

CAPITOLO II

L'IMPOSTA DI REGISTRO

(di Giacomo Stalla – Lorenzo Delli Priscoli – Marzia Minutillo Turtur)³

SOMMARIO: 1. Profili generali – 2. Imposta di registro sugli atti negoziali – 2.1. Casistica. Trasferimento di immobili – 2.2. Fideiussioni - 2.3. Trust - 3. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare - 3.1. La rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale - 3.2. Il problema della retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. a), della l. n. 205 del 2017 modificativo dell'art. 20 del d.P.R. 131 del 1986. L'intervento dell'art.1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018. - 3.3. Norma di mera qualificazione o antielusiva? Il rapporto tra l'art.20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'art.10 bis della l. n. 212 del 2000 - 3.4. Peculiarità ed autonomia dell'interpretazione negoziale in materia tributaria - 4. Agevolazione cd. prima casa – 4.1. Il requisito della residenza – 4.1.1. Mancato trasferimento della residenza entro il termine normativamente previsto: casistica – 4.1.2. Insussistenza del diritto di proprietà o di un diritto reale cd. minore su un altro immobile – 4.1.3. Decadenza dall'agevolazione – 5. Imposta sulla registrazione degli atti giudiziari – 5.1. Casistica.

1. Profili generali.

L'imposta di registro è disciplinata dal d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (cd. Testo Unico dell'Imposta di Registro), così suddiviso: Titoli I-IX: struttura dell'imposta; Allegati: Tariffa parte I: atti soggetti a registrazione in termine fisso; Tariffa parte II: atti soggetti a registrazione in caso d'uso; Tabella: atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione.

L'imposta di registro è una imposta indiretta (in quanto colpisce il trasferimento di ricchezza, ad es., l'acquisto di un appartamento), è dovuta per la registrazione di una scrittura, pubblica o privata, ed è commisurata ai valori espressi nella scrittura medesima. L'imposta di registro trae la sua origine dall'obbligo o dalla volontà, da parte dei cittadini, di annotare un atto scritto (contratti, scritture private, costituzione di enti o di società, sentenze, decreti, ecc.) presso un registro pubblico, allo scopo di non poterne più modificare la data e il contenuto. Questo registro, tenuto dall'apposito Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, riporta in ordine cronologico tutti gli atti sottoposti a registrazione. L'imposta che deriva da queste operazioni colpisce pertanto, quali trasferimenti di ricchezza, i valori venali (ossia i valori di mercato dei beni) o patrimoniali contenuti negli atti, come la vendita o la locazione di un immobile. L'imposta di registro è alternativa all'IVA, quale altra imposta indiretta: gli atti soggetti ad IVA non scontano pertanto

³ In particolare, il Cons. Lorenzo Delli Priscoli ha redatto i §§ 1, 2 e 5, il Cons. Giacomo Stalla il § 3 e la Dott.ssa Marzia Minutillo Turtur il § 4 e ciascuno i rispettivi sottoparagrafi.

l'imposta di registro, salvo quanto previsto in materia di locazione e cessione di fabbricati da imprese costruttrici (Sez. 6-5, n. 06835/2018, Mocci, Rv. 647520-01).

La registrazione si effettua mediante la presentazione all'Ufficio del Registro di due copie dell'atto (tre copie, di cui una in carta libera, per gli atti pubblici – ossia quelli redatti davanti ad un pubblico ufficiale quale, ad es., un notaio - o le scritture private autenticate: sono tali quelle rese davanti ad un pubblico ufficiale che attesta l'identità della persona che sottoscrive), delle quali una viene restituita all'interessato con la data e gli estremi della avvenuta registrazione.

Per i contratti di locazione e gli altri atti relativi agli immobili è stata attivata una procedura di registrazione telematica svolta da soggetti abilitati dall'art. 10 del T.U.R. (come, ad esempio, i notai), che sostituisce, con identiche caratteristiche, la presentazione diretta all'Ufficio. A riguardo, la Corte di cassazione ha precisato che, in tema di imposta di registro, il controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla regolarità dell'autoliquidazione e del versamento della stessa in via telematica da parte dei soggetti di cui all'art. 10, lett. b), del d.P.R. n. 131 del 1986, tra i quali sono ricompresi i notai per gli atti redatti, ha natura anche sostanziale e prescinde dalla natura principale o complementare dell'imposta (Sez. 5, n. 13626/2018, Castorina, Rv. 648676-01).

