

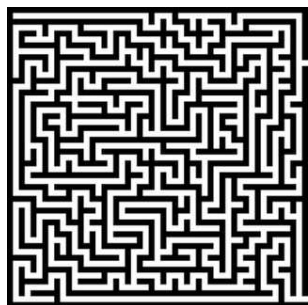
Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Normativa e prassi

## Più atti per un solo scopo finale. Così il Registro combatte gli abusi

27 Maggio 2010

E' di 115 milioni di euro il recupero effettuato dall'ufficio. I giudici di Milano ne confermano la legittimità



L'articolo 20 del Dpr 131/1986 (Testo unico dell'imposto di registro) costituisce una norma di natura anti-elusiva in quanto finalizzata, laddove dispone che il tributo sia applicato secondo "*l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti*", al disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti dalle parti per mezzo dell'abuso di diritto. E' questo, in estrema sintesi, il principio condiviso dai giudici tributari della Ctp di Milano, con la sentenza n. 26/7/10, depositata il 10 febbraio scorso, che ha rigettato un

ricorso avverso un avviso di liquidazione, volto al recupero di imposta di quasi 115 milioni di euro, a titolo di imposta di registro. La vicenda La controversia origina da un avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate, in applicazione dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, aveva riqualficato una serie di atti posti in essere, in un breve arco temporale, tra un fondo pensioni e una società di gestione immobiliare, come momenti diversi di un'unica operazione a formazione progressiva di vendita di immobili. Il meccanismo elusivo attuato dalle parti contraenti inizia con la costituzione, da parte del fondo pensioni, proprietario di un ingente patrimonio immobiliare, di una società a responsabilità limitata unipersonale (*newco*). Successivamente, il fondo deliberava, in qualità di socio unico, l'aumento del capitale sociale, con il sovrapprezzo che veniva liberato in natura mediante il conferimento dell'imponente patrimonio immobiliare citato. Tale atto, in ragione della natura del soggetto conferente (fondo pensioni) e di quanto disposto dall'articolo 18, comma 5, del Dlgs 124/1993, non era assoggettata al pagamento di imposte proporzionale di registro, ipotecarie e catastali<sup>1</sup>. Dopo pochi giorni dal conferimento, il fondo pensioni cedeva l'intera partecipazione detenuta nella *newco* a una società interamente controllata da una società di gestione immobiliare

e in quest'ultima confluita, nel giro di un paio d'anni, mediante fusione per incorporazione. L'imposizione, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, ammontava - in tal modo - a poche migliaia di euro a fronte dei quasi 115 milioni che le società avrebbero dovuto sopportare nell'ipotesi di compravendita diretta del patrimonio immobiliare. Le parti contraenti proponevano, dunque, ricorso dinanzi alla Ctp di Milano lamentando, in particolare, l'applicabilità dell'articolo 20 del Dpr 131/1986 quale norma "antielusiva" in quanto il criterio di interpretazione, dovendo fare riferimento esclusivamente agli effetti "giuridici" e non a quelli "economici" degli atti portati alla registrazione, dovrebbe basarsi su quanto dichiarato dalle parti, ossia sulla volontà negoziale come manifestata negli atti stessi. Inoltre, i ricorrenti negavano la portata antielusiva dell'articolo 20 in quanto, essendo l'imposta di registro un'imposta d'atto, nell'attività interpretativa non sarebbe possibile né l'utilizzo di elementi extratestuali, né il ricorso al collegamento tra più atti. La decisione della Ctp di Milano. I giudici, come anticipato, hanno rigettato il ricorso evidenziando la portata antielusiva dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, il quale, richiedendo che l'imposta si applichi secondo *"l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti"*, è volta proprio a disconoscere i vantaggi tributari conseguiti dalle parti per mezzo dell'abuso del diritto. Del resto, secondo la Ctp, tale assunto si poggia altresì sulla considerazione che la stessa Corte di cassazione, con giurisprudenza ormai consolidata, riconosce l'esistenza nell'ordinamento giuridico italiano di un principio antielusivo *"e l'art. 20 della legge di registro lo sancisce qualunque sia l'epoca nella quale è entrata in vigore la legge"*. Ctp che ha proseguito nel proprio ragionamento evidenziando come *"l'art. 20 nel corso di quasi un secolo aveva assicurato una sorta di equità tributaria, chiedendo agli uffici finanziari di non fermarsi all'apparenza di un nomen iuris ma di scendere alla sostanza della causa negoziale dissimulata"*. Il mancato accoglimento del ricorso è stato, infine, motivato puntualizzando come *"il collegamento di più atti, che si è visto giuridicamente possibile in generale qualora, nei fatti, il frazionamento sia stata una scelta delle parti, nel caso di specie è indiscutibilmente dimostrato da una lettura globale e consequenziale degli atti citati dall'Ufficio"*. La funzione antielusiva dell'articolo 20 nell'evoluzione giurisprudenziale e normativa La sentenza dei giudici della Ctp di Milano appare conforme all'ormai sempre più profondo solco tracciato dalla giurisprudenza di merito e di legittimità degli ultimi anni. Infatti, sulla portata antielusiva dell'articolo 20 del Dpr 131/1986 si era già espressa la Cassazione con la sentenza n. 14900/2001, secondo cui *"La funzione antielusiva (...) sottesa alla disposizione in esame, emerge dunque con chiarezza, mentre l'insistito richiamo all'autonomia contrattuale e alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale), restando necessariamente circoscritto alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, finirebbe per sovvertire gli enunciati criteri impositivi"*. In altre parole, per i giudici di legittimità, l'Amministrazione Finanziaria, ferma restando la libertà contrattuale prevista dall'articolo 1322 cc, deve applicare le imposte in base all'effetto pratico che è stato conseguito dal collegamento

