

Secondo l'Agenzia delle Entrate, "nell'ambito dell'imposta di registro, all'art. 20 del TUR bisogna riconoscere anche una funzione antielusiva", con dotta citazione della Ordinanza Cass. 22.10.2014 n.ro 22492 e richiamo in nota di altra ordinanza Cass. 6835 del 19.3.2013 et Sent. Cass 15319 del 19.6.2013.

Ma l'Agenzia delle Entrate e certa Cassazione non potranno più a lungo ignorare l'ingresso della normativa dlgs 128/2015 in materia di abuso ed il fatto che l'art. 20 del TUR, alla luce di detta normativa, non può essere una norma antiabuso, ma è norma, come in effetti è sempre stata, che ha l'unico scopo di consentire di interpretare gli atti per quel che ci sta scritto dentro e non sulla base di fantasiose ricostruzioni.

Quindi è corretta applicazione dell'art 20 la riqualificazione, ai fini della sottoposizione ad imposta di registro, di un contratto un preliminare che preveda il pagamento integrale del prezzo di vendita da parte del promissario acquirente e l'immediata immissione in possesso dello stesso e non indica una data per la stipula del definitivo in contratto definitivo di compravendita.

Come al solito, i principi enunciati dalle SS. UU. della Cassazione da cui, per ammissione propria, prende spunto la Circolare non finiscono di stupire.

In particolare nella consegna della res e nel versamento di un acconto prezzo, quali effetti anticipati del preliminare, vengono rispettivamente identificati, quali negozi collegati, un **comodato** ed un **mutuo gratuito**.

Già in partenza bisogna fare uno sforzo concettuale per concepire due negozi gratuiti funzionalmente collegati e strumentali ad un negozio oneroso quale è la vendita.

Ma, entrando nel merito, nella prassi contrattuale in tanto viene effettuata la traditio della res in quanto si ottiene in contropartita la corresponsione di una somma a titolo di acconto.

In buona sostanza si tratta di uno scambio di prestazioni. Nessuna gratuità e negozio collegato eventualmente unico ed oneroso.

E se nella normalità dei casi la restituzione della somma ricevuta a mutuo dal promittente venditore viene poi effettuata per compensazione in sede di definitivo, cosa succede in caso di malfunzionamento del sinalagma contrattuale?

C'è materia per gli studiosi.

Io penso che si tratti di una parcellizzazione del contratto, questa sì, gratuita.

Riqualificazione, ai fini fiscali, del contratto preliminare in contratto di compravendita.

CRITERI DI TASSAZIONE DI ALCUNI NEGOZI GIURIDICI CONTENUTI NEGLI ATTI NOTARILI 11 maggio 2016 Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio – Settore Servizi e consulenza - Ufficio Gestione tributi

Un problema di frequente ricorrenza pratica è quello relativo alla concreta distinzione tra contratto preliminare e contratto definitivo soprattutto con riferimento ai negozi traslativi di

compravendita immobiliare. Il problema della corretta qualificazione, ai fini della sottoposizione all'imposta di registro, come contratto preliminare o come contratto definitivo di compravendita si pone soprattutto con riguardo a quegli atti che, seppur denominati "preliminari", prevedono, oltre alla promessa di vendere e acquistare: - la consegna della res; - il pagamento integrale (o quasi) del prezzo; - il trasferimento di tutti gli altri diritti ed oneri derivanti dalla compravendita. Sotto il profilo civilistico, le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 7930 del 27/03/2008**, hanno affermato, in estrema sintesi, che **il preliminare di compravendita con il quale siano contestualmente pattuite anche la consegna anticipata della res e la corresponsione del pari anticipata del prezzo in una o più soluzioni, non si configura come compravendita definitiva né come contratto atipico ma in tale fattispecie va ravvisata la convergenza, in un'unica convenzione, degli elementi costitutivi di più contratti tipici da ricondurre alla categoria dei contratti collegati**. In essa, infatti, le parti, onde agevolare, per plurime ragioni privatistiche che possono avere, la realizzazione delle finalità perseguite con la stipulazione del preliminare di compravendita, stipulano altresì dei contratti accessori, al preliminare necessariamente (Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 91/E del 16/07/2004; Antonio Montesano – Barbara Ianniello, Imposte di registro, ipotecaria e catastale, commento articolo per articolo al D.P.R. 131/1986 e al D.Lgs. 347/1990, con schemi e casi risolti, Gruppo24Ore, VI edizione, pag. 131-132. CRITERI DI TASSAZIONE DI ALCUNI NEGOZI GIURIDICI CONTENUTI NEGLI ATTI NOTARILI 11 maggio 2016 Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Lazio – Settore Servizi e consulenza - Ufficio Gestione tributi) perché funzionalmente connessi e, tuttavia, autonomi rispetto ad esso, rispondendo ciascuno ad una precisa tipica funzione economico-sociale e pertanto disciplinati ciascuno dalla pertinente normativa sostanziale. Contratti con i quali le parti pervengono ad una regolamentazione, se pur provvisoria tuttavia ben definita, dei rapporti accessori funzionalmente collegati al principale e nei quali vanno ravvisati:

- quanto alla concessione dell'utilizzazione della res da parte del promittente venditore al promissario acquirente, un comodato;
- e, quanto alla corresponsione di somme da parte del promissario acquirente al promittente venditore, un mutuo gratuito.

Sotto il profilo fiscale bisogna preliminarmente ricordare che l'**art. 20 del TUR** prevede 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".