Il termine per effettuare la registrazione varia a seconda del tipo di atto. Sono sottoposti a registrazione obbligatoria: tutti gli atti scritti compiuti in Italia; i contratti, anche verbali, aventi per oggetto locazioni, trasferimenti di azienda, trasferimento di proprietà o di diritti reali (ad esempio, il diritto di abitazione); gli atti formati all'estero che comportino trasferimenti assimilabili a quelli sopra indicati.

La legge prevede in tali casi la registrazione entro un termine fisso, generalmente determinato in 20 giorni. I contratti di locazione e gli altri atti relativi a diritti sugli immobili dispongono invece di 30 giorni, mentre gli atti formati all'estero di 60 giorni.

Sono invece sottoposti a registrazione solo in caso d'uso (cioè quando una delle parti intenda dimostrare, con l'avvenuta registrazione, l'efficacia temporale del contratto): i contratti aventi ad oggetto una prestazione di lavoro autonomo; le scritture private non autenticate; i contratti di locazione “stagionali”, cioè inferiori a 30 giorni nel corso dell'anno.

Pertanto, sulla base del presupposto per il quale l'obbligo di registrazione di cui all'art. 22 del d.P.R. n. 131 del 1986 trova applicazione soltanto per gli atti che devono essere registrati entro un termine fisso o in caso d'uso, la Corte di legittimità ha evidenziato che non opera per i buoni postali fruttiferi, che non rientrano in alcuna categoria per la quale sia prevista

la registrazione, essendo contemplata, peraltro, dall'art. 8 della tabella allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, l'esenzione da detto obbligo per titoli similari (Sez. 5, n. 09504/2018, Zoso, Rv. 647831-01).

L'art. 69 del d.P.R. n. 131 del 1986, nella formulazione antecedente alle modifiche di cui all'art. 18 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, sanziona espressamente il ritardo nella registrazione dell'atto. La S.C. ha chiarito, tuttavia, che l'omessa richiesta di registrazione nei termini di legge costituisce una violazione punibile con la sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, disposizione, quest'ultima, avente portata generale (Sez. 5, n. 07608/2018, Fasano, Rv. 647680-01).

2.Imposta di registro sugli atti negoziali.

Ai sensi dell'art. 57, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, l'obbligazione per il pagamento dell'imposta di registro grava sulle parti contraenti in solido.

In particolare, si tratta di un'ipotesi di solidarietà paritetica (ricorrente quando tutti i coobbligati sono ugualmente interessati al presupposto impositivo) e non di solidarietà dipendente (nella quale, invece, il vincolo per il pagamento riguarda, oltre ai coobbligati che hanno realizzato la fattispecie principale, anche soggetti che hanno posto in essere un'attività secondaria rispetto a quella che manifesta la capacità contributiva) con la conseguenza che ciascun debitore è tenuto per l'intero nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, la quale nella riscossione non è vincolata né dal beneficio dell'ordine, né da quello di previa escussione, mirando la norma a rendere più sicura ed agevole la realizzazione del diritto alla percezione del tributo (Sez. 5, n. 13139/2018, De Masi, Rv. 648668-01).

E' stato chiarito, poi, che dette parti devono identificarsi, a seguito della riqualificazione ex art. 20 del detto decreto, in tutte quelle che abbiano partecipato ai distinti negozi ricondotti ad un'operazione causalmente unitaria (Sez. 6-5, n. 12909/2018, Carbone, Rv. 648641-01).

Sul piano processuale, la natura solidale dell'obbligazione esclude la ricorrenza tra le parti del litisconsorzio necessario (Sez. 5, n. 01698/2018, Stalla, Rv. 646921-01).

Peraltro, l'acquirente di un immobile, che abbia ricevuto la notificazione di un avviso di liquidazione dell'imposta di registro sul presupposto che il valore dichiarato nell'atto fosse inferiore a quello reale, può - impugnando il suddetto avviso di liquidazione - opporre all'Erario il giudicato riduttivo del maggior valore ottenuto dal venditore (coobbligato in solido con l'acquirente), anche se non ha impugnato l'avviso di rettifica propedeutico a quello di liquidazione, ed anche se ha pagato la pretesa imposta, purché non per spontanea adesione alla pretesa tributaria, solo in quest'ultimo caso essendo irripetibile quanto versato (Sez. 5, n. 02231/2018,

Campanile, Rv. 646704-01, fattispecie nella quale è stata annullata la decisione impugnata per aver ritenuto spontaneo il pagamento di una cartella effettuato, solo all'atto della sua ricezione, allo scopo di evitare l'esecuzione forzata ed accompagnato dalla contestuale impugnazione della cartella medesima).

