l'Ufficio, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore dei beni, avendo riguardo "ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni" (Art. 21, comma 3, T.u.r.).

⁶ Con riferimento agli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, l'Ufficio, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore dei beni, avendo riguardo "al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'art. 7 della parte prima della Tariffa, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato art. 7 della Tariffa ed art. 11 *bis* della Tabella" (Art. 51, comma 4, T.u.r.)

⁷ Art. 52, comma 4, T.u.r.. Il meccanismo di valutazione automatica può riguardare immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, oppure quelli per i quali sia stato chiesto l'accatastamento. Non si applica invece alle cessioni di immobili ad uso non abitativo e che non intervengano tra persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa o di arti o professioni, ai sensi dell'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni.

⁸ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva...*, cit., 43 ss.

all'Ufficio spetti, conseguentemente, il calcolo dell'imposta⁹. In questo caso accade che sia la liquidazione ad assorbire anche la contestuale definizione della base imponibile.

Per quanto riguarda, specificamente, l'attività dell'amministrazione finanziaria che procede, in presenza di operazioni ritenute elusive od abusive, a riquilibrare l'atto sottoposto a registrazione e a rideterminare l'imposta dovuta, mancano, in realtà, appigli normativi o riferimenti all'interno del testo unico dell'imposta di registro. Al di là dell'art. 20, T.u.r., la cui funzione antielusiva, come si è visto¹⁰, è controversa, non ci sono espresse disposizioni che individuano la natura, la tipologia e la disciplina dell'atto in cui si estrinseca tale attività compiuta dall'Ufficio.

Solitamente l'Ufficio qualifica tale atto come un avviso di liquidazione, in cui, in forza dell'art. 20, T.u.r. o del principio di abuso del diritto, riquilibrare gli atti già assoggettati a registrazione, individuando la nuova base imponibile ed applicando l'aliquota prevista dalla legge; quindi liquida la maggiore imposta dovuta ed irroga le relative sanzioni.

Ammettendo che si tratti di atto di liquidazione dell'imposta, che assorba altresì la definizione dell'imponibile, resta da definire che tipo di imposta viene liquidata in tale sede, se imposta principale, suppletiva o complementare.

E' da escludere che si tratti di imposta principale, in quanto quest'ultima è liquidata al momento della registrazione, sulla base del contenuto dell'atto da registrare¹¹, mentre invece l'attività riquilibratoria viene svolta dall'Ufficio solo in un secondo momento, e comunque dopo che sia liquidata l'imposta principale. In realtà l'art. 42, a seguito dell'introduzione del meccanismo di registrazione telematica degli atti, ha ampliato il concetto di imposta principale anche a quella "richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per

⁹ *Ibidem.*

¹⁰ V. Capitolo II, Paragrafo 3.

¹¹ Art. 42, T.u.r..

via telematica”¹². L’art. 3 *ter* del d.lg. 463 del 1997 prevede che gli uffici “controllano la regolarità della liquidazione e del versamento delle imposte e, qualora risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, entro il termine di sessanta giorni, (...), apposito avviso di liquidazione per l’integrazione dell’imposta versata”. L’imposta così liquidata, entro il termine di sessanta giorni, ha natura di imposta integrativa dell’imposta principale¹³. Questa modalità di liquidazione, rivolta solo a correggere errori od omissioni in sede di autoliquidazione, è ben diversa dall’attività di riqualificazione ex art. 20, T.u.r., di cui, dunque, non può consentirsi espletazione già in tale fase¹⁴.

Resta pertanto da esaminare se l’imposta liquidata dall’Ufficio, a seguito dell’attività riqualificatoria, abbia natura di imposta suppletiva o complementare.

L’imposta suppletiva è quella imposta richiesta dall’Ufficio dopo la registrazione, diretta a correggere errori od omissioni dello stesso. Alcuni Autori¹⁵ hanno sostenuto che nell’ipotesi qui esaminata, si configuri un’imposta suppletiva. Effettivamente, l’errore o l’omissione dell’amministrazione può individuarsi nel fatto che laddove l’Ufficio avrebbe potuto, in sede di registrazione, rilevare la non corrispondenza dell’ “intrinseca natura” dell’atto al titolo o alla sua forma apparente, non lo ha fatto; ciò costituirebbe, quindi, la ragione giustificatrice di una nuova attività liquidatoria da parte dell’Ufficio. La Corte di Cassazione ha accolto tale tesi, nell’ordinanza n. 6835 del 19 marzo 2013. Il caso di specie riguardava l’impugnazione di un avviso di liquidazione per maggiore imposta di registro, inerente al conferimento di azienda agricola alla compagine sociale, previa acquisizione di azioni, con contestuale cessione di esse alla cessionaria ed agli stessi soci, in pari data; la Commissione Tributaria

¹² Art. 42, comma 1, T.u.r..

¹³ V. MASTROIACOVO, P. PURI, *Adempimento Unico – Recupero di imposta principale dopo la registrazione*, Studio n. 67/2003/T in del Consiglio Nazionale del Notariato, consultabile sul sito www.notariato.it.

¹⁴ PISCHETOLA, *Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni Tributarie della Regione Umbria e delle Commissioni tributarie di Arezzo e Rieti*, Università di Perugia, 18 e 19 gennaio 2013, consultabile su www.giustizia-tributaria.it.

¹⁵ A. BORGOGGIO, *Natura di imposta suppletiva del tributo richiesto a seguito di riqualificazione degli atti*, in “il Fisco”, n. 16, 2013; FONDAZIONE ITALIANA PER IL NOTARIATO, *op. cit.*, 139; M. CERRATO, *op. cit.*, in G. MAISTO.

Regionale della Puglia aveva accolto l'appello proposto dai contribuenti, ritenendo decaduto il potere dell'Agenzia, sul presupposto che si trattasse di imposta complementare, con conseguente applicazione del termine biennale di decadenza. Di diverso avviso è stata la Suprema Corte, che, al contrario, ha ritenuto che la maggiore imposta liquidata dall'Ufficio, sulla base dell'art. 20, T.u.r., avesse natura di imposta suppletiva e non complementare, potendosi riscontrare un errore di determinazione iniziale dell'agenzia, determinato dal fatto che dal vaglio dei due atti separati, ma presentati alla registrazione contestualmente, "già emergeva che in concreto si trattava di un'unica operazione complessa, posta in essere dalle parti a fine elusivo".

L'Agenzia delle Entrate, nella nota 18 maggio 2007 n. 84127, ha invece ritenuto complementare l'imposta richiesta dall'Ufficio a seguito dell'attività di riqualificazione ex art. 20, T.u.r.¹⁶.

La questione è dunque tutt'altro che pacifica, ed è controversa anche all'interno della stessa giurisprudenza di legittimità. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 15319 del 19 giugno 2013, si è nuovamente espressa sulla natura giuridica dell'imposta richiesta a seguito di riqualificazione, a pochi mesi dall'ultima pronuncia in materia, e, mutando il proprio orientamento, ha negato che la maggiore imposta di registro liquidata dall'Ufficio in misura proporzionale possa configurarsi come suppletiva, ritenendo che la liquidazione non sia intervenuta a correggere errori od omissioni, come richiesto dalla definizione di imposta suppletiva disposta dall'art. 42, T.u.r.. Ha, invece, rilevato che l'attività liquidatoria sia intervenuta a "ricostruire a posteriori il reale contenuto giuridico degli atti registrati, in ossequio alla previsione dell'art. 20, T.u.r." e pertanto, rientri nella categoria residuale delle imposte complementari.

Ad oggi, la questione è aperta, e ciò determina non poche incertezze sul profilo applicativo dell'imposta di registro, in quanto dalla natura della maggiore

¹⁶ Nello stesso senso anche E. DELLA VALLE, *op. cit.*, in AA. VV., 564, n. 17.

imposta liquidata discendono una serie di conseguenze applicative di notevole rilevanza.

1.2 Modalità di riscossione

La conseguenza più evidente dell'incertezza circa la natura dell'imposta riliquidata dall'Ufficio ai sensi dell'art. 20, T.u.r., si esprime con riguardo alle modalità di riscossione della stessa. Il testo unico dell'imposta di registro, infatti, differenzia le modalità di riscossione del tributo a seconda della natura dell'imposta di registro liquidata.

In realtà, se non è proposto ricorso avverso l'avviso di liquidazione non sorgono incertezze applicative in quanto l'art. 55, T.u.r.¹⁷ dispone che il pagamento dell'imposta deve essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione, sia che si tratti di imposta suppletiva, sia che si tratti di imposta complementare. Il pagamento va eseguito presso un Agente della riscossione, un ufficio postale o una banca, utilizzando il modello F23.

Problemi sorgono invece in caso di pendenza di giudizio. L'art. 56, T.u.r., infatti, differenzia l'importo dell'imposta che può essere riscosso a seguito della proposizione del ricorso in base alla natura dell'imposta liquidata.