Per determinare, quindi, il regime di tassazione di un "atto" non occorre tener conto della qualificazione giuridica (c.d. titolo) fornita dalle parti né della forma apparente dell'atto stesso, ma bisogna aver riguardo alla sua "intrinseca natura" e agli "effetti giuridici" che è destinato a produrre (art. 20 TUIR).

Per "**intrinseca natura**" deve intendersi la ricostruzione giuridica dell'atto quale risultante dall'esame del suo contenuto.

Per **“effetti giuridici”** devono intendersi le modificazioni che l’atto stesso produce nelle situazioni giuridiche dei soggetti coinvolti.

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, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici, rispetto ai dati formalmente enunciati. In altre parole, **l’art. 20 del TUR è, oltre che una disposizione normativa interpretativa degli atti registrati, una disposizione normativa che identifica quell’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.**

L’assunzione, non degli atti registrati, ma dei loro effetti giuridici come oggetto dell’imposta di registro, non lede l’autonomia privata perché i soggetti restano liberi di perseguire e 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.

Ne discende che, nell’ambito dell’imposta di registro, all’art. 20 del TUR bisogna riconoscere anche una funzione antielusiva.

A tal proposito si deve evidenziare che la **Corte di Cassazione, Sez. VI, con Ordinanza del 22/10/2014, n. 22492**, ha rilevato che “In tema di interpretazione degli atti ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro, il criterio fissato dall’art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 impone di privilegiare l’intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che **i concetti privatistici relativi all’autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa reale e complessiva dell’operazione economica, rispetto alle forme dei singoli negozi giuridici.**

Invero, **il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo**, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali mediante l’uso distorto di strumenti giuridici, pur se non contrastante direttamente con alcuna specifica norma”

Sulla base dell’enunciato principio la Corte di Cassazione ha ritenuto corretto l’operato dell’Agenzia delle Entrate che ha **riqualificato, ai fini della sottoposizione ad imposta di registro, un preliminare – che prevedeva, tra le altre cose, il pagamento integrale del prezzo di vendita da parte del promissario acquirente e l’immediata immissione in possesso dello stesso e non indicava una data per la stipula del definitivo – in contratto definitivo di compravendita** con lo scopo di contrastare l’intento simulatorio delle parti.

Vi è da dire che già in precedenza e in diverse occasioni la Corte di Cassazione aveva riconosciuto all’Amministrazione finanziaria il potere di riqualificare i contratti sottoscritti dal contribuente.

Basta citare sul punto queste due pronunce della Suprema Corte:

- la sentenza n. 6959 del 14/03/2008 con la quale i giudici di legittimità hanno asserito che "In tema di imposta di registro, la qualificazione conferita agli atti dalle parti o dal giudice civile non è intangibile né da parte del giudice tributario, il quale ha il potere di valutare incidentalmente tutte le questioni che, connaturalmente estranee alla sua giurisdizione sono decisive ai fini della soluzione della controversia devolutagli, né da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, facendosi carico del relativo onere probatorio, ha il potere di riqualificare (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) i contratti sottoscritti dal contribuente, per farne valere la simulazione, e comunque per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile" (la Cassazione ha, quindi, accolto il ricorso dell'A.F. che aveva riqualificato, sottoponendola ad imposta proporzionale di registro, una scrittura privata con le quali le parti avevano dichiarato di vendere un terreno a certe condizioni sebbene fosse pendente un giudizio civile avente ad oggetto l'accertamento della natura di proposta di vendita, preliminare di vendita o vendita vera e propria della detta scrittura privata);

In questo senso cfr. anche Cass. Civ. Ordinanza n. 6835 del 19/03/2013 e sentenza n. 15319 del 19/06/2013.

- la sentenza n. 12249 del 19/05/2010 della Sezione V che ha affermato: "In tema di accertamento delle imposte (ed in particolare in tema di imposta di registro, ndr), l'Amministrazione finanziaria, assumendo il correlativo onere probatorio, ha il potere di riqualificare – prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa – i contratti sottoscritti dal contribuente, ovvero di farne rilevare la simulazione o altri profili di invalidità, quale la nullità per mancanza di causa e, conseguentemente, applicare un trattamento fiscale meno favorevole di quello conseguente agli effetti ricollegabili allo schema negoziale impiegato".

Alla luce delle considerazioni che precedono si deve concludere che, sotto il profilo fiscale, il contratto con il quale le parti, oltre a promettere di vendere e di acquistare un immobile entro un certo tempo, prevedono:

- il pagamento integrale (o quasi) del prezzo,
- la consegna della res,
- e il trasferimento di tutti i diritti e gli obblighi della compravendita,

deve essere riqualificato e trattato come contratto definitivo di compravendita applicando le aliquote sancite dall'art. 1, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, e riconoscendo, qualora espressamente richieste in atto e sussistendone i requisiti, il sistema del prezzo-valore e l'agevolazione prima casa.

Qualora al preliminare così congegnato e tassato segua la stipula del definitivo, quest'ultimo sarà assoggettato all'imposta di registro in misura fissa, salvo che contenga altre disposizioni negoziali soggette ad imposizione.

Qualora, invece, il preliminare preveda solo la consegna della res (in gergo chiamata erroneamente immissione in possesso) e/o il pagamento integrale (o quasi) del prezzo, oltre all'imposta di registro fissa dovuta sul preliminare sarà dovuta l'imposta in misura fissa per il comodato derivante dalla detenzione qualificata da parte del promissario acquirente e l'imposta

proporzionale del 3% sul prezzo (l'imposta è dovuta in misura fissa se il prezzo è assoggettato ad IVA).