Su un piano generale, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 131 del 1986, la nullità o l'annullabilità dell'atto non incidono sull'obbligo di chiederne la registrazione né su quello, conseguente, di pagare la relativa imposta, tanto principale quanto complementare, ma costituiscono soltanto titolo per ottenerne la restituzione, ove venga dichiarata o accertata l'invalidità dell'atto con sentenza passata in giudicato, in ragione, peraltro, di un vizio non imputabile alle parti e che renda l'atto stesso insuscettibile di ratifica, convalida o conferma (Sez. 6-5, n. 06832/2018, Mocci, Rv. 647519-01).

Per altro verso, sempre in termini generali, la S.C. ha chiarito che, in tema di contratto per persona da nominare, il terzo designato subentra nel contratto per effetto della nomina e della sua contestuale accettazione e, quindi, acquista i diritti ed assume gli obblighi già facenti capo al contraente originario con effetto retroattivo, con la conseguenza che, nel caso in cui l'originario stipulante con riserva abbia versato al preliminare l'imposta proporzionale sugli acconti, l'*electus* che abbia diritto di versare l'imposta di registro in misura fissa ha il correlato diritto al rimborso dell'imposta proporzionale versata sull'acconto al preliminare, attesa l'unitarietà logico-giuridica della sequenza preliminare-definitivo anche agli effetti fiscali (Sez. 5, n. 30192/2017, Carbone, Rv. 646302-01).

E' stato successivamente specificato che l'art. 32 del d.P.R. n. 131 del 1986 deve essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi di contratto preliminare di compravendita "per persona da nominare", la nomina tardiva determina unicamente l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa sia nei confronti dell'originario promissario acquirente che del terzo nominato tardivamente, mentre l'imposta di registro proporzionale dovuta in relazione al contratto definitivo graverà esclusivamente sulle parti che hanno stipulato l'atto, restando del tutto estraneo allo stesso il promissario acquirente che ha effettuato, sebbene oltre il termine contrattuale, la nomina del terzo (Sez. 5, n. 03176/2018, Di Geronimo, Rv. 646935-01).

2.1. Casistica. Trasferimento di immobili.

A seguito della sostituzione dell'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ad opera dell'art. 24, comma 5, della l. 7 luglio 2009, n. 88, che, con effetto retroattivo, stante la finalità di adeguamento al diritto dell'Unione europea, ha eliminato la presunzione legale relativa (introdotta dall'art. 35, comma 3, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., dalla l. 4 agosto 2006, n. 248) di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni

immobili al valore nominale degli stessi, è stato ripristinato il precedente quadro normativo, sicché è rimesso alla valutazione del giudice l'accertamento, anche in base a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, in ordine all'eventuale maggior valore di detti beni (Sez. 5, n. 11439/2018, Fasano, Rv. 648075-02).

Le Commissioni tributarie, oltre alla possibilità di confermare o annullare l'atto dell'amministrazione, hanno il potere di rivedere la stima operata dall'Ufficio, non potendo, tuttavia, sopperire alla carenza di prova del credito impositivo (Sez. 5, n. 01728/2018, Stalla, Rv. 646897-01).

Per altro verso, la Corte di legittimità (Sez. 5, n. 01961/2018, Zoso, Rv. 646898-01) ha altresì affermato che l'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato può legittimamente fondarsi, oltre che sul parametro comparativo e su quello del reddito, anche su "altri elementi di valutazione" ai sensi dell'art. 51, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986, quali la destinazione, la collocazione, la tipologia, la superficie, lo stato di conservazione e l'epoca di costruzione dell'immobile, elementi, questi ultimi, da ritenersi pari ordinati ai primi, purché non siano elencati in modo meramente generico e di stile, onde consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Nella specie, la Corte di cassazione, in applicazione del principio, ha confermato la decisione impugnata che aveva fondato l'accertamento di maggior valore solo sulla stima effettuata dall'Agenzia del territorio, in quanto rientrante tra gli elementi di valutazione del detto art. 51, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986. Quest'ultima norma, peraltro, nella parte in cui prevede che, ai fini della rettifica del valore dei beni, debba aversi riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni, aventi ad oggetto i medesimi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, non comporta l'immodificabilità del valore risultante da detti atti, ma si limita ad indicare un parametro certo di confronto in base al quale l'Ufficio deve determinare il valore del bene in comune commercio (Sez. 5, n. 00963/2018, Gai, Rv. 646912-01).

