

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

Giurisprudenza

Una sola vendita con più atti. Per il Registro conta la sostanza

30 Novembre 2011

In presenza di diversi negozi collegati tra loro, inoltre, il termine triennale di decadenza per richiedere l'imposta decorre dalla data di registrazione dell'ultimo



Il conferimento di un immobile gravato da finanziamento ipotecario in una società, con accollo del mutuo da parte della stessa conferitaria, costituisce un insieme di atti che consente di applicare, tramite l'utilizzo dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, l'imposta proporzionale di registrazione d'immobile.

Questo, in sintesi, è il principio di diritto affermato in materia di Registro dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna con la sentenza 86 del 19 settembre scorso.

La vicenda processuale

La controversia decisa dai giudici regionali trae origine da un avviso di liquidazione dell'imposta complementare di registro, con il quale l'ufficio di Faenza dell'Agenzia delle Entrate, sulla base dell'articolo 20 del Testo unico delle disposizioni riguardanti l'imposta di registro (Dpr 131/1986), aveva ritenuto che il conferimento di un immobile gravato da finanziamento ipotecario in una società, con accollo del mutuo da parte della stessa società conferitaria, rappresentasse in realtà una compravendita con applicazione, quindi, dell'imposta proporzionale di registro.

L'avviso di liquidazione era stato impugnato dalla parte privata innanzi alla Ctp di Ravenna e i giudici di primo grado avevano accolto il ricorso considerando "tardivo" il citato atto impositivo, perché notificato oltre il termine triennale di decadenza previsto dall'articolo 76, comma 2, del Dpr 131/1986, che dice: *"salvo quanto disposto nel comma 1-bis, l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni..."*

”.

Proponeva, quindi, appello l'ufficio, ribadendo la legittimità della propria ricostruzione e sostenendo l'applicazione in chiave “antielusiva” dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, nonché evidenziando di non essere incorso in nessuna decadenza.

La decisione della Ctr dell'Emilia Romagna

I giudici regionali, come già anticipato, hanno accolto il ricorso in appello presentato dall'Amministrazione finanziaria, affermando che *“La Commissione, anche secondo l'orientamento della Suprema Corte, ritiene che debba essere applicato il principio di diritto secondo il quale il conferimento in società di un bene immobile gravato da finanziamento ipotecario e il successivo accollo del mutuo alla stessa società conferitaria sono negozi collegati che devono essere considerati come produttivi di un unico effetto giuridico rilevante ai fini dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Cass. 25.02.2022, n. 2713 Sez. T)...”*.

In particolare, l'accollo del mutuo da parte della società conferitaria equivale a una modalità di pagamento del prezzo e ciò giustifica l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro sulla compravendita dell'immobile, da applicarsi, quindi, sulla passività accollata.

A tale proposito, giova evidenziare che non esiste, infatti, alcuna differenza pratica tra una modalità di pagamento diretto del prezzo da parte del cessionario, sia con impiego di risorse proprie sia con utilizzo di importi ottenuti da terzi (contratto di mutuo), rispetto alla preventiva erogazione della somma di denaro a favore del proprietario del bene da parte del sistema bancario che iscrive ipoteca sul bene stesso offerto in garanzia, poi conferito ad altro soggetto che si accolla la passività afferente il mutuo erogato.

La Commissione, nella parte motivazionale della propria pronuncia, ha ritenuto, inoltre, che nei casi – come quello in esame – in cui l'Amministrazione finanziaria riquantifica, ai fini dell'imposta di registro, più atti fra loro collegati, il termine triennale di decadenza per richiedere l'imposta di registro (previsto dall'articolo 76, comma 2, del Dpr 131/1986) decorre dalla data di registrazione dell'ultimo atto dell'unica fattispecie complessa.

Con tale statuizione, i giudici di merito hanno dato puntuale applicazione a un principio di diritto già chiaramente affermato dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione, sentenza 15192/2010).

L'articolo 20 del Dpr 131/1986

Il parametro normativo posto alla base dell'arresto giurisprudenziale di merito è rappresentato dall'articolo 20 del Tur (Dpr 131/1986).

In particolare, tale norma dispone espressamente che *“l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*

”.

La disposizione, che riveste un'importanza fondamentale nell'ambito del settore impositivo in cui si colloca, fissa, ai fini dell'applicazione del tributo registro, il principio della prevalenza della natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici sul loro titolo e sulla forma apparente e, dunque, vincola l'interprete a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma, vale a dire il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici.

Il compito che il legislatore ha attribuito alla norma è, quindi, quello di far prevalere la *res vera* sul *nomen iuris* attribuito dalle parti alle pattuizioni contrattuali sottoposte a registrazione.

L'articolo 20 impone, in buona sostanza, all'Amministrazione finanziaria di valutare, ai fini della corretta tassazione, non il *nomen iuris* che le parti utilizzano, ma l'effettiva sostanza giuridica che emerge dagli atti.

