

FISCO

www.quotidianofisco.ilsole24ore.com

Accertamento. L'applicazione dell'articolo 20 del Dpr 131/1986

Contratti riqualeficati solo con le tutele dell'abuso del diritto

L'imposta di registro al test delle nuove regole

PAGINA A CURA DI
Giorgio Gavelli

Che impatto ha la riforma dell'abuso di diritto (Dlgs 128/2015) sulle frequenti "riqualificazioni contrattuali" effettuate dall'agenzia delle Entrate in sede di liquidazione delle imposte indirette? Si tratta, di fatto, di regolare la coesistenza, nel nostro ordinamento, tra l'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), introdotto appunto dal Dlgs 128, e l'articolo 20 del Dpr 131/1986 (Testo unico sull'imposta di registro, Tur) che regola la «interpretazione degli atti» sottoposti a registrazione.

La risposta è di fondamentale importanza per poter programmare con un minimo di certezza operazioni di natura patrimoniale che coinvolgono imprese o anche soggetti privati. I primi approdi giurisprudenziali in materia, in particolare della Cassazione, non sembrano fornire adeguati riferimenti.

Con la sentenza 25005 depositata l'11 dicembre scorso, la Suprema corte (al di là del caso concreto esaminato che quinon interessa) ha affermato i seguenti principi:

■ l'articolo 20 del Tur sarebbe «retto da presupposti applicativi diversi del tutto slegati da quello della realizzazione o meno di un indebito vantaggio fiscale»;

direzione opposta:

❶ è fuori discussione che il nuovo articolo 10-bis si applichi anche alle imposte indirette. Ove non bastasse a testimoniarlo la collocazione della norma (in contrapposizione a quella del previgente articolo 37-bis del Dpr 600/1973), la Relazione al Dlgs 128/2015 non lascia dubbi in proposito, precisando che le disposizioni di nuova introduzione assumono «valenza generale con riguardo a tutti i tributi», conferendo ad esse «la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi»;
❷ un altro elemento certo è che la riforma, avendo unificato i concetti di abuso ed elusione (si veda la rubrica stessa dell'articolo 10-bis) non lasci più alcuno spazio a norme con valenza generale antielusiva, restando in vita solo quelle disposizioni specificamente volte a evitare abusi su singole fattispecie concrete (si pensi al riporto delle perdite nelle fusioni o scissioni, ai conferimenti a catena nell'Ace, e così via), di natura ben differente da quella che si vorrebbe attribuire all'articolo 20 del Tur.

Negli ultimi 15 anni - cambiando nettamente orientamento rispetto al passato - la Cassazione ha attribuito all'articolo 20 del Tur una «funzione antielusiva» (così espressamente definita) tale da superare l'autonomia contrattuale delle parti e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi, perseguendo la valorizzazione degli effetti economici che il fisco ritiene siano sottostanti alla fattispecie globale realizzata (ordinanza 6835/2013, sentenza 14900/2001 e molte altre pronunce). Ma questa funzione, ora, rientra in toto nell'ambito applicativo dell'articolo 10-bis, giacché è innegabile che la «riqualificazione complessiva degli atti» operata dagli uffici altro non è che la contestazione dell'uso distorto di strumenti giuridici (in sé perfettamente legittimi) per giungere a un risparmio d'imposta considerato indebito.

Da questi ragionamenti si possono trarre alcune conclusioni:

❶ se all'articolo 20 del Tur si continua a riconoscere quella amplissima funzione antielusiva emersa prepotentemente nella giurisprudenza degli ultimi 15 anni, allora il nuovo articolo 10-bis dello Statuto non può che aver implicitamente abrogato tale disposizione, in quanto norma più recente e di rango superiore.

Il quadro

LE SITUAZIONI PIÙ COMUNI

Alcuni casi in cui gli uffici hanno azionato l'articolo 20 del Tur

IL CONFERIMENTO D'AZIENDA

- La società Gamma Srl costituisce una nuova società, Delta Srl, conferendole un ramo di azienda. Successivamente, Gamma cede interamente le quote della società conferitaria (cioè Delta) a una terza società, Epsilon Spa.
- Viene contestata una cessione di ramo d'azienda nonostante l'operazione sia prevista (e tutelata) dall'articolo 176, comma 3, Tuir

LA CESSIONE DI QUOTE

- I signori Rossi e Verdi, unici soci della Alfa Snc, hanno affrancato il valore delle quote della società in base all'articolo 5 della Legge 448/2001.
- Successivamente le hanno cedute interamente alla società Beta Sas, la quale poi ha fuso per incorporazione Alfa Snc.
- Viene contestata una cessione di azienda