Ciò posto, nel corso del 2018, sono stati effettuati numerosi chiarimenti nella giurisprudenza della Corte di legittimità in ordine a fattispecie peculiari di trasferimento di immobili.

Nell'ipotesi in cui il trasferimento dell'immobile sia avvenuto ai sensi dell'art. 2932 c.c., l'opzione per la determinazione della base imponibile in applicazione della disciplina del cd. "prezzo valore", di cui agli artt. 1, comma 497, della l. n. 266 del 2005 e 52 del d.P.R. n. 131 del 1986, può essere esercitata con dichiarazione notarile integrativa - da ritenersi possibile tenendo conto dei principi enunciati da Corte Cost. n. 24 del 2014 - successiva al passaggio in giudicato della sentenza, in quanto solo dopo tale momento si concretizzano il trasferimento della proprietà e l'obbligo di versare il prezzo dovuto e l'Amministrazione finanziaria, decorso un congruo

termine per l'effettuazione della dichiarazione, può iniziare il relativo procedimento di accertamento (Sez. 5, n. 05751/2018, Balsamo, Rv. 647365-01).

E' stato inoltre chiarito che, in tema d'imposta di registro, catastale e ipotecaria, l'art. 1, commi 25-28, della l. 24 dicembre 2007, n. 244, pur abrogando l'art. 36, comma 15, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006, che aveva, a sua volta, abrogato l'art. 33, comma 3, della l. 23 dicembre 2000, n. 388, non ha ripristinato la disciplina dettata da tale norma, in quanto ha modificato le tariffe allegate al d.P.R. n. 131 del 1986 ed al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, prevedendo una nuova regolamentazione per la quale le agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati non volti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata pubblica sono ridotte, poiché le imposte devono essere corrisposte non più in misura fissa ma proporzionale. Peraltro, restando ferma la *ratio* della disciplina originaria di diminuire per l'acquirente il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, tali agevolazioni spettano, nell'ipotesi di piano particolareggiato di iniziativa privata, anche prima della stipula della convenzione di lottizzazione, purché l'edificazione, che detta stipula presuppone, intervenga entro cinque anni (Sez. 5, n. 03536/2018, De Masi, Rv. 647090-01).

Nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce (Sez. 6-5, n. 00313/2018, Conti, Rv. 646998-01).

In tema di imposta di registro, in presenza di opere abusive, il valore del compendio immobiliare compravenduto va determinato in base al comune apprezzamento di mercato delle stesse, tenuto conto, da una parte, che la commissione di abusi edilizi non può tradursi in una ragione di trattamento di favore e, dall'altra, che il principio generale, dettato dall'art. 2645-bis, comma 6, c.c., secondo cui si intende esistente l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, è applicabile anche in materia fiscale. Il carattere illecito dell'eventuale abuso edilizio non può infatti tradursi in una ragione di trattamento di favore per il privato; pertanto l'amministrazione deve provvedere alla valutazione dell'immobile sulla base del comune apprezzamento commerciale (Sez. 6-5, n. 02189/2018, Cirillo E., Rv. 647105-01, fattispecie nella quale è stata annullata la decisione impugnata, che aveva ritenuto priva di incidenza fiscale la presenza di una piscina abusiva e allo stato grezzo).

Per le aree ricomprese nel piano regolatore generale, l'edificabilità può essere esclusa solo da vincoli assoluti, mentre vincoli specifici possono incidere unicamente sul valore venale dell'immobile, da stimare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie. In applicazione del principio, la Corte di cassazione ha rigettato il motivo di ricorso con cui si propugnava l'applicabilità del principio della inedificabilità di fatto del terreno oggetto di rettifica (Sez. 5, n. 31048/2017, Di Geronimo, Rv. 646686-01).

