

Giurisprudenza

Registro su atti “concatenati”, le modifiche non sono retroattive

13 Febbraio 2018

Di conseguenza, gli atti antecedenti alla data di entrata in vigore, prima cioè del 1° gennaio 2018, continuano a essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina previgente

Thumbnail Image not found or type unknown Non è possibile applicare retroattivamente le modifiche apportate al Registro dalla legge di bilancio 2018 (articolo 1, comma 87, lettera a, della legge n. 205/2017) avendo le nuove disposizioni natura innovativa e non interpretativa. Per gli atti antecedenti alla data della sua entrata in vigore, quindi, vale sempre la formulazione dell'articolo 20 del Dpr 131/1986.

Lo ha stabilito la Corte di cassazione con la sentenza 2007 del 26 gennaio scorso con cui ha rigettato il ricorso presentato da due società.

La vicenda processuale e la pronuncia della Cassazione.

Il giudizio trae origine dall'impugnazione di un avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle entrate recuperava la maggiore imposta di registro per effetto della riqualificazione di una complessa operazione negoziale posta in essere dai contribuenti: in particolare una società immobiliare, stipulava un contratto di mutuo finalizzato alla ristrutturazione di un proprio fabbricato. Successivamente, costituiva assieme a un altro soggetto una srl con capitale sociale di 20mila euro e con quote paritarie. L'altro contribuente liberava la sua quota con conferimento in denaro. L'immobiliare conferiva la piena proprietà del bene (valutato 1.310.000 euro) accollando alla conferitaria il mutuo ipotecario dal valore di 1.300.000 euro.

Con l'atto impugnato, l'Agenzia delle entrate riqualificava l'intera operazione applicando l'imposta proporzionale al valore di 1.300.000 euro quale prezzo di cessione dell'immobile alla conferitaria. Avverso tale atto proponevano ricorso entrambe le società: la Ctp, dopo aver riunito i ricorsi, li accoglieva, con sentenza ribaltata in grado di appello in cui veniva riconosciuto il carattere elusivo

dell'operazione ai sensi dell'articolo 20 del Tur.

Col successivo ricorso in Cassazione i contribuenti denunciavano, tra l'altro, violazione dell'articolo 20 del Dpr 131/1986 per avere i giudici di appello ricondotto a unità più negozi tra loro completamente autonomi e distinti in quanto l'atto costitutivo della società con contestuale accollo del mutuo rappresentava un negozio con propria autonomia dal punto di vista fiscale.

Nel rigettare il ricorso la Cassazione ricorda che nella riqualificazione degli atti occorre fare riferimento alla causa effettiva degli stessi, alla loro dimensione reale e concreta, e non invece alla causa cartolare, in quanto la norma di cui all'articolo 20 ha una mera portata interpretativa; questa prevalenza interpretativa non viola la riserva di legge sancita dall'articolo 23 della Costituzione, né elude la garanzia fornita all'autonomia privata dall'articolo 41 della Costituzione, poiché l'interpretazione opera soltanto in chiave qualificativa dell'agire negoziale (Cassazione 15319/2013), ragion per cui quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, rileva la causa concreta dell'operazione complessiva.

Di conseguenza, essendo la norma di cui all'articolo 20 Dpr 131/1986 una norma interpretativa e non antielusiva, si impone una qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti (Cassazione 6758/2017).

Né è possibile applicare, come invocato dalle ricorrenti, il novellato articolo 20 del Tur (a opera dell'articolo 1, comma 87, lettera a) della legge 205/2017) secondo cui *“L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.”*

Ciò in quanto, secondo la Cassazione, non può riconoscersi alla norma in esame natura interpretativa in quanto essa introduce limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie che prima non erano previsti; né vale il fatto che nella relazione illustrativa al provvedimento si faccia riferimento alla finalità di chiarimento della norma in quanto lo stesso testo di legge fa riferimento al fatto di apportare alcune “modificazioni” all'articolo 20 palesandosi quale disposizione prettamente innovativa, come dimostrato dal fatto che la nuova norma rappresenta una rivisitazione profonda della fattispecie impositiva pregressa.

Di conseguenza la modifica normativa non può esplicare effetto retroattivo per cui, gli atti

antecedenti alla data di sua entrata in vigore (1° gennaio 2018) continuano a essere assoggettati a imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione dell'articolo 20 Dpr 131/1986.

Ulteriori osservazioni

L'articolo 20 del Tur, vigente prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio per il 2018, stabiliva 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"*, imponendo di privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici reali prodotti dal contratto.

Secondo gli ultimi approdi della giurisprudenza di legittimità ante modifica normativa, l'articolo in esame non era disposizione predisposta al recupero di imposte "eluse", in quanto l'istituto dell'abuso del diritto - ora disciplinato dall'articolo 10-*bis* della legge n. 212/2000 - presuppone una mancanza di "causa economica" che non è viceversa prevista per l'applicazione dell'articolo 20, disposizione che semplicemente impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto, o il collegamento di più atti, in ragione del loro intrinseca portata, cioè in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale.

Inoltre, la prevalenza della natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici sul loro titolo e sulla loro forma apparente vincola l'interprete a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma e, quindi, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici, rispetto a ciò che formalmente è enunciato, anche frazionatamente, in uno o più atti, con la conseguenza di dover riferire l'imposizione al risultato di un comportamento sostanzialmente unitario, rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, atomisticamente considerati (Cassazione, sentenze nn. 10216/2016, 1955/2015, 14150/2013 e 6835/2013).

Emblematica, a tal proposito, è la sentenza n. 21770/2014 con cui la Cassazione è ritornata sul tema dell'abuso del diritto, affermando due importanti principi: 1) l'amministrazione finanziaria, in applicazione dell'articolo 20 del Tur, è legittimata, ai fini della corretta imposizione, a verificare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici di un contratto registrato, prescindendo dal titolo o dalla forma apparente; 2) la regola interpretativa di cui al predetto articolo 20 prescinde da qualsivoglia intento elusivo: piuttosto la disposizione *de qua* realizza il fondamento dell'imposta da ravvisarsi nella capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione espressa con riferimento al contenuto economico-sostanziale dell'atto giuridico.

In altre parole la disposizione di cui al suindicato articolo 20, letta in combinato disposto con

l'articolo 1 del Tur, oltre ad avere una funzione interpretativa degli atti registrati, identifica quello che è l'oggetto del rapporto giuridico tributario, rappresentato dagli effetti giuridici concreti prodotti dal contratto, indicativi della capacità contributiva dei soggetti che li compiono.

La novità di tale approdo interpretativo consisteva nell'aver sganciato il profilo dell'elusività dal *thema probandum*, ritenendo che l'interpretazione funzionale degli atti rientrasse nella fisiologica applicazione dell'imposta di registro il cui fondamento è da rinvenirsi nel principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione: ciò evidentemente comportava un alleggerimento dell'onere probatorio a carico dell'amministrazione finanziaria, che doveva limitarsi a indicare gli effetti sostanziali degli atti posti in essere senza dover per forza dimostrare l'esistenza di un indebito risparmio di imposta.

A seguito delle modifiche operate dalla legge di bilancio 2018, l'imposta di registro è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti a esso collegati. È fatta salva l'applicazione degli articoli successivi e dell'articolo 10-*bis* dello Statuto del contribuente per la contestazione dell'abuso del diritto.

di

Francesco Brandi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/registro-atti-concatenati-modifiche-non-sono-retroattive>