

Secondo la Corte di Cassazione, l'art. 20 del TU registro, pur essendo ispirato a finalità antielusive, non è assimilabile all'art. 37-bis del DPR 600/73

Ai sensi dell'art. 20 del DPR 131/86, è legittima la riqualificazione, ai fini dell'imposta di registro, quale cessione unitaria d'azienda, di una serie di operazioni aventi a oggetto, prima, il conferimento di un ramo d'azienda e, poi, la cessione a terzi delle quote di nuova emissione della società conferitaria.

Lo ha stabilito la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 8655, depositata ieri, 29 aprile 2015.

I giudici di legittimità evidenziano, infatti, che, ai sensi del citato art. 20, l'imposta deve essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, prevalendo dunque la causa reale dell'operazione sull'assetto cartolare deciso dalle parti.

Concludono evidenziando che, contrariamente a quanto ritenuto nel caso di specie dalla Commissione tributaria regionale, l'autonomia contrattuale nella scelta degli strumenti ritenuti più idonei per il conseguimento dello scopo perseguito e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi a esso preordinati non si estendono alla loro rilevanza fiscale.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio, fissato dall'art. 20, dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti comporta, quindi, che, nell'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali.

L'art. 20 costituisce indice rivelatore di criteri di qualificazione autonomi rispetto alle ordinarie regole interpretative civilistiche, attesa la preminenza della regolamentazione reale degli interessi (cfr. anche Cass. n. 1405/2013).

La scelta legislativa di privilegiare, nella contrapposizione fra l'intrinseca natura e gli effetti giuridici e "il titolo o la forma apparente di essi", la sostanza dell'operazione implica che gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria (si veda anche Cass. n. 6405/2014).

Poiché, dunque, l'imposta di registro ha per oggetto il negozio giuridico e non l'atto documentale, essa richiede l'interpretazione unitaria del negozio, anche se frazionata in atti distinti.

In casi come quello oggetto del contenzioso in esame, è configurabile una cessione di azienda, senza neppure la necessità di ricorrere all'abuso del diritto in forza della elusività della operazione, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto o dell'elusione, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20 (cfr. Cass. nn. 3481/2014 e 21770/2014, si veda anche "Riqualificazione degli atti ai fini del registro anche senza elusione" del 16 ottobre 2014).

A tal proposito, la Corte evidenzia, infatti, nella sentenza in commento, che l'art. 20 del DPR 131/86 è norma che, per quanto ispirata a finalità genericamente antielusive, non configura una "disposizione antielusiva", per cui il richiamo all'art. 37-bis del DPR 600/73 non è pertinente, anche considerato che la prospettiva dell'art. 20 è tutt'altra rispetto a quella dell'art. 37-bis, postulando soltanto che si proceda alla ricostruzione dell'obiettiva portata dell'attività negoziale.

E dunque, non essendo essenziale in tale prospettiva l'intento elusivo, non possono neppure rilevare le condizioni procedurali prescritte nell'ambito della disciplina di cui all'art. 37-bis.

L'art. 20 del DPR 131/86 non è, quindi, soltanto una norma interpretativa degli atti registrati, ma anche una disposizione intesa a identificare l'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario, il quale è dato dall'oggetto dell'operazione complessivamente intesa (cfr. Cass. n. 2713/2002).

Ai fini dell'imposta di registro, pertanto, la messa in atto di diverse operazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo, comporta comunque, per espressa previsione normativa, una sola qualificazione giuridica dell'operazione complessiva e la sottoposizione a imposta di registro in base alla natura dell'effetto giuridico (finale).

In conclusione, il tema dell'indagine non consiste nell'accertare cosa le parti hanno scritto, ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato e tanto non discende assolutamente dal contenuto della dichiarazione delle parti.