2.2. Fideiussioni.

In tema di imposta di registro, ex art. 6 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in caso di plurime fideiussioni enunciate nello stesso decreto ingiuntivo e comportanti responsabilità solidale cumulativa dei fideiussori per lo stesso debito, l'imposta proporzionale di registro va applicata ad una sola fideiussione, con sottoposizione delle altre ad imposta di registro in misura fissa, non essendo condizionata l'applicazione di detto speciale regime né alla contestualità della prestazione delle garanzie né ad una comune consapevolezza dei garanti di prestare garanzia per lo stesso debito, rilevando esclusivamente il fattore agevolativo rappresentato dalla solidarietà cumulativa assunta quale conseguenza legale (art. 1946 c.c.) della pluralità di co-garanzie per lo stesso debito (Sez. 5, n. 00976/2018, Stalla, Rv. 646695-01).

Occorre inoltre considerare che l'atto con il quale il disponente vincoli propri beni al perseguimento della finalità di rafforzare una generica garanzia patrimoniale già prestata, nella qualità di fideiussore, in favore di alcuni istituti bancari, pur non determinando il trasferimento di beni ad un beneficiario e l'arricchimento di quest'ultimo, nondimeno è fonte di costituzione di un vincolo di destinazione, sicché resta assoggettato all'imposta prevista dall'art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. dalla l. 24 novembre 2006, n. 286, la quale - accomunata per assonanza alla gratuità delle attribuzioni liberali - a differenza delle imposte di successione e donazione, che gravano sui trasferimenti di beni e diritti a causa della costituzione dei vincoli di destinazione, è istituita direttamente, ed in sé, sulla costituzione del vincolo (Sez. 6-5, n. 03735/2015, Perrino, Rv. 634927-01).

2.3. Cessione di azienda.

Ai fini tributari, nella nozione di cessione d'azienda assume rilevanza centrale l'elemento funzionale, ossia il legame fra il singolo elemento aziendale ceduto e l'impresa, sicché, solo in mancanza di questo legame, il bene potrà ritenersi ceduto autonomamente e pertanto, se del caso,

l'operazione sarà assoggettata al pagamento dell'Iva, mentre, nell'ipotesi contraria, l'imposizione non potrà essere frazionata e l'intera operazione negoziale dovrà essere qualificata come cessione d'azienda, assoggettata al pagamento dell'imposta di registro in misura proporzionale (**Sez. 5, n. 33495/2018, Leuzzi, Rv. 652260-01**).

E' integrata una cessione d'azienda e non di singoli beni ove gli stessi, nel loro complesso, siano potenzialmente utilizzabili per l'attività produttiva, non assumendo rilevanza l'attuale esercizio dell'impresa. (Nella specie, la S.C. ha confermato la decisione impugnata, la quale aveva ritenuto ricorrere una cessione d'azienda in conseguenza della vendita di un intero complesso industriale con un unico negozio, regolato mediante una sola fattura che si riferiva indistintamente alla totalità dei beni, sebbene tale azienda non fosse, al momento della cessione, utilizzata ai fini dell'attività produttiva: **Sez. 5, n. 33486/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652261-01**).

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, nel valore dell'avviamento commerciale deve essere considerato anche il marchio in quanto esso, ove faccia parte del complesso dei beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, comporta un incremento di valore dell'azienda (Sez. 5, n. 03486/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 652261-01).

In tema di qualificazione giuridica del contratto come cessione di azienda radiotelevisiva (con conseguente assoggettamento ad imposta di registro) o di cessione di un ripetitore singolarmente considerato (con conseguente assoggettamento ad IVA), l'art. 27, comma 7-bis, del d.lgs. n. 177 del 2005, introdotto dall'art. 40, comma 9-bis, del d.l. n. 201 del 2011, conv., con modif., dalla l. n. 214 del 2011, ha stabilito che la cessione anche di un singolo impianto, purché non riguardi le sole attrezzature, integra una cessione di azienda, prevedendo al contempo l'intangibilità fiscale delle cessioni precedenti alla sua entrata in vigore, per le quali resta ferma la qualificazione giuridica data dalle parti (**Sez. 5, n. 33230/2018, Balsamo, Rv. 652260-01**).

