

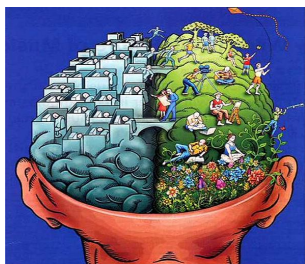
Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

Imposta di registro: sulla forma prevale la sostanza dell'atto

28 Ottobre 2014

Ciò che conta sono gli effetti giuridici, i quali sono considerati rilevanti in sé, in quanto costitutivi, traslativi, dichiarativi, prescindendo dai contratti che li producono



La rettifica del Registro si può fondare sugli effetti sostanziali dell'atto a prescindere dalla forma utilizzata. La Corte di cassazione, con la sentenza n. 21770 del 15 ottobre 2014, ha ribadito il principio di diritto, secondo il quale il conferimento in società di un bene immobile, gravato da finanziamento ipotecario, e la successiva cessione delle quote dei conferenti a terzi sono negozi collegati, che devono essere considerati come produttivi di un unico effetto giuridico rilevante ai fini dell'articolo

20 del Tur (Dpr 131/1986).

La vicenda processuale

La controversia trae origine da avvisi di liquidazione con i quali l'Agenzia delle Entrate aveva rideterminato le maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale, in relazione a un atto di cessione di quote di una società di persone costituita con conferimenti, riqualficato come compravendita d'azienda, ai sensi dell'articolo 20 del Dpr 131/1986.

La pretesa fiscale veniva inizialmente delegittimata dalla Commissione tributaria provinciale, mentre la Commissione regionale accoglieva l'appello dell'ufficio finanziario, ritenendo l'esistenza del disegno elusivo escluso dal giudice di *prime cure*.

I contribuenti impugnavano la decisione in Cassazione, deducendo, tra i diversi motivi, che il Collegio regionale avrebbe errato nell'interpretare l'articolo 20 del Dpr 131/1986, non essendo prevista la possibilità di fondare il presupposto dell'imposta su elementi esterni agli atti, adducendo la natura di imposta d'atto o cartolare dell'imposta di registro.

La pronuncia della Cassazione

I giudici supremi, richiamando pregressa e consolidata giurisprudenza di legittimità in materia, hanno rigettato il ricorso dei contribuenti, affermando che la disposizione antielusiva di cui all'articolo 20 del Dpr 131/1986 *“vincola l'interprete a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma, cioè il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici, rispetto a ciò che formalmente è enunciato, anche in maniera frazionata, in uno o più atti”*.

Ne è derivata la legittimità della pretesa tributaria che, con riguardo agli effetti giuridici sottesi, ha riqualificato in termini di cessione d'azienda, con applicazione delle maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale, l'intera operazione negoziale attuata mediante la cessione a terzi di quote di una società di persone, costituita appena un mese prima, mediante conferimento d'azienda e immobili gravati da passività.

Osservazioni

Ai sensi dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, l'imposta di registro *“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”*.

L'articolo 20, invero, non è solo una norma interpretativa degli atti registrati, ma una disposizione volta a identificare l'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario, che *“è dato dall'oggetto e che viene fatto coincidere con gli effetti giuridici indicativi della capacità contributiva dei soggetti che li compiono”*.

Detta interpretazione è avallata dall'evoluzione normativa che ha caratterizzato la prestazione patrimoniale tributaria di registro, comportante il passaggio dal regime della tassa (corrispettivo del servizio di registrazione avente a oggetto l'atto inteso nella sua forma documentale) a quello dell'imposta, avente come oggetto la manifestazione di capacità contributiva commisurabile a una specifica forza economica.

In questa prospettiva, è irrilevante, dunque, la specie dell'atto registrato (compravendita, permuta, mutuo, e così via), cioè la fonte di produzione degli effetti giuridici, i quali sono, invece, considerati rilevanti in sé, secondo la loro natura di specie, cioè in quanto costitutivi, traslativi, dichiarativi, prescindendo, in buona misura, dagli atti che li producono.

L'assunzione, non degli atti registrati, ma dei loro effetti giuridici come oggetto dell'imposta di registro, altresì, non lede l'autonomia privata, restando i soggetti liberi di conseguire un dato mutamento dei loro patrimoni giuridici scegliendo nella gamma dei poteri negoziali, messi a loro disposizione dall'ordinamento, quelli che ritengono più opportuno esercitare.

Ma, ai fini dell'imposta di registro, l'incorporazione in un esclusivo documento di una sola dichiarazione negoziale a effetto giuridico unico, l'incorporazione in un solo documento di più dichiarazioni negoziali, che la legge chiama disposizioni, producenti effetti giuridici distinti (articolo 21, comma 1, del Dpr 131/1986), e l'incorporazione in documenti diversi di dichiarazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico risultato giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo (articolo 20 del Dpr 131/1986), costituiscono tecniche operative alternative per i contribuenti, che si trovano, però, dinanzi a una sola e costante qualificazione giuridica formulata dal legislatore tributario: la sottoposizione a imposta di registro del loro atto, o dei loro atti, in base alla natura dell'effetto giuridico (finale) dei loro comportamenti, semplici o complessi che essi siano.

In particolare, nelle ipotesi di frazionamento negoziale, caratterizzante il caso di specie, la pluralità degli atti che vengono compiuti per realizzare uno di quegli effetti che la legge considera rilevante, quale, ad esempio, l'effetto traslativo della proprietà di un bene immobile, non priva di rilevanza il risultato di quell'"*unitas multiplex*" che è data dall'insieme dei negozi collegati strutturalmente, per identità dei soggetti e dell'oggetto, e, funzionalmente, per il contributo parziale e strumentale che ciascuno dei negozi, che pure si succedono nel tempo, dà alla formazione progressiva di un'unica fattispecie identificabile attraverso un determinato effetto giuridico finale.

Nel caso di specie, pertanto, se un soggetto adotta un atto di conferimento in società di un immobile gravato da finanziamento ipotecario e poi il conferente stesso cede a terzi le quote acquisite con il conferimento, i due comportamenti realizzano effetti parziali che, seppure autonomi dal punto di vista civilistico, secondo la legge sull'imposta di registro sono meramente strumentali rispetto all'effetto giuridico finale prodotto dall'intera fattispecie complessa e costituito dal trasferimento dell'immobile alla società.

I due negozi, perciò, vanno considerati, dal punto di vista della speciale legge dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, non solo per l'interpretazione che si deve dare dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, visto in connessione con le altre disposizioni dello stesso atto normativo (articolo 1, articolo 21 e Tariffa), ma anche perché tale interpretazione è l'unica conforme al principio costituzionale di capacità contributiva ex articolo 53, comma 1, della Costituzione, in quanto tiene conto della potenza economica effettiva espressa dai soggetti con i loro atti formalmente separati, ma funzionalmente connessi, dal punto di vista tributario, in maniera inscindibile.

La Corte suprema, in aggiunta, ha evidenziato che la regola interpretativa di cui all'articolo 20 prescinde dalla necessaria sussistenza di un intento elusivo delle parti e, pertanto, l'accertamento

della pretesa abusività del comportamento delle parti medesime, realizzatosi attraverso il succitato ricorso a più negozi tra loro collegati, non costituisce fatto decisivo per il giudizio, riguardo al quale i ricorrenti lamentano il vizio di motivazione.

Su tali premesse, i giudici di legittimità hanno decretato il rigetto del ricorso proposto dai contribuenti, condannandoli altresì alle spese del giudizio.

di

Dora De Marco

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/imposta-registro-sulla-forma-prevale-sostanza-dellatto>