IL RAMO D'AZIENDA IMMOBILIARE

- Iota Spa, che svolge sia attività commerciale che immobiliare, scinde il ramo immobiliare creando una nuova società, la Reale Estate Iota Spa.
- Successivamente i soci di Iota Spa cedono integralmente le quote della beneficiaria (cioè Real Estate Iota) a una terza società.
- Viene contestata la cessione degli immobili compresi nel ramo d'azienda immobiliare

IL CONFERIMENTO DEL MUTUO

- Il signor Russo conferisce in Zeta Srl un'area edificabile unitamente al mutuo ipotecario contratto dando in garanzia il terreno. Il mutuo viene accollato alla società conferitaria.
- L'operazione viene riqualeficata applicando l'imposta di registro (oltre alle imposte ipotecaria e catastale) sul valore lordo dell'immobile, considerando il mutuo come «passività non inerente»

LE PRONUNCE PIÙ RECENTI

Alcune delle ultime prese di posizione della Cassazione sull'articolo 20 del Tur

CASSAZIONE, 18 DICEMBRE 2015 N. 25487

Nella qualificazione degli atti presentati alla registrazione, occorre considerare preminente la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, seppure mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali o di singole operazioni, non rilevandosi decisiva, in ipotesi di negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetti. Ne deriva che, in caso di conferimento di azienda con contestuale cessione,

in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, il fenomeno ha, a tal fine, carattere unitario, sì da configurarsi come cessione di azienda, non costituente un'operazione elusiva. L'amministrazione, pertanto, non ha l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, giacché i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui all'articolo 20 del Tur

CASSAZIONE, 11 DICEMBRE 2015 N. 25005

Ai fini della disposizione antielusiva per l'imposta di registro di cui all'articolo 20 del Dpr n. 131/1986, è indifferente che il vantaggio fiscale, cui l'atto o il collegamento negoziale danno luogo, sia o meno sostenuto da un'apprezzabile causa economica.

Tale disposizione, infatti, soltanto stabilisce che l'atto o il collegamento negoziale di una pluralità di atti debbono essere tassati in ragione dell'effetto cui concretamente danno luogo e cioè secondo la loro intrinseca natura

CASSAZIONE, 11 DICEMBRE 2015 N. 25001

Il Dpr 131/1986, articolo 20, non è dunque soltanto una norma interpretativa degli atti registrati, ma una disposizione intesa a identificare l'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario. Né, invero, tali conclusioni presuppongono che all'articolo 20, sia riconosciuta una specifica valenza antielusiva. Il riconoscimento di un'unica causa reale, giuridica, in forza del collegamento negoziale di più atti cui non corrisponda il titolo o la forma apparente dell'atto sottoposto al tributo, prescinde, infatti, da intenti elusivi, che possono eventualmente ricorrere, ma non necessariamente

essere posti a base della scelta negoziale complessa. Nel caso di pluralità di atti non contestuali, nell'ambito dell'applicazione dell'articolo 20, va attribuita, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, preminenza alla causa reale dell'operazione economica rispetto alle forme negoziali in concreto adoperate dalle parti, di modo che, ai fini dell'individuazione del corretto trattamento fiscale, è consentito all'interprete considerare circostanze ed elementi di fatto diversi da quelli emergenti dal tenore letterale delle previsioni contrattuali

La capacità contributiva

La tassa fissa non è sempre indicatore di elusione

Il dibattito tra dottrina e giurisprudenza sul ruolo e sulla funzione dell'articolo 20 del Tur dopo l'entrata in vigore del Dlgs 128/2015 impone di affrontare anche un'altra questione: quella di come si declina il principio di capacità contributiva (previsto dall'articolo 53 della Costituzione) nell'ambito dell'imposta di registro.

In effetti, la stessa sentenza 25005/2015 della Cassazione (come prima tante altre) effettua un richiamo a questo concetto, giustificando la «riqualificazione degli atti» con la necessità di assicurare la tassazione della ricchezza trasferita.

Il prelievo fisso

Il punto merita un approfondimento. Sicuramente, il passaggio da «tassa» a «imposta» ha modificato le caratteristiche di questo tributo, ma c'è un aspetto che non è cambiato. L'acquisto del 100% delle quote di una Spa dal patrimonio millionario è un atto registrato a tassa fissa. Come a tassa fissa è soggetta la registrazione di un atto di fusione in cui l'incorporante «porta a casa» tutto il patrimonio (immobiliare e non) della incorporata. A non differenti conclusioni si giunge che con una scissione con cui si trasmette alla beneficiaria un patrimonio immobiliare di tutto rilievo. E a lungo si potrebbe continuare.

Cosa significa tutto ciò? Che il legislatore ha concesso, nell'imposta di registro, un trattamento di favore a chi opera con le quote (beni di secondo grado) rispetto a chi «muove» direttamente i

DA MERCOLEDÌ