funzionale di più atti e contratti che, nella loro individualità, ne conservano la validità civilistica. Diversamente, relegando l'attività dell'interprete ai soli elementi desumibili dall'atto, si finirebbe per operare prelievi di imposta diversi a fronte di medesimi fini concreti realizzati, violando così i principi costituzionali di uguaglianza, di capacità contributiva e di imparzialità. La necessità di valutare il profilo sostanziale del negozio realizzato tra le parti si riflette anche nella opportunità di estendere l'attività interpretativa a elementi extratestuali o al collegamento tra più atti. Al riguardo, infatti, si osserva che l'imposta di registro è ormai considerata un'imposta indiretta sul trasferimento di ricchezza e si qualifica tale per essere un tributo tipico delle manifestazioni di capacità contributiva indiretta, afferente gli atti e le operazioni diverse da quelle commerciali e industriali (le quali rientrano, invece, nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto). Se, quindi, l'imposta di registro ha il proprio fondamento nella capacità contributiva, nell'interpretare l'atto occorre mirare al fine pratico dell'atto stesso, assumendo come riferimento anche elementi extratestuali. In questo senso, la Cassazione, con la sentenza n. 10273/2007, aveva già affermato che l'ufficio non deve accertare ciò che le parti hanno scritto, ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato e ciò non discende assolutamente dal contenuto delle dichiarazioni delle parti. Né è di ostacolo alla riqualificazione ex articolo 20 il ricorso al "collegamento negoziale" tra più atti. Al riguardo, infatti, la Suprema corte (sentenza n. 13580/2007) ha ritenuto che *"ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dall'art. 20 del DPR n. 131/1986, dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti comporta che, nell'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali"*. Un'operazione, pertanto, deve essere valutata nel suo complesso, ancorché essa sia formalmente articolata in più atti, costituenti, secondo la definizione data dalla stessa Corte, una *"operazione spezzatino"*<sup>2</sup>. E' quindi evidente come gli uffici debbano procedere all'interpretazione di un atto non limitandosi a un'attività ermeneutica strettamente limitata al contenuto dell'atto stesso, ma facendo riferimento anche ad elementi extratestuali nonché ad eventuali collegamenti negoziali con atti diversi. Del resto, è opportuno segnalare come la possibilità di fare riferimento ad elementi extratestuali nell'interpretare un atto risulta rafforzata dall'articolo 53-bis del Dpr 131/1986, introdotto dal Dl 223/2006, che ha appunto esteso anche alle imposte di registro, ipotecarie e catastali, le attribuzioni e i poteri di controllo riconosciuti all'Amministrazione finanziaria, nell'ambito delle imposte dirette, dagli articolo 31, 32 e 33 del Dpr 600/1973. Il riconoscimento, anche nell'ambito delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, di un'attività di controllo così ampia consente all'ufficio di rinvenire elementi extratestuali, al fine di riqualificare le operazioni poste in essere al di là del loro tenore letterale. L'articolo 20 ed il principio generale di abuso del diritto. La funzione antielusiva dell'articolo 20 si rafforza alla luce del principio generale di abuso del diritto di matrice

comunitaria. Con le sentenze 8772 e 25374 del 2008, la Cassazione, traendo spunto dai concetti forniti dai giudici comunitari, ha definitivamente sostenuto la vigenza, anche nell'ordinamento tributario italiano, di una clausola generale antiabuso che trascende, non solo l'area dei cosiddetti tributi armonizzati, ma addirittura l'intera materia tributaria. Il rango comunitario della regola comporta l'obbligo della sua applicazione d'ufficio. La Cassazione a sezioni unite, con la sentenza n. 30055 del 23 dicembre 2008, ha precisato che la fonte del principio generale antiabuso, in tema di tributi non armonizzati, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. E, in effetti, sostengono le sezioni unite, i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. In virtù delle costanti pronunce del giudice di legittimità deve ritenersi insito nell'ordinamento giuridico, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, se pur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale. Tale immanente principio, pertanto, costituisce la chiave di lettura dell'articolo 20 del Dpr 131/1986 e ne rafforza la sua portata antielusiva.

---

**1.** L'articolo 18, comma 5, del Dlgs 124/1993 dispone che “ *qualora le forme pensionistiche intendano adeguarsi alle disposizioni di cui all'art. 6, comma 1, lettera d), le operazioni di conferimento non concorrono in alcun caso a formare il reddito imponibile del soggetto conferente e i relativi atti sono soggetti alle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di lire 100.000 per ciascuna imposta...*”. L'articolo 6, comma 1, lettera d) dispone che “ *i fondi pensione gestiscono le risorse immobiliari nelle quali il fondo pensioni può detenere partecipazioni anche superiori ai limiti di cui al comma 5, lett. a), nonché quote di fondi comuni di investimento immobiliare chiusi nei limiti di cui alla lettera e)*”. Si tratta, dunque, di una norma agevolativa volta a incentivare la gestione del patrimonio immobiliare dei fondi pensione attraverso la partecipazione in società immobiliari. **2.** In precedenza la Cassazione, con la sentenza n. 2713/2002, aveva già affermato che “ *l'interprete deve privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati, anche frazionatamente, in uno o più atti, e perciò il risultato di un comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, onde, nell'ipotesi di una pluralità di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva*”. Nel medesimo senso e per un caso analogo si è pronunciata anche la giurisprudenza di merito della stessa Ctr Lombardia (sentenza n. 142/11/07, depositata l'11/12/2007), nonché le Ctp di Milano (sentenza n. 271/14/05) e di Brescia (sentenze 97/03/08, depositata il 26/11/2008, e 158/07/08, depositata il 18/12/2008).

di

**Domenico Bitonti**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/piu-atti-solo-scopo-finale-cosi-registro-combatte-abusi>