

Interpretazione degli atti senza abuso del diritto per l'imposta di registro

La Cassazione cerca di enucleare i rapporti tra l'art. 20 del DPR 131/86 e il «nuovo» art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente

Anita MAURO

Giovedì, 12 maggio 2016

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 9582, depositata ieri, nell'affrontare una questione legata ad un'agevolazione ormai abrogata, ha fornito alcune indicazioni sulla norma recata dall'art. 20 del DPR 131/86 e sui suoi rapporti con la nuova norma sull'abuso del diritto ex art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. La causa aveva ad oggetto la spettanza dell'agevolazione prevista dal previgente art. 1, sesto periodo, della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86. La citata norma, soppressa con decorrenza dal 1° gennaio 2014, prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro in misura agevolata (1%) ove la cessione avesse ad oggetto immobili abitativi esenti da IVA ed avvenisse a favore di un'impresa di rivendita immobiliare, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiarasse che intendeva trasferire gli immobili acquistati entro 3 anni.

Nel caso oggetto della sentenza, l'agevolazione veniva revocata, ritenendo che non fosse stata soddisfatta la condizione del successivo trasferimento dell'immobile entro 3 anni. I contribuenti, tuttavia, impugnavano l'accertamento, sostenendo che la successiva rivendita fosse stata integrata dall'atto di conferimento di ramo di azienda (del cui compendio faceva parte l'immobile in questione). La causa giunge in Cassazione, secondo la quale il principio di stretta interpretazione, che contraddistingue le norme agevolative, impediva di ritenere che il conferimento in società potesse integrare la condizione normativa del "trasferimento" richiesta dalla norma.

Atteso che i ricorrenti lamentavano la mancata individuazione della norma antielusiva applicata dall'Agenzia, nella motivazione della sentenza la Corte si sofferma, pur incidentalmente (in quanto l'esclusione dell'agevolazione viene ritenuta derivare dall'ambito oggettivo dell'agevolazione stessa e non da una forma di elusione), sul tema dell'abuso del diritto.

In particolare, **la Corte afferma che l'art. 20 del DPR 131/86 non è una disposizione preposta al recupero di imposte eluse, atteso che l'istituto dell'abuso del diritto è disciplinato oggi dall'art. 10-bis della L. 27 luglio 2000 n. 212, che presuppone una mancanza di causa economica cui l'art. 20 del DPR 131/86 non fa alcun riferimento.**

Se l'art. 20 non è (più) la norma che definisce l'abuso del diritto nell'ambito dell'imposta di registro resta da comprendere quale sia il suo attuale "ruolo".

A questa domanda la Corte sembra rispondere attribuendo all'**art. 20 una mera funzione interpretativa: tale norma semplicemente impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto o il collegamento negoziale tra più atti in ragione del loro contenuto intrinseco, ovvero degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale.**

Inoltre – precisa, ancora, la Corte – la fattispecie regolata dall'art. 20 del DPR 131/86 nulla ha a che fare neppure con l'istituto della simulazione, atteso che la riqualificazione fondata sull'art. 20 del DPR 131/86 avviene anche ove le parti abbiano realmente voluto quel negozio o quel collegamento negoziale che, invece,

viene “superato” in sede di interpretazione, puntando l’attenzione sugli effetti “oggettivamente prodotti”.

In breve, **secondo la Corte, l’art. 20 sancisce il principio secondo cui “ciò che importa non è cosa le parti hanno scritto (mediante i contratti conclusi) ma cosa esse hanno effettivamente realizzato col complessivo regolamento negoziale adottato, anche indipendentemente dal contenuto delle dichiarazioni rese”.**

Ad esempio – afferma la Corte – l’art. 20 consente di riquilibrare in cessione di azienda (o immobili) il conferimento di beni in società seguito dalla cessione delle quote della stessa che, “se collegati, potrebbero senz’altro essere idonei a realizzare oggettivamente gli effetti della vendita” e cioè il trasferimento della azienda dietro il corrispettivo del pagamento del prezzo.

In questa frase risiede, però, uno degli aspetti critici della “nuova” lettura dell’art. 20 del DPR 131/86 proposta dalla Corte nella sentenza in commento (e in altre sentenze di legittimità: tra le tante, Cass. n. 21770/2014; si veda “Riquilibratura degli atti ai fini del registro anche senza elusione” del 16 ottobre 2014). Infatti, **pur condividendo il “ritrovato” ruolo di norma meramente interpretativa dell’art. 20 del DPR 131/86, si ritiene, però, che esso non legittimi riquilibrature fondate sugli effetti “economici” degli atti, bensì solo qualificazioni fondate sugli effetti “giuridici” degli atti (come, peraltro, si desume dalla stessa lettera della norma).**

Una riquilibratura degli atti che si fondi sugli effetti giuridici di essi è, infatti, legata all’interpretazione del contenuto dell’atto stesso, ad un procedimento di tipo ermeneutico. Invece, una riquilibratura che sia legata agli effetti “economici” degli atti, richiede le più ampie cautele che sono state di recente introdotte proprio con l’art. 10-bis della L. 212/2000 alla quale, quindi, bisognerebbe fare riferimento ogni qual volta si intenda “riqualificare” un atto o più atti sulla base degli effetti economici che esso produce.