Il valore effettivo dell'azienda, rispetto a quello dichiarato, deve essere accertato tenendo conto del criterio di cui all'art. 51, comma 4, del d.P.R. n. 131 del 1986, che non esclude, peraltro, una verifica sulla inerenza delle passività risultanti dalla documentazione contabile rispetto all'attività svolta dall'azienda trasferita, in quanto l'estraneità dei debiti, ancorché appostati in contabilità ed assunti dalla cessionaria, fa sorgere, in capo all'acquirente, una responsabilità ex art. 2560, comma 2, c.c., assimilabile all'accollo che, ai sensi dell'art. 43, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, concorre a determinare la base imponibile (**Sez. 5, n. 27838/2018, Balsamo, Rv. 650974-01**).

3. L'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'interpretazione dell'atto da registrare.

3.1. La rilevanza del dato interpretativo extratestuale e del collegamento negoziale.

La legge di bilancio previsionale per l'anno 2018 (art. 1, comma 87, lett. a), della l. 27 dicembre 2017, n. 205) ha significativamente modificato l'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro in tema di "interpretazione degli atti", la cui previgente formulazione (*"L'imposta è 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"*) trova oggi una più circoscritta definizione normativa.

Ribadito il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, il recente intervento legislativo ha ristretto l'oggetto dell'interpretazione al solo atto presentato alla registrazione, ed agli elementi soltanto da quest'ultimo desumibili. Non rilevano quindi più, come espressamente indicato dal legislatore, gli elementi evincibili da atti eventualmente ad esso collegati, così come quelli riferibili ad indici esterni o fonti extratestuali: *"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"*.

La modifica legislativa è intervenuta in una fase di ulteriore consolidamento del già radicato indirizzo giurisprudenziale di legittimità sull'art. 20 del detto d.P.R. n. 131 del 1986, in base al quale – all'esatto contrario – la qualificazione dell'atto secondo parametri di tipo sostanzialistico, e non nominalistico o formale, comporta la necessaria considerazione anche di elementi esterni all'atto ed, in particolare, di quelli desumibili da atti eventualmente collegati con quello presentato alla registrazione.

I passaggi principali di quest'ultimo orientamento (per il quale v., tra le tante, Sez. 5, n. 10743/2013, Bruschetta, Rv. 626531-01; Sez. 5, n. 06405/2014, Napolitano, Rv. 630589-01; Sez. 5, n. 25001/2015, Chindemi, Rv. 637841-01) possono riassumersi nei termini seguenti:

- la natura di 'imposta d'atto' propria dell'imposta di registro (e confermata dall'art.1 T.U.R., secondo cui l'oggetto dell'imposta è costituito appunto dall'atto soggetto a registrazione e da quello che sia volontariamente presentato per la registrazione) non osta alla valorizzazione complessiva di elementi interpretativi esterni e di collegamento negoziale, poiché l' 'atto presentato alla registrazione' non si identifica con l' 'atto-documento', bensì con l'insieme delle previsioni negoziali preordinate, anche mediante collegamento e

convergenza finalistica, al perseguimento di una programmata regolazione unitaria degli effetti giuridici derivanti dai vari negozi collegati ('atto-negozio');

- solo la considerazione di elementi meta-testuali e di collegamento negoziale individua e misura l'effettiva capacità contributiva sottesa, ex art. 53 Cost., all'atto presentato alla registrazione, così da demandare all'imposizione di registro la funzione sua propria; che non è più, tanto, quella (primigenia) di tassa corrispettiva del servizio pubblico di archiviazione, conservazione ed attribuzione di data certa all'atto, quanto, ed in massima parte, quella di imposta applicata (con metodo tariffario: fisso o proporzionale) sull'indice di forza economica e di capacità contributiva di cui l'atto presentato alla registrazione è espressione;
- il recupero di elementi negoziali esterni e collegati all'atto presentato alla registrazione risponde all'esigenza di evidenziare, appunto in attuazione della regola di prevalenza della sostanza sulla forma, la causa 'concreta' o 'reale' di tale atto, assunta quale criterio ispiratore di un'attività (quella di qualificazione negoziale volta all'emersione della materia imponibile) che, per sua natura, non può essere lasciata alla discrezionalità delle parti contribuenti; tanto che, a riprova, analoga esigenza non si pone con riguardo alla registrazione di atti di natura non negoziale ma decisionale, come una sentenza o un lodo arbitrale, in ordine ai quali occorre invece fare stretto riferimento al solo contenuto ed ai soli effetti che emergano dalla pronuncia stessa, "*senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