Con la disposizione in esame, il legislatore fiscale ha inteso sostanzialmente riprodurre in ambito tributario il disposto dell'articolo 1362 del codice civile, facendo così buon uso del potere di autotutela degli enti autarchici, al fine di attuare concretamente i principi costituzionali di capacità contributiva, uguaglianza e solidarietà, imponendo l'effettuazione di uno stesso sacrificio al conseguimento di un medesimo risultato, indipendentemente dalle modalità di attuazione dello stesso.

La funzione antielusiva dell'articolo 20 nell'evoluzione giurisprudenziale:

E' importante notare che la pronuncia della Ctr dell'Emilia Romagna non è isolata, ma anzi si inserisce - in maniera puntuale e apprezzabile - in un consolidato filone giurisprudenziale, sia di legittimità (sentenze 2713/2002, 10660/2003, 24552/2007, 8772/2008, 14367/2011) sia di merito (decisioni Ctr Marche 46/2011, Ctr Piemonte 44/2010 e 8/2010, Ctr Lombardia 36/2011, Ctr Emilia Romagna 98/2010, 61/2010, 51/2010, 78/2009, 53/2009, 67/2008, 17/2008, 75/2007, 55/2007 e 34/2006, Ctp Milano 44/2011 e 26/2010, Ctp Firenze 90/2009, Ctp Ravenna 223/2008 e 632/2006, Ctp Reggio Emilia 190/2009), teso a colpire in modo deciso ed efficace i fenomeni elusivi dell'imposta di registro, attuati per mezzo del collegamento negoziale di più atti giuridici, attraverso l'applicazione dell'articolo 20.

Sulla portata "antielusiva" dell'articolo 20 si erano, infatti, già espressi i giudici di legittimità con la decisione 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 altri termini, l'Amministrazione finanziaria, ferma restando la libertà contrattuale prevista dall'articolo 1322 cc, deve applicare l'imposta di registro 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.

La necessità di valutare il profilo sostanziale del negozio realizzato tra le parti si riflette anche nell'opportunità di estendere l'attività interpretativa a elementi extratestuali o al collegamento tra più atti. Al riguardo, si osserva che l'imposta di registro è ormai considerata un'imposta indiretta sui trasferimenti di ricchezza e si qualifica come 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 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.

Non è di ostacolo alla riqualificazione ex articolo 20 il ricorso al "collegamento negoziale" tra più atti. Al riguardo, infatti, la Corte suprema (sentenza 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"* (sentenze 24552/2007, 11769/2008, 9492/2010).

Occorre evidenziare, inoltre, che i giudici di legittimità, nella propria recente giurisprudenza, hanno affermato chiaramente che il citato articolo 20 opera, in materia di imposta di registro, in chiave *"antielusiva"* per così dire *"oggettiva"*, cioè prescindendo dalla necessità di un'indagine relativa al profilo soggettivo dell'intento elusivo (Cassazione, sentenze 9162 e 9163 del 2010).

Tanto premesso, emerge, quindi, in maniera evidente che l'articolo 20 del Dpr 131/1986 è una norma sull'interpretazione degli atti, emanata per contrastare efficacemente i fenomeni elusivi

dell'imposta di registro attuati attraverso il collegamento negoziale di più atti giuridici. Tali fenomeni sono concretamente realizzati tramite i cosiddetti "*contratti a gradini*".

I nuovi poteri istruttori in materia di imposta di registro

La possibilità – riconosciuta dalla consolidata giurisprudenza di legittimità e di merito – di fare riferimento a elementi extratestuali nell'interpretare gli atti da sottoporre a Registro risulta oggi rafforzata anche dai recenti interventi normativi volti a estendere le attribuzioni e i poteri di controllo riconosciuti all'Amministrazione finanziaria in ambito sia di imposte dirette sia di Registro e di imposte ipotecarie e catastali.

Gli uffici finanziari, infatti, attraverso i nuovi poteri istruttori di cui godono ora, in materia di imposta di registro, per effetto del disposto dell'articolo 53-*bis* del Dpr 131/1986 (tale norma, inserita nel Tur dall'articolo 35, comma 24, lettera a), del Dl 223/2006, è stata oggetto di attenzione in più occasioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, che ha avuto modo di precisare l'estensione e le concrete modalità applicative dei richiamati nuovi poteri con le circolari 28/2006, 2/2007, 6/2007) potranno ricercare in maniera più efficace e incisiva quegli elementi extratestuali che possono risultare fondamentali nell'interpretare gli atti da sottoporre a tassazione.

Il rispetto dei principi costituzionali

Nell'ambito del sistema impositivo dell'imposta di registro, l'applicazione in chiave "antielusiva" dell'articolo 20 è nettamente preferibile in quanto appare l'unica compatibile con i principi costituzionali di uguaglianza di cui all'articolo 3, di capacità contributiva di cui all'articolo 53 e di imparzialità di cui all'articolo 97 della Costituzione: prescindere dal reale peso della manifestazione economica comporta, infatti, il rischio di operare prelievi d'imposta diversi a fronte di medesimi fini realizzati dalle parti contraenti.

di

Maurizio Dalla Vecchia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/sola-vendita-piu-atti-registro-conta-sostanza>