Se si accoglie la tesi secondo la quale, nell'ipotesi che qui si esamina, l'Ufficio liquida un'imposta suppletiva, questa potrà essere riscossa per intero solo dopo la decisione della Commissione tributaria regionale o, comunque, dopo l'ultima decisione non impugnata¹⁸.

Se invece si riconosce ad essa natura di imposta complementare, è necessario valutare se, nel caso di specie, si tratti di imposta complementare per il maggior valore accertato. In tal caso l'imposta va pagata per un terzo entro sessanta giorni dalla notifica della liquidazione, e, dunque, in pendenza del

¹⁷ Art. 55, comma 1 e comma 2, T.u.r..

¹⁸ Art. 56, comma 1, lett. b), T.u.r..

giudizio di primo grado; dopo la sentenza di primo grado, l'imposta determinata in essa deve essere pagata fino ai due terzi ed infine, solo dopo la sentenza di secondo grado potrà riscuotersi l'intera imposta, nella misura determinata nell'ultima decisione¹⁹. La Corte di Cassazione²⁰, nel riconoscere all'imposta natura complementare, ha sostenuto che non scaturisca dall'accertamento di maggior valore degli immobili ceduti e sia dunque estranea al relativo regime di riscossione disposto dall'art. 56, T.u.r..

Dalla conclusione della Suprema Corte si desume che il regime di riscossione applicabile è quello che riguarda in via residuale le imposte complementari diverse da quelle dovute per il maggior valore accertato, regime operante anche per l'imposta principale, in base al quale "il ricorso del contribuente non sospende la riscossione", e dunque l'imposta è immediatamente riscuotibile, e l'Ufficio è tenuto a proseguire nell'esecuzione per il mancato pagamento dell'imposta, senza dover attendere la decisione della Commissione²¹.

1.3 L'erogabilità delle sanzioni

Il regime sanzionatorio associato alla liquidazione dell'imposta di registro a seguito della riqualificazione in chiave antielusiva degli atti sottoposti a registrazione è tutt'altro che agevole. Anche tale profilo applicativo dell'imposta dipende, infatti, dalla qualificazione dell'imposta, successivamente riliquidata ad opera dell'Ufficio, come imposta suppletiva o complementare.

La sanzione per tardività del pagamento, prevista dall'art. 70 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, è stata abrogata ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. g del d.lg. 18 dicembre 1997, n. 473, ma risulta comunque applicabile nella misura del trenta per cento, come disposto in via generale dall'art. 13, comma 2, del d.lg. n.

¹⁹ Art. 56, comma 1, lett. a), T.u.r..

²⁰ Cass. civ., Sez. V, sent. n. 15319, 19 giugno 2013.

²¹ R. MERLINO, *Le infrazioni alle imposte indirette*, Milano, 1983.

471/1997²². Poiché la nuova previsione commina una sanzione maggiore rispetto alla disposizione abrogata, che la prevedeva nella misura del venti per cento, non può essere applicata retroattivamente²³.

La “tardività” si verifica, per le imposte suppletive e complementari, trascorsi sessanta giorni dalla data della notifica della liquidazione. Decorso infruttuosamente il termine previsto per il pagamento, la violazione è integrata solo “se e nella misura in cui la legge imponga comunque l’esecuzione del pagamento”²⁴. Infatti, come già esaminato, nell’ipotesi di pendenza di giudizio il regime di riscossione dell’imposta muta, a seconda della natura riconosciuta alla stessa.

Un contribuente che si veda notificare un avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro, qualora si ritenga che questa abbia natura di imposta suppletiva, invece di pagare potrà esperire ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale, senza che questo costituisca ritardo ingiustificato, e come tale sanzionabile²⁵. Infatti, l’imposta suppletiva, in caso di impugnazione dell’atto, può essere riscossa dall’Ufficio solo dopo la decisione della Commissione tributaria regionale, e solo da tale momento potrà dirsi dovuta la sanzione.

Se, invece, all’imposta liquidata dall’Ufficio sia riconosciuta natura complementare, “il ricorso non sospende la riscossione” e, pertanto, se l’imposta non venga pagata nel termine di sessanta giorni dalla notifica della liquidazione, sarà dovuta la sanzione sull’intero importo liquidato dall’Ufficio.

Infine, se si ravvisi la natura di imposta complementare dovuta “per il maggior valore accertato”, si applicherà la modalità di riscossione frazionata prevista dall’art. 56, comma 1, lett. 1: l’imposta sarà immediatamente

²² “Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto”.

²³ Circolare del Ministero delle Finanze, n. 267/E, 19 novembre 1998.

²⁴ F. RICCA, *Le nuove sanzioni per registro e successioni e donazioni*, in “Corriere Trib.”, n. 49, 1998, 3656 ss.

²⁵ Le nuove sanzioni in materia di imposta di registro e di imposta sulle successioni e donazioni, Circolare del Ministero delle Finanze, n. 267 E, 19 novembre 1998, p. 5050 e ss.

riscuotibile, indipendentemente dalla presentazione del ricorso alla Commissione, per un terzo, e su tale importo sarà calcolata la sanzione del trenta per cento, in caso di tardività del pagamento. Lo stesso regime sanzionatorio si applica per le frazioni di imposta dovute nei progressivi gradi di giudizio.

2. I termini di decadenza del potere di riliquidazione dell'imposta

Di grande rilevanza applicativa è la questione che riguarda la disciplina dei termini decadenziali entro cui l'Ufficio può richiedere la maggiore imposta dovuta. E' essenziale che i suddetti termini siano correttamente individuati, in quanto un atto emanato oltre il termine decadenziale previsto dalla legge sarebbe viziato per carenza dei presupposti per l'esercizio del potere da parte dell'Ufficio, e sarebbe, quindi, impugnabile, stante la sua nullità.

A causa della totale assenza di una regolamentazione dell'esercizio del potere di riquilibratura, varie sono le prospettive configurabili.

Gli Uffici tendono a "forzare", talvolta, l'art. 76, T.u.r., primo comma, che dispone che, per gli atti non registrati, l'imposta vada richiesta, a pena di decadenza, entro cinque anni dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione; in tal caso, ai fini dell'individuazione del termine decadenziale, si darebbe rilevanza all'atto "dissimulato", quello in realtà effettivamente voluto dalle parti, ma non assoggettato a registrazione²⁶. In realtà, tale indirizzo è stato recentemente sconfessato dalla giurisprudenza da una sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia²⁷, che si è espressa in modo netto nei confronti di tale pratica "abusata" dagli uffici, censurandola. La Commissione ha evidenziato che "l'Amministrazione non si può riservare il potere discrezionale di ricondurre nell'alveo della non presentazione o nella registrazione d'ufficio con conseguente allungamento dei termini, tutti quegli atti

²⁶ G. CORASANITI, *L'interpretazione degli atti...*, cit., 622.

²⁷ Commissione Tributaria Prov.le Reggio Emilia, sent. n. 131/03/2014.

già sottoposti alla registrazione e consolidatisi con una determinata qualificazione, ma per i quali lo strumento tassato debba essere sottoposto ad altri tipi di tassazione per una diversa ‘ripresa’ o ‘nomen iuris’ del negozio”. A parere della giurisprudenza citata sarebbe un abuso perché “comporterebbe di fatto l’elusione del termine ordinario dei tre anni previsto dall’art. 76, comma 2 per gli atti registrati in via tradizionale per richiedere sia l’imposta principale che l’imposta complementare e suppletiva, vanificandone in pratica il disposto e gli effetti”. L’atto riqualificato va comunque considerato come atto sottoposto a registrazione, ai fini dell’individuazione dell’esatto termine di decadenza.

Potrebbe, altresì, individuarsi il termine di decadenza biennale, come disposto dall’art. 76, al comma 1 *bis*, se la maggiore imposta liquidata si considerasse imposta complementare, in quanto emessa in rettifica del valore precedentemente dichiarato, operata ai sensi degli articoli 51 e 52, T.u.r.. Quest’ultima soluzione è stata accolta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che, con la sentenza n. 250/47/2012, ha accolto il ricorso contro un atto di liquidazione dell’imposta di registro che, in forza dell’art. 20, T.u.r., riqualificava singole cessioni di quote di partecipazione in cessione totale del ramo di azienda²⁸. I giudici di prime cure hanno motivato la sentenza ritenendo nullo l’atto, perché emesso oltre il termine biennale, previsto dall’art. 76, comma 1 *bis*, decorrente dalla data di registrazione dell’atto.

Tale soluzione è stata, tuttavia, ribaltata nel giudizio di appello, nel quale la Commissione Tributaria Regionale²⁹ ha riconosciuto che il termine di decadenza a disposizione dell’Ufficio per richiedere l’imposta, a seguito del collegamento di più atti sottoposti autonomamente a registrazione, in base all’art. 20, T.u.r., sia di tre anni, decorrenti dalla data di registrazione dell’ultimo atto, dovendosi applicare l’art. 76, comma 2, lett. c)³⁰.

²⁸ L’Ufficio ha ritenuto che le singole cessioni di quote di partecipazione, assoggettate ad imposta fissa, configurassero, in realtà, cessione dell’intera partecipazione, assimilabile a cessione totale di ramo di azienda, assoggettata ad imposta proporzionale.

²⁹ Sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano n. 219/2014.

E' infatti proprio a quest'ultima conclusione che la stessa giurisprudenza di legittimità è pervenuta più volte³¹, riconoscendo il termine decadenziale di tre anni, a decorrere dalla data di registrazione dell'ultimo atto che faccia parte della catena negoziale complessa posta in essere dalle parti.

3. La corretta individuazione del destinatario dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta dovuta

Un ulteriore profilo di criticità nell'applicazione dell'imposta è quello della corretta individuazione dei destinatari degli avvisi di liquidazione della maggiore imposta dovuta, a seguito della riqualificazione degli atti, operata dall'Amministrazione finanziaria in applicazione dell'art. 20 T.u.r.³².

Di ciò si è occupata la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sez. I, con sentenza emessa il 27.1.2010, n. 18. Nel caso di specie, la società ricorrente ha impugnato un avviso di liquidazione dell'imposta complementare di registro, emesso dall'Agenzia delle Entrate all'esito di un'attività di riqualificazione degli atti assoggettati a registrazione. Si trattava, specificamente, della consueta catena negoziale composta da un atto di conferimento di immobili gravati da mutuo ipotecario, seguito, a breve tempo, dalla cessione delle partecipazioni della società conferitaria a terzi. L'Ufficio aveva riqualificato tali atti, individuando un intento elusivo delle parti, in quanto “nella fattispecie il conferimento di immobile e la successiva cessione di quote concretizzavano un effettivo trasferimento di immobile”; aveva, poi, proceduto alla liquidazione dell'imposta complementare, applicando l'aliquota dell'8% prevista dalla Tariffa³³ per la cessione di terreni edificabili e notificando relativo

³⁰ Nel caso di specie, l'atto di liquidazione è stato comunque considerato illegittimo per difetto di motivazione, e l'appello dell'Ufficio è stato rigettato.

³¹ Cass. ord. n. 6835/2013; sent. n. 15192/2010.

³² G. CORASANITI, *L'interpretazione degli atti...*, cit., 616, n. 6).

avviso di liquidazione alla società conferente. Quest'ultima, ricorrendo alla Commissione Tributaria, ha eccepito in via preliminare la propria carenza di legittimazione passiva, ritenendo che, accogliendo la tesi in base alla quale debba essere sottoposto ad imposta un atto di compravendita di terreni, e non un atto di conferimento di terreni in società e la successiva cessione delle sue quote, allora, "coerentemente", l'Ufficio "avrebbe dovuto notificare l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro non alla Ricorrente, ma ai 'reali acquirenti' dei terreni, cioè (...) 'ai successivi cessionari delle quote sociali' ". La Commissione ha dichiarato fondate le doglianze esposte dalla Ricorrente in via preliminare, affermando la carenza di legittimità passiva della stessa: se, infatti, l'Agenzia ha ritenuto che l'atto da tassare fosse, in realtà, un atto di compravendita di terreni, allora avrebbe anche dovuto trarre la logica conseguenza che "l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro avrebbe dovuto essere notificato ai 'veri' debitori dell'imposta, (...) cioè i successivi cessionari delle quote sociali, e non certo alla Ricorrente"³⁴.

La giurisprudenza in esame ha sostanzialmente richiesto all'amministrazione finanziaria di tenere un comportamento coerente, poiché, se si sceglie di dare prevalenza alla "intrinseca natura degli atti" ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, il principio della prevalenza della sostanza sulla forma rileva anche nell'individuazione del destinatario dell'atto, ed impone di considerare debitore di imposta il reale acquirente, e non il soggetto che sia parte solo apparentemente, come, nel caso esaminato, la società conferitaria.

Esaminando la posizione della società conferitaria in un'operazione complessa di questo tipo, poi riqualficata dall'Ufficio sulla base dell'art. 20, T.u.r., potrebbe riconoscersi la legittimazione passiva della stessa in base al dettato dell'art. 57, T.u.r., che individua tra i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di registro, oltre le parti contraenti, anche "i soggetti nel cui

³³ Art. 1, Tariffa Parte prima.

³⁴ Nello stesso senso anche C. GLENDI, *Rassegna di giurisprudenza, Nota alla Comm.Trib.Prov.le Reggio Emilia, sez. 1, 27 gennaio 2010, n. 18*, in "Corriere Trib.", n. 8, 2010, 649 ss; G. CORASANITI, *L'art. 20 del T.U....*, cit.

interesse fu richiesta la registrazione” e predispone un regime di solidarietà passiva. A tale conclusione è pervenuta la Commissione tributaria provinciale di Udine, con la sentenza n. 28 del 9 marzo 2012. Di diverso avviso è stata invece la Commissione tributaria provinciale di Milano che, con sentenza n. 202 del 20 settembre 2011, ha escluso che la società conferitaria potesse ritenersi “soggetto nel cui interesse fu richiesta la registrazione” e quindi soggetto obbligato al pagamento. Il caso sottoposto al vaglio della Commissione milanese riguardava la tipica operazione di conferimento di azienda in società, con conseguente cessione di partecipazioni a terzi. I giudici hanno dapprima qualificato la maggiore imposta liquidata come complementare, la quale, secondo quanto è desumibile dal dettato dell’art. 42, T.u.r., è dovuta per fatto imputabile solo alle parti e non può che essere a carico solo di queste. La società conferitaria non può essere considerata parte dell’operazione, e l’Ufficio non potrà rivolgersi ad essa per richiedere il pagamento dell’imposta di registro, in quanto è un mero “veicolo”³⁵, e non il soggetto che fruisce degli effetti dell’operazione. Dunque, i soggetti portatori di interessi, che rilevano ai fini dell’art. 57, T.u.r., sono i soggetti direttamente interessati dagli effetti del rapporto giuridico. Pertanto nel caso in cui il trasferimento venga riqualificato come cessione d'azienda, “le parti della transazione non possono che essere individuate in quella venditrice ed in quella acquirente”³⁶, con esclusione della legittimazione passiva della società conferitaria.

4. Le motivazioni dell’atto e la difesa in giudizio

Il processo tributario ha struttura impugnatoria, in quanto viene di norma avviato dal destinatario di atti o comportamenti delle amministrazioni finanziarie,

³⁵ F. GALLIO, *Conferimento d’azienda e successiva cessione di partecipazioni...*, cit., 2408.

³⁶ F. GALLIO, *Conferimento d’azienda e cessione di partecipazioni ritenuta elusiva: da chi riscuotere le imposte indirette*, in “Corriere Trib.”, n. 46, 2011, 3863 ss.

che sono tassativamente individuati dalla legge³⁷. L'atto, nel processo tributario, costituisce, dunque, "il vero parametro di individuazione della materia del contendere"³⁸. E' sulla base del contenuto dell'atto, infatti, che si delinea il contenuto del ricorso del contribuente e dell'atto di controdeduzioni dell'amministrazione finanziaria. Se il contribuente può contestare solo l'atto e non può contestare nulla che non sia riconducibile ad esso, l'Amministrazione finanziaria potrà solo difendere l'atto, senza poter dedurre fatti o ragioni giuridiche non contenute in esso³⁹.

Coerente con tale affermazione di principio è la conclusione a cui è giunta la Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, con la sentenza n. 59 del 5 agosto 2011. In primo grado, la Commissione Tributaria aveva respinto quattro ricorsi, previamente riuniti, da parte di società cedenti e cessionarie di quote sociali, le quali si erano viste recapitare atti di liquidazione di una maggiore imposta da parte dell'Ufficio di Bolzano, che aveva proceduto, sulla base dell'art. 20, T.u.r., a riqualificare più atti di conferimento di ramo di azienda e di cessione delle partecipazioni in cessione diretta di ramo d'azienda, operando un collegamento negoziale. Nel corso del giudizio di secondo grado, i giudici, che hanno accolto gli appelli, non hanno ammesso alla discussione la tesi dell'Ufficio circa la presunta elusività dell'operazione, in quanto prospettata per la prima volta nel corso del giudizio e non contenuta all'interno dell'atto notificato alle parti. L'Amministrazione, infatti, dato il carattere impugnatorio del giudizio tributario, non può fondare la sua difesa su ragioni giuridiche diverse da quelle invocate nelle motivazioni dell'atto⁴⁰. Tale limitazione alle difese dell'Ufficio è riconosciuta anche dall'orientamento, ormai pacifico, della Suprema Corte, per la quale "nel processo tributario l'Amministrazione

³⁷ Art. 19, comma 1, d.l.vo 31 dicembre 1992, n. 546.

³⁸ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva...*, cit.

³⁹ F. TESAURO, *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in "Corriere Trib.", n. 44, 2009, 3634 ss..

⁴⁰ F. MAZZA, *Conferimento d'azienda seguito dalla cessione della partecipazione: impossibile riqualificare l'operazione e ravvisare una fattispecie elusiva*, in "GT – Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 12, 2011, 1073 ss.

finanziaria non può mutare i termini della contestazione, deducendo motivi e circostanze diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento⁴¹. Se l'Amministrazione "ha emesso un normale avviso di accertamento, e non già un avviso antielusivo ex art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600/1973, a conclusione della speciale procedura prevista da tale norma, non le è consentito nel processo, invocare la clausola generale antielusiva"⁴². Nella sentenza in esame si riconosce l'estensione dell'art. 37 *bis* del d.p.r. 600/1973 all'imposta di registro, attraverso l'introduzione dell'art. 53 *bis* nel testo unico; ciò, di conseguenza, porta inevitabilmente a smentire la natura antielusiva dell'art. 20, T.u.r..

Si può dunque concludere che, in base a tali considerazioni giurisprudenziali, se si accoglie l'orientamento che esclude la natura antielusiva dell'art. 20, T.u.r., un avviso di liquidazione fondato esclusivamente su tale disposizione, non può, una volta impugnato, essere giustificato dall'Ufficio, attraverso le sue difese in giudizio, con l'invocazione della clausola generale antielusiva.

Inoltre, come chiarito dalla Corte di Cassazione⁴³, "non è legittimo l'intento dell'amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria, al fine di predisporre una giustificazione di riserva del provvedimento, da essa non integrabile in fase contenziosa". L'alternatività delle ragioni della pretesa, lascerebbe, infatti, l'Amministrazione libera di predisporre la propria difesa in giudizio sulla base delle motivazioni che maggiormente le convengano "secondo le circostanze", esponendo il contribuente ad una situazione di incertezza intollerabile e ad "un esercizio difensivo difficile o talora impossibile"⁴⁴.

Del resto, la necessità di una motivazione "valida"⁴⁵ è ormai sancita tra i principi del diritto tributario⁴⁶, ed "impone un'adeguata esposizione delle 'ragioni

⁴¹ Cass. Sez. trib., 29 ottobre 2008, n. 25909; nello stesso senso anche la recente ord. 29 marzo 2011, 7158.

⁴² F. TESAURO, *La motivazione degli atti...*, cit, 3636.

⁴³ Cass., sentenza 30 novembre 2009, n. 25197.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, Giappichelli, 2008, 307 ss.

in fatto e in diritto' che giustificano la determinazione dell'imposta e dell'imponibile"⁴⁷. L'assenza delle ragioni giuridiche nell'atto determina nullità dello stesso per carenza di motivazione ed impedisce al giudice di fondare la propria decisione su ragioni non presenti in motivazione o in generale di conoscere qualsiasi questione non adeguatamente motivata, e, a monte, preclude all'Ufficio di esporle per la prima volta in giudizio.

5. Le tutele procedurali ex art. 37 bis

Una questione controversa è quella che riguarda l'estensione all'art. 20, T.u.r., delle tutele procedurali previste dall'articolo 37 *bis* del d.p.r. 600/1973, ai commi 4 e 5. Tali disposizioni introducono l'obbligo per l'Ufficio di seguire una procedura "speciale"⁴⁸ di contraddittorio obbligatorio, prima di recuperare l'imponibile sottratto allo Stato con comportamenti elusivi. L'avviso di accertamento deve essere preceduto, a pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti al contribuente, nella quale siano indicati, altresì, i motivi per i quali l'Amministrazione disconosce i vantaggi tributari conseguiti. Il contribuente ha facoltà di rispondere a tale richiesta e di tali giustificazioni da esso addotte l'amministrazione deve dare conto nell'atto successivamente emesso, motivandolo, sempre a pena di nullità dello stesso.

La Commissione tributaria provinciale di Milano, con la sentenza n. 54 del 2011, ha ritenuto applicabile anche alla riliquidazione dell'imposta di registro, ex art. 20, T.u.r., le garanzie procedurali disposte dall'art. 37 *bis*, in materia di

⁴⁶ L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 "Statuto dei diritti del contribuente": "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'amministrazione."

⁴⁷ L. CARPENTIERI, A. VIGNOLI, R. LUPI, *op. cit.*

⁴⁸ Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XLII, Sent. 21 febbraio 2011 (17 gennaio 2011), n. 54.

imposte dirette⁴⁹. Le società ricorrenti, impugnando l'avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro dovuta, contestavano il vizio di violazione di legge, per non aver l'Ufficio applicato le tutele procedurali previste dal comma 4 dell'art. 37 *bis*. La Commissione ha dichiarato nullo l'atto, accogliendo il motivo addotto dalle Ricorrenti. *In primis*, nelle motivazioni della sentenza, i giudici riconoscono l'applicabilità dell'art. 37 *bis*, attraverso l'introduzione dell'art. 53 *bis* nel d.p.r. 131/1986, che stabilisce che “le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del d.p.r. 600/1973 possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro”. La dottrina maggioritaria, tuttavia, per la serie di ragioni già esposte⁵⁰ tende ad escludere che, attraverso l'introduzione dell'art. 53 *bis*, il legislatore abbia inteso rendere operante nel settore dell'imposta di registro anche l'art. 37 *bis*, e ritiene, invece, che la norma si riferisca esclusivamente agli articoli 32 e 33 del d.p.r. 600/1973, coerentemente con quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate⁵¹. Conseguentemente, deve escludersi che, nel caso che qui si esamina, l'Ufficio debba applicare le garanzie previste dall'art. 37 *bis*, ma ciò non toglie che siano, comunque, “doverose”⁵² le tutele procedurali a garanzia dei diritti del contribuente, anche nell'ambito della liquidazione dell'imposta di registro, effettuata sulla base di una presunta funzione antielusiva dell'art. 20, T.u.r..

Accanto al riferimento a questa previsione puntuale, la reale portata innovativa della sentenza sta nel fatto che la Commissione ha riconosciuto un'“analogia” dell'avviso di liquidazione ex art. 20 con l'avviso di accertamento delle imposte dirette, in base alla quale è d'obbligo estendere anche alla prima fattispecie le tutele procedurali previste solo per la seconda, poiché non possono trattarsi diversamente “fattispecie ugualmente elusive”, altrimenti si incorrerebbe in “una palese violazione del principio di uguaglianza e

⁴⁹ In tal senso anche Comm. trib. prov. di Brescia, Sez. VII, 18 febbraio 2011, n. 14.

⁵⁰ V. Capitolo II, Paragrafo 5.

⁵¹ Circolare Agenzia delle Entrate, n. 6/E.

⁵² F. TUNDO, *I giudici di merito individuano le tutele procedurali nell'accertamento dell'elusione*, in “Corriere Trib.”, n. 18, 2011, 1474 ss.

ragionevolezza”. La Commissione ha, inoltre, ritenuto applicabili le garanzie rafforzate ex art. 37 *bis* “ad ogni caso di elusione fiscale”.

La questione dell’estensione delle garanzie procedurali anche all’ambito dell’imposizione indiretta va di pari passo con quella analoga relativa all’applicazione delle stesse anche al procedimento di rettifica per abuso del diritto. I giudici milanesi, riconoscendo un’applicabilità delle tutele che travalica i confini delle imposte dirette e del fenomeno dell’elusione, sono giunti alle medesime conclusioni di quella dottrina che ritiene applicabile gli istituti della richiesta di chiarimenti e della motivazione rafforzata anche in casi di violazione del divieto dell’abuso del diritto. Al contrario, se non si approdasse a questa conclusione, l’Ufficio potrebbe facilmente eludere le garanzie richieste dall’art. 37 *bis* contestando l’abuso del diritto in luogo dell’elusione.

Una tale estensione è poi richiesta anche da un principio di coerenza interna del sistema tributario, nel quale sarebbe individuabile un “principio del contraddittorio anticipato”⁵³, applicabile in via generale, a prescindere da espresse disposizioni, al fine di instaurare un più ampio dialogo con il contribuente che preceda l’emanazione di atti da parte dell’amministrazione finanziaria.

⁵³ A. BALLANCIN, R. LUPI, D. STEVANATO, *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art. 37-bis*, in "Dialoghi Tributari", n. 3, 2011.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La possibilità di riconoscere l'operatività dell'elusione e dell'abuso del diritto nel settore dell'imposta di registro, come si è visto, ad oggi, non è affatto pacifica. La questione è stata e continua ad essere causa di accesi dibattiti in dottrina e giurisprudenza, dove si perviene ad opposte e, talvolta, inconciliabili conclusioni.

L'art. 20, T.u.r., è norma alquanto semplice e scarna nella sua formulazione letterale, ed è dubbio che, confrontandola con l'art. 37 *bis*, che è la disposizione antielusiva per eccellenza, possa costituire il veicolo per consentire l'accesso dell'elusione al sistema dell'imposta di registro. La sua interpretazione più ovvia ed immediata è quella di legittimare il potere dell'Ufficio di riqualificare atti la cui forma apparente non sia conforme alla "intrinseca natura", ma ciò esclusivamente sulla base degli elementi desumibili dall'atto sottoposto a registrazione. Nonostante ciò, la giurisprudenza rintraccia nella norma qualcosa di più, fino a riconoscerle, secondo un orientamento ormai consolidato, funzione antielusiva.

Il contribuente si trova, così, in una situazione di notevole incertezza, che, di fatto, non gli permette di porre in essere operazioni pur considerate lecite ed espressamente non elusive, ai fini delle imposte dirette.

Sembra, infatti, che si stia assistendo ad un ritorno della c.d. teoria economica, affermatasi in Italia grazie alle elaborazioni della Scuola Pavese, che giunse ad affermare la prevalenza della "*substance over form*", anche attraverso l'analisi di elementi estranei all'atto, pur se successivi allo stesso. La giurisprudenza, che invece riconosce rilevanza preminente agli effetti economici prodotti dagli atti, sembra tuttavia "dimenticare" che tale dottrina piuttosto risalente è stata poi efficacemente superata dalle conclusioni cui giunse l'illustre dottrina sostenitrice dell'opposta teoria c.d. giuridica.

Il conflitto tra i sostenitori della teoria economica, da una parte, ed i sostenitori della teoria giuridica, dall'altra, che sembrava in realtà ormai superato, soprattutto con l'introduzione del riferimento agli "effetti giuridici" nell'art. 19, è paragonabile alla disputa alla quale oggi si assiste tra la dottrina e la giurisprudenza, soprattutto quella di legittimità, ed assume, quasi, connotazione "ideologica", contrapponendo ragioni di certezza del diritto alla necessità di perseguire e sanzionare comportamenti non in linea con le disposizioni di legge.

E' indubbio che un comportamento può dirsi elusivo se, e nella misura in cui, la legge lo riconosca come tale. Secondo la tesi, propugnata dalla dottrina, in base alla quale l'art. 20, T.u.r. non ha natura antielusiva, la giurisprudenza non può in alcun modo consentire l'operatività dell'elusione nel sistema dell'imposta di registro, andando incontro, altrimenti, alla violazione del principio costituzionale della riserva di legge in materia tributaria. L'opposta tesi, che individua la precipua finalità elusiva dell'art. 20, desta forti perplessità, dettate proprio dalla mancanza di elementi normativi decisivi che la sorreggano. Sebbene sia comprensibile la finalità di conseguire un maggior gettito per l'Erario, questa non può perseguirsi in assenza totale di norme che legittimano l'Ufficio ad esercitare un potere di riliquidazione dell'imposta, per recuperare la maggiore imposta elusa.

Ulteriori incertezze e perplessità sono sorte con l'utilizzo, da parte della giurisprudenza, della categoria dell'abuso del diritto nell'imposta di registro, per giustificare l'operato degli Uffici che riliquidano l'imposta utilizzando elementi non contenuti nell'atto, addirittura effettuando un collegamento negoziale, che invece, come si è già osservato, è consentito solo in certe ipotesi ed a determinate condizioni¹. La Corte di Cassazione ha riconosciuto l'operatività del principio antiabuso anche alle imposte non armonizzate, ritenendolo "immanente" nel

¹ Si veda l'art. 21, T.u.r.

nostro ordinamento, in quanto principio di diretta derivazione costituzionale. Si assiste, invero, ad una “confusione tra l’‘uso’ e l’‘abuso’ del diritto”².

La soluzione di tale annosa questione, fonte di grande incertezza per le scelte economiche dei contribuenti, potrebbe essere raggiunta solo grazie ad un intervento del legislatore, che riesca, una volta per tutte, a fare chiarezza sulla natura dell’art. 20, T.u.r., per garantire maggiore certezza nei rapporti tra il Fisco ed i contribuenti e diminuire il contenzioso in materia.

L’esigenza di un intervento normativo nel sistema tributario ha trovato sbocco nel testo del Disegno di legge Delega Fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 aprile 2012, e, dopo quasi due anni, diventato Legge n. 23 dell’ 11 maggio 2014, in vigore dal 27 marzo. Il Governo è stato così delegato a compiere una riforma fiscale, attraverso l’adozione di una serie di Decreti Legislativi, entro dodici mesi dall’entrata in vigore della Legge Delega, di cui il primo entro quattro mesi.

Per quanto qui interessa, l’art. 5 della Legge delega il Governo ad attuare la riforma delle disposizioni antielusive “al fine di unificarle al principio generale del divieto dell’abuso del diritto”, coordinandola con i principi contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012. Dovrà, dunque, darsi una definizione “unificata” di elusione ed abuso, nella categoria della “condotta abusiva”, intendendo per tale l’ “uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d’imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione”. Dal testo sembrerebbe non più necessaria un’espressa norma volta a contrastare un comportamento elusivo o abusivo, essendo questo rilevabile esclusivamente sulla base del principio generale dell’abuso del diritto. Nella norma, tra l’altro, il risparmio di imposta non è più definito “indebito”, comportando così un teorico ampliamento dell’operatività

² R. LUPI, G. SEPIO, *Contro la riqualificabilità, come cessione di azienda, del conferimento seguito da cessione delle partecipazioni*, in "Dialoghi Tributarî", n. 1, 2010.

del suddetto principio. Ma, al contempo, lo stesso art. 5, alla lettera b), tra i criteri direttivi da osservare nell'applicazione della Delega, indica la garanzia della "libertà di scelta del contribuente" tra le diverse operazioni che l'ordinamento gli consente di effettuare, anche se "comportanti un diverso carico fiscale". L'abuso è escluso se l'operazione è giustificata da "ragioni extrafiscali non marginali", la cui prova deve essere prevista a carico del contribuente, tra le quali rientrano anche quelle che "non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente".

Certamente, non sarà facile mediare tra le ragioni erariali, a sostegno della lotta all'elusione e all'abuso, da una parte, e la garanzia della libertà di scelta del contribuente tra più alternative economiche percorribili, da ritenersi anche esplicazione del principio costituzionale di libertà di iniziativa economica.

Ai fini della questione, qui esaminata, del possibile contrasto dell'elusione e dell'abuso anche nel sistema dell'imposta di registro, non sembra sia stata fatta chiarezza. Nella Legge Delega si prevede la normazione di un principio, quello dell'abuso del diritto, in realtà già da tempo consolidatosi in giurisprudenza come principio "immanente" nell'ordinamento, e non esente da critiche, specialmente per i suoi confini non ben delineati, ragion per cui potrebbe portare ad un inaccettabile "abuso dell'abuso del diritto"³.

Se sarà introdotto nel sistema fiscale un generale principio di "abuso del diritto", non mancheranno le incertezze e i dubbi circa i limiti della sua portata operativa, indispensabili ai fini del rispetto della libertà di scelta del contribuente, principio imposto dalla stessa Legge Delega. Le maggiori incertezze deriveranno, invero, dal rapporto di tale principio generale con l'art. 20, T.u.r., a causa della controversa natura di detta norma.

³ ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in "GT – Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 6, 2008, 465 ss.

Il principio, in quanto generale, si applicherà a tutte le imposte non armonizzate, delle quali fa parte anche l'imposta di registro. Se l'art. 20, T.u.r. si considerasse come norma avente natura antielusiva, continuerebbe a svolgere tale funzione nel sistema dell'imposta di registro, escludendo quindi l'applicabilità del principio generale di abuso, introdotto in attuazione della Delega; se invece, come sembra preferibile sulla base delle ricostruzioni dottrinali, l'art. 20 non venisse letto sotto questa chiave, ma, invece, come mera norma di interpretazione degli atti, con esclusione della possibilità, per gli Uffici, di riliquidare le imposte sulla base di una presunta elusività delle operazioni, in una prospettiva *de jure condendo*, sarebbe auspicabile, per ragioni di coerenza del sistema, far salvo quanto previsto dall'art. 20 T.u.r., escludendo, pertanto, l'operatività del generale principio antiabuso nel sistema dell'imposta di registro.

In entrambe le ipotesi prospettate il principio antiabuso non opererebbe nel sistema dell'imposta di registro. Non sembra quindi che, attraverso l'attuazione della Delega, così come delineata nell'art. 5, si riesca a chiarire la natura dell'art. 20 T.u.r..

Come si è visto, sono numerose, tra l'altro, le questioni che sorgono nell'applicazione dell'imposta riliquidata dall'Ufficio, in presenza di una operazione ritenuta elusiva: natura dell'imposta, destinatario dell'atto, termini di decadenza dell'azione dell'Ufficio, erogabilità delle sanzioni. Ciò contribuisce a creare ulteriori incertezze, anche sotto il profilo applicativo di detta imposta, e ad incrementare il contenzioso in materia. Neppure tali questioni, peraltro, sembra che potranno essere superate con la sola attuazione della Legge Delega.

Sarebbe, invece, auspicabile un intervento del legislatore nello specifico settore dell'imposta di registro, a modifica dell'art. 20, T.u.r..

Sulla base dell'analisi compiuta in tale lavoro, sembrerebbe maggiormente coerente con il sistema tributario vigente, oltre che conforme alla natura dell'imposta di registro, concludere nel senso di escludere la funzione di norma antielusiva dell'art. 20, T.u.r.. A sostegno di tale conclusione, vi sono innumerevoli ragioni giustificatrici elaborate da illustre dottrina, anche risalente

nel tempo, che, tuttavia, la giurisprudenza continua a rigettare, senza, peraltro, utilizzare strumenti altrettanto convincenti.

L'intervento del legislatore sull'art. 20, T.u.r. appare, pertanto, assolutamente necessario. Il legislatore potrebbe dunque intervenire nel senso di escluderne espressamente la natura antielusiva e riconoscere l'operatività della norma esclusivamente ai fini dell'interpretazione degli atti sottoposti a registrazione. Non può non considerarsi, tuttavia, che, in tal caso, tutti i giudizi pendenti, sorti contro atti emessi dall'Amministrazione finanziaria sulla base di una lettura dell'art. 20, T.u.r., quale norma antielusiva, andrebbero risolti a favore del contribuente.

BIBLIOGRAFIA

AA. VV., *Commentario breve al diritto tributario. Parte speciale, Tomo IV*, Padova, Cedam, 2010 – 2011.

ANITA M., ODETTO G., PEIROLO M., *Imposte indirette*, Milano, Ipsoa, 2010.

ARMELLA S., UGOLINI L., *Gli aspetti critici dell'abuso del diritto nell'imposizione indiretta*, in "Corriere Trib.", n. 3, 2012, 218 ss.

ARNAO G., *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, Ipsoa, 1999.

ASSONIME, *Imposta di registro-Interpretazione e riqualificazione degli atti*, Approfondimenti, n. 5, 2009, 6.

AVOLIO D., SANTACROCE B., *Elusività degli «share deals» preceduti da conferimento d'azienda: verso una soluzione definitiva?*, in "Corriere Trib." n. 35, 2012, 2697 ss.

BABORO R., *Trasferimento indiretto di ramo d'azienda realizzato con diversi atti: elusività ai fini del registro e tutele procedimentali*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 12, 2012, 988 ss.

BALLANCIN A., R. L., STEVANATO D., *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedimentali dell'art. 37-bis*, in "Dialoghi Tributari", n. 3, 2011.

BASILAVECCHIA M., , *Sulla legittimazione del notaio nel processo tributario*, Studio n. 105 – 2006/ T del Consiglio Nazionale del Notariato, consultabile sul sito www.notariato.it.

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2009.

BASILAVECCHIA M., *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, consultabile sul sito www.notariato.it.

BASILAVECCHIA M., *Inoppugnabilita' dell'avviso di liquidazione e istanza di rimborso*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 2, 2004, 125 ss.

BASILAVECCHIA M., *La denuncia di eventi successivi alla registrazione*, Studio n. 102 – 2008/ T del Consiglio Nazionale del Notariato, consultabile sul sito www.notariato.it.

BASILAVECCHIA M., NASTRI M.P., PAPPÀ MONTEFORTE V., *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, Studio n. 81 – 2009/ T del Consiglio Nazionale del Notariato, consultabile sul sito www.notariato.it.

BATISTONI FERRARA F., GRIPPA SALVETTI M.A., *Lezioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, Giappichelli, 1992- 1993.

BEGHIN M., *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del "vantaggio fiscale"*, in "Corriere Trib.", n. 29, 2009, 2325 ss.

BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco – contribuente*, in "Corriere Trib.", n. 11, 2009, 823 ss.

BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in "Corriere Trib.", n. 40, 2009, 3288 ss.

BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive": alcune chiavi di lettura della vigente disciplina*, in "il Fisco", n. 24, 2002.

BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra sviste interpretative sul concetto di "aggiramento" e conseguenti fenomeni di "illusione ottica" quanto all'asistematicità dei vantaggi fiscali conseguiti*, in "Riv. dir. trib.", II, 2007, 238 ss.

BEGHIN M., *L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti incentrata sulla sostanza economica nell' «abracadabra» dell'abuso del diritto*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 2, 2010, 156 ss.

BELLINI L., *La normativa sulla «prima casa» tra interpretazione e applicazione*, in "Corriere Trib.", n. 24, 2001, 1790 ss.

BENIGNI C., *L'AIDC contro l'elusività del conferimento di ramo di azienda e cessione delle partecipazioni*, in "Pratica fiscale e professionale", n. 48, 2012, 22 ss.

BERLIRI A., *Le imposte di bollo e di registro: esposizione istituzionale della legislazione in materia*, Milano, Giuffrè, 1970.

BERLIRI A., *Le leggi di registro*, Milano, Giuffrè, 1961.

BOCCALATTE G., TOMASSINI A., *Non e' valida la verifica oltre i termini di durata imposti dallo statuto del contribuente*, in "Corriere Trib.", n. 41, 2008, 3309 ss.

BONDAVALLI D., *Operazioni societarie straordinarie: aggiornato alla luce del d.lgs 8 / 10 / 1997 e della circolare del Ministero delle finanze n. 320 / E del 19 / 12 / 1997*, Milano, Giuffrè, 1999.

BORGOGLIO A., *Natura di imposta suppletiva del tributo richiesto a seguito di riqualificazione degli atti*, in "il Fisco", n. 16, 2013.

BORGOGLIO A., *Riqualificazione degli atti, contraddittorio preventivo e riscossione in pendenza di giudizio*, in "il Fisco", n. 27, 2013.

BUSANI A., *L'imposta di registro*, Milano, Ipsoa, 2009.

CARPENTIERI L., VIGNOLI A., LUPI R., *Cedere quote di società equivale a cedere i beni posseduti dalle società?*, in "Dialoghi Tributari", n. 5, 2012.

CARUNCHIO S., LUPI R., *Accolli di debito, cessione di quote e qualificazione degli atti nell'imposta di registro*, in "Dialoghi Tributari", n. 6, 2013, 631 ss.

CASTELLANI M., MANGILI M., *La nuova tassazione sugli atti immobiliari e riflessi sull'alternatività iva-registro*, in "L'Iva", n. 5, 2014, 41 ss.

CENICOLA, *L'interpretazione degli atti soggetti a registrazione*, in "Diritto e giurisprudenza agraria, alimentare e dell'ambiente", n. 6, 2013.

CERRATO M., *Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie*, in MAISTO G., *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, Giuffrè, 2009.

Circolare 2/E del 23 gennaio 2007, consultabile sul sito www.agenziaentrate.gov.

Circolare Agenzia delle Entrate n. 18/E del 29/05/13, consultabile sul sito www.agenziaentrate.gov.

Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6/02/2007, consultabile sul sito www.agenziaentrate.gov.

CONTE A., PANNELLA F., *Conferimento e cessione di partecipazioni: due atti distinti per l'AIDC*, in "Azienda & Fisco", n. 3, 2013, 21 ss.

CONTRINO A., *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, asseriti fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in "Dir. e prat. trib.", I, 2009, ss 463.

CORASANITI G., *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*, in "Dir. e prat. trib.", n. 3, 2010, 578 ss.

CORASANITI G., *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in "Obbligazioni e Contratti", n. 8-9, 2013, 615 ss.

CORASANITI G., *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, Cedam, 2008.

CORASANITI G., *Sui profili "elusivi" dei conferimenti societari nell'imposta di registro*, in "Obbligazioni e Contratti", n. 5, 2007, 433 ss.

CORASANITI G., *Tassazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro e irrilevanza degli elementi desunti aliunde*, in "Obbligazioni e Contratti", n. 11, 2011, 731 ss.

D'AMATI N., COCO C., URICCHIO A., *Diritto tributario, vol. II*, Bari, Cacucci, 2002.

DALLA VECCHIA M., STELLACCI P., *Cessione indiretta d'azienda: analisi della casistica giurisprudenziale*, in "il Fisco", n. 6, 2012.

DALLA VECCHIA M., STELLACCI P., *Elusione dell'imposta di registro: la cessione d'azienda c.d. "spezzatino"*, in "il Fisco", n. 20, 2012.

DALLA VECCHIA M., STELLACCI P., *Elusione dell'imposta di registro attuata attraverso la concatenazione di più atti*, in "il Fisco", n. 48, 2011.

DE PIRRO R., PALLADINI G. M., *Nota a Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sent. n. 69, 25 giugno 2012; Comm. trib. prov. Milano, sent. n. 168 del 29 maggio 2012, Conferimento di azienda e successiva cessione delle quote ed elusione*, in "il Fisco", n. 36, 2012.

DEL VAGLIO M., *Imposte indirette sui trasferimenti di immobili e aziende in operazioni societarie e di fondi immobiliari*, in "Corriere Trib.", n. 12, 2014, 902 ss.

DEL VAGLIO M., *Presunzione di cessione d'azienda e registrazione d'ufficio: brevi considerazioni a margine d'una recente decisione della commissione centrale tributaria*, in "Riv. notariato", n. 4, 2003, 974 ss.

DELLA VALLE E., *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in AA. VV., *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, Torino, Giappichelli, 2009.

DELLA VALLE E., *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in "Rassegna Tributaria", n. 2, 2009, 375 ss.

DENORA B., *La natura di "tassa d'atto" dell'imposta di registro dovuta in misura fissa*, Studio n. 238 – 2008/ T del Consiglio Nazionale del Notariato, consultabile sul sito www.notariato.it.

DEZZANI F., DEZZANI L., *Conferimento di azienda e successiva cessione della partecipazione: operazione elusiva ai fini dell'imposta di registro*, in "il Fisco" n. 17, 2013.

DOLCE R., *Compravendita di azienda vs. conferimento e successiva cessione della partecipazione: analisi costi/benefici in ottica fiscale anche alla luce delle istanze antielusive emergenti in giurisprudenza*, in "il Fisco", n. 40, 2007.

DOLFIN N., *Registro (imposta di)*, in Dizionario di dir.pubbl., diretto da S.Cassese, Milano, 2006, p.4998 ss..

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, Cedam, 2013.

FALSITTA G., *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in "Riv. dir. trib.", n. 5, 2010, 519 ss.

FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in "Riv. dir. trib.", n. 6, 2010, 349 ss.

FANELLI R., *La riscossione frazionata delle imposte e sanzioni in presenza di ricorso*, in "Azienda & Fisco", n. 22, 1999, 1047 ss.

FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, Utet, 2012.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2005.

FEDELE A., *La solidarietà tra i soggetti coinvolti nel prelievo*, in Consiglio Nazionale del Notariato e Università Cattolica del Sacro Cuore, *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive : quarant'anni di legislazione, dottrina, esperienze notarili e giurisprudenza*, Milano, Giuffrè, 1986-1987.

FEDELE A., *Le presunzioni nella discipline delle imposte di registro e sull'incremento di valore degli immobili*, in "Riv. dir. fin.", I, 1985, 547 ss.

FEDELE A., *Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, in "Giurisprudenza costituzionale", 1974, 2742.

FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2010.

FERRARI M. A., *Registro (imposta di)*, Enc. Giur. Treccani, XXVI, Roma, 1991.

FERRARO F., *L'interpretazione del negozio giuridico agli effetti della imposta di registro*, in "Boll. Trib.", 1986.

FICARI V., *Azienda ed avviamento tra accertamento, "prezzi" e "autonomia" del contribuente*, in "Riv. dir. trib.", n. 3, 2012, 205 ss.

FIORENTINO S., *Riflessioni sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in "Rassegna Tributaria", n. 4, 1999, 1055 ss.

FONDAZIONE ITALIANA PER IL NOTARIATO, *Problematiche giuridiche e fiscali in tema di trasferimento di azienda. Atti del Convegno Roma, 23 e 24 Aprile 2010*, Gruppo 24 Ore.

GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, Cedam, 2009.

GALEANO G. A., *Conferimenti aziendali e risparmio fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in "Boll. Tributario", n. 1, 2010, 21 ss.

GALLIO F., *Conferimento d'azienda e successiva cessione di partecipazioni: operazioni elusive da riqualificare?*, in "Corriere Trib.", n. 31, 2012, 2408 ss.

GALLIO F., *Conferimento d'azienda e cessione di partecipazioni ritenuta elusiva: da chi riscuotere le imposte indirette*, in "Corriere Trib.", n. 46, 2011, 3863 ss.

GALLIO F., *Conferimento di azienda e cessione di partecipazioni senza elusione d'imposta di registro*, in "Corriere Trib.", n. 39, 2011, 3221 ss.

GALLIO F., *Conferimento-cessione d'azienda e logica del tributo di registro*, in "Dialoghi Tributari", n. 6, 2010.

GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in "Rass. trib.", n. 2, 2001, 321 ss.

GERLA A., *Imposta di registro: l'obbligo di registrazione del contratto preliminare di compravendita e le sanzioni dovute in caso di occultazione di corrispettivo*, in "il Fisco", n. 44, 2004.

GHINASSI S., *Imposte di registro e di successione. Profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996.

GIRELLI G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, Giappichelli, 2012.

GLENDI C., *Rassegna di giurisprudenza*, in "Corriere Trib.", n. 8, 2010, 649 ss.

GRIZIOTTI B., *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro*, Cedam, 1939.

GRIZIOTTI B., *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in "Riv. dir. fin.", I, 1940, 360 ss.

GUGLIELMI N., *Imposta di registro: dall'Agenzia delle Entrate una guida all'applicazione*, in "Pratica fiscale e professionale", n. 26, 2013, 13 ss.

IANNIELLO B., *Esclusa la decadenza dai benefici prima casa se l'inadempimento dipende da cause di forza maggiore*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 3, 2001, 268 ss.

IANNIELLO B., *Termine di tre anni per la liquidazione della maggiore imposta di registro in caso di occultazione di corrispettivo*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 6, 1999, 508 ss.

INGRAO G., LUPI R., *Il conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni incappa nella "pigrizia" dei giudici*, in "Dialoghi Tributari", 2, 2012, 185 ss.

JARACH D., *I contratti a gradini e l'imposta*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", II, 1982.

JARACH D., *La teoria finanziaria in Benvenuto Griziotti*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 16, 1954, 388 ss.

JARACH D., *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, Cedam, 1937.

LA ROCCA S., *L'abuso del diritto dalle origini storiche (nel diritto civile) alla evoluzione più attuale, come strumento di lotta ai fenomeni distorsivi (nel diritto tributario)*, in "Boll. Tributario informaz.", n. 18, 2011.

LA ROSA S., *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in "Riv. dir. trib.", n. 7-8, 2010, 931 ss.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2009.

LACONE L., *Cessione di quote di s.r.l. e imposta di registro*, in "Azienda & Fisco" n. 1, 2010, 49 ss.

LEO M., *Abuso del diritto e interventi legislativi possibili*, in "il Fisco", n. 18, 2009.

LOVISOLO A., *Il principio di matrice comunitaria dell' "abuso" del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in "Dir. e prat. trib.", n. 4, 2007, 735 ss.

LOVISOLO A., *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva e il ruolo delle valide ragioni economiche tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in "Giurisprudenza Tributaria", 2009, 230 ss.

LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale, La determinazione giuridica della capacità economica*, Milano, Giuffrè, 2007.

LUPI R., POLI A., *Lecita pianificazione ed elusione nelle agevolazioni "prima casa"*, in "Dialoghi Tributari", n. 6, 2009, 685 ss.

LUPI R., SEPIO G., *Contro la riqualificabilità, come cessione di azienda, del conferimento seguito da cessione delle partecipazioni*, in "Dialoghi Tributari", n. 1, 2010.

MAINARDI A., *A proposito della c.d. "funzione antielusiva" dell'art. 20 del D.P.R. 131 del 1986: in particolare, il frazionamento degli atti negoziali*, in "Boll. Tributario informaz.", n. 9, 1996, 678 ss.

MAINARDI, *A proposito della cd "funzione antielusiva" dell'art. 20 del dpr 131 del 1986: in particolare, il frazionamento degli atti negoziali*, in "Boll. Tributario", 1996, 678 ss.

MANZONI I., VANZ G., *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, Giappichelli, 2008.

MARCHETTI F., *La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'ufficio di registro: l'interpretazione dell'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986*, in "Boll. Tributario informaz.", n. 10, 2002, 738 ss.

MARONGIU G., *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in "Corriere trib.", n. 44, 2009, 3631 ss.

MARONGIU G., *Commentario breve al diritto tributario. Parte speciale, Tomo IV*, Padova, Cedam, 2010-2011.

MARONGIU G., *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in "Dir. e prat. trib.", n. 2, 2013.

MARONGIU G., *L'elusione nell'imposta di registro tra abuso del "diritto" e l'abuso del potere*, in "Dir. e prat. trib.", 2008, I, 1083 ss.

MARTINELLI M., STANCATI G., *Conferimento d'azienda e cessione di partecipazione nel registro: spunti dalla giurisprudenza di legittimità*, in "Corriere trib.", 2013, 3351 ss.

MASTROIACOVO V., PURI P., *Adempimento Unico – Recupero di imposta principale dopo la registrazione*, Studio n. 67/2003/T in del Consiglio Nazionale del Notariato, consultabile sul sito www.notariato.it.

MAZZA F., *Conferimento d'azienda seguito dalla cessione della partecipazione: impossibile riqualificare l'operazione e ravvisare una fattispecie elusiva*, in "GT – Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 12, 2011, 1073 ss.

MELILLO C., *Elusione ed abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in "Dir. e prat. trib.", n. 3, 2010, 413 ss.

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 2003.

MELIS G., *Sull' "interpretazione antielusiva" in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in "Riv. dir. trib.", n. 5, 2008, 413 ss.

MERLINO R., *Le infrazioni alle imposte indirette*, Milano, Giuffré, 1983.

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, Utet, 1989.

ODIRIZZI C., *Tur: guida pratica fiscale*, Milano, Gruppo 24 Ore, 2012.

PACE A., *Termini di decadenza o prescrizione per il recupero dell'imposta complementare di registro?*, in "GT-Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 9, 1998, 847 ss.

PAGLIONICO L., *Le imposte di bollo e di registro*, Simone, 2003.

PEDROTTI F., *Conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente: regime tributario indiretto*, in "Boll. Tributario", 2003, 1314 ss.

PEDROTTI F., *Conferimento di ramo di azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente. Considerazioni intorno alla presunta elusività dell'operazione ai fini dell'imposta di registro*, in "Riv. dir. trib.", n. 4, 2011, 226 ss.

PEIROLO M., *Alternatività iva/imposta di registro in caso di cessione di bene immobile strumentale all'attività d'impresa*, in "Azienda & Fisco", n. 20, 2000, 940 ss.

PENCO P., *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, Ipsoa informatica, 1986.

PETRELLI G., *Imposta di registro – Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti*, Studio n. 95 / 2003 / T del Consiglio Nazionale del Notariato, consultabile sul sito www.notariato.it.

PISCHETOLA, *Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni Tributarie della Regione Umbria e delle Commissioni tributarie di Arezzo e Rieti*, Università di Perugia, 18 e 19 gennaio 2013, consultabile su www.giustizia-tributaria.it.

POTITO E., *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, Giuffrè, 1995.

PUGLIESE M., *Istituzioni del diritto finanziario*, Padova, 1937.

PURI P., *Note a margine di un recente contributo sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in "Rassegna Tributaria", n. 5, 2013, 1022 ss.

RASTELLO L., *Il tributo di registro*, Roma, Soc. A.B.E.T.E., 1955.

RAU C., *I termini di decadenza dell'attività impositiva in tema di «valutazione automatica» degli immobili*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 1 2000, 46 ss.

RENDA A., *L'evoluzione del divieto di abuso del diritto tributario nell'orientamento della Corte di Cassazione (2011-2013)*, in "Rassegna di giurisprudenza", n. 5, 2013, 907 ss.

RICCA F., *Le nuove sanzioni per registro e successioni e donazioni*, in "Corriere Trib.", n. 49, 1998, 3656 ss.

ROSSI E., *Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione: operazione non elusiva ai fini dell'imposta di registro*, in "il Fisco", n. 42, 2011.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, Giuffrè, 2002.

SANTAMARIA B., *Registro (imposta di)*, *Enciclopedia del diritto*, Milano, Giuffrè, 1988.

SCANDIUZZI D., *Sviste giurisprudenziali in tema di elusione nell'imposta di registro: il caso del conferimento di azienda ex art. 176 Tuir seguito dalla vendita delle partecipazioni*, in "Riv. dir. trib.", n. 7-8, 2009, 559 ss.

SICILIOTTI C., *Breve il passo dall'abuso di diritto alla nullificazione del diritto*, in "il Fisco", n. 18, 2009.

STANCATI G., *Conferimento d'azienda e cessione di partecipazione nel registro: spunti dalla giurisprudenza di legittimità*, in "Corriere Trib.", n. 42, 2013, 3351 ss.

STANCATI G., *Conferimento di azienda e cessione delle partecipazioni: autonomia degli atti ai fini del registro*, in "Corriere Trib.", n. 6, 2013, 477 ss.

STANCATI G., *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, in "Dialoghi Tributari", n. 6, 2008, 5 ss.

STANCATI G., *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, in "Rassegna Tributaria", n. 3, 2008, 784 ss.

STANCATI G., *Riqualificazione negoziale e abuso della clausola antielusiva nell'imposta di registro*, in "Corriere Trib.", n. 21, 2008, 1685 ss.

STELLACCI P., *Il ruolo dell'art. 20 del testo unico approvato con D.P.R. n. 131/1986 in materia di imposta di registro. Riflessioni per una ricostruzione organica della materia. Elusione ai fini dell'imposta di registro: alcuni casi esaminati e risolti in occasione dell'attività di controllo*, in "il Fisco", n. 15, 2007.

STEVANATO D., *Abuso del diritto, imposta di registro ed applicabilità delle sanzioni: continua l'«escalation»*, in "Dialoghi Tributari", n. 6, 2012.

STEVANATO D., *Cessione frazionata dell'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?*, in "GT – Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 9, 1999, 758 ss.

STEVANATO D., *Elusione tributaria, abuso dell'autonomia negoziale e natura del risparmio d'imposta*, in "GT – Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 7, 2006, 614 ss.

TABELLINI P., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007.

TABET G., *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in "Rassegna Tributaria", n. 1, 2013, 94 ss.

TASSANI T., *I confini dell'abuso del diritto ed il caso del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni*, in "Riv. dir. trib.", n. 3, 2011, 329.

TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in "Dir. e prat. trib.", n. 4, 2012.

TESAURO F., *Imposta sul reddito delle società (Ires)*, Zanichelli, 2007.

- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, Utet, 2012.
- TESAURO F., *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in "Corriere Trib.", n. 44, 2009, 3634 ss.
- TOMASSINI A., *Elusione ed abuso del diritto nel sistema dell'imposta di registro*, in "Corriere Trib.", n. 14, 2012, 1031.
- TRABACE R., *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, Ipsoa, 2012.
- TREMONTI G., *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in "Riv. dir. fin. e sc. fin.", I, 1986.
- TUNDO F., *Abuso del diritto ed elusione: un'anomala sovrapposizione*, in "Corriere Trib.", n. 4, 2011, 279 ss.
- TUNDO F., *I giudici di merito individuano le tutele procedurali nell'accertamento dell'elusione*, in "Corriere Trib.", n. 18, 2011, 1474 ss.
- UCKMAR A., *La legge di registro*, Padova, Cedam, 1958.
- UCKMAR A., UCKMAR V., *Registro (imposta di)*, in *NSS D.I.*, vol. XV, Torino, Utet, 1968.
- UCKMAR V., TUNDO F., *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria, vol. III. L'imposizione sul reddito delle imprese e delle persone giuridiche. L'Iva, il tributo di registro e l'Irap*, Milano, Giuffrè, 2003.
- VACCA I., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in "Riv. dir. trib.", n. 12, 2008, 1069 ss.
- VANZ G., *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in "Rassegna Tributaria", n. 5, 2002, 1606 ss.
- VIGNALI G., *Le tasse di registro nella teoria e nel diritto positivo italiano*, Milano, Società Editrice, Libreria, 1907.

ZANETTI E., *Finanziaria 2008: conferimento d'azienda e cessione della partecipazione ricevuta in cambio*, in "il Fisco", n. 6, 2008.

ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in "Rassegna Tributaria", n. 3, 2008, 869 ss.

ZIZZO G., *In tema di qualificazione dei contratti ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in "Riv. dir. trib.", II, 1992, 171 ss.

ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in "GT – Rivista di giurisprudenza tributaria", n. 6, 2008, 465 ss.

ZIZZO G., *La nozione di elusione nella clausola generale*, in "Corriere Trib.", n. 39, 2006, 3087 ss.

ZIZZO G., *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione*, in "Rassegna Tributaria", n. 1, 2008, 170 ss.

ZIZZO G., *Scambi di partecipazioni ed elusione tributaria*, in "Rassegna Tributaria", n. 3, 2007, 693 ss.

ZIZZO G., *Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione*, in "Giust. trib.", 2008, 279 ss.

RINGRAZIAMENTI

Desidero ringraziare tutti coloro che mi hanno sostenuta ed hanno reso possibile, con suggerimenti, consigli e critiche, la stesura della mia Tesi, precisando che eventuali errori o imprecisioni sono imputabili soltanto a me.

Ringrazio *in primis* il Professor Massimo Basilavecchia, Relatore, ed il Professor Giuseppe Melis, Correlatore, per la grande disponibilità e cortesia mostratemi e per avermi guidato sapientemente in questo lavoro, fornendomi utili spunti critici e preziosi suggerimenti.

Un sentito ringraziamento va ai miei genitori e a mia sorella, il cui supporto è stato indispensabile in questi anni. Grazie per la fiducia che avete riposto in me.

Ringrazio Jacopo, punto fermo della mia vita, e la sua splendida famiglia, di cui, ormai, mi sento parte.

Ringrazio l'Avvocato, ma soprattutto il cugino Sergio, per aver condiviso con me le sue conoscenze ed avermi seguita ed incoraggiata durante la preparazione della mia Tesi.

Ringrazio gli Amici, tutti, per la loro costante ed insostituibile presenza.

Non posso, infine, non ringraziare Molly e Luna, fedeli compagne durante le lunghe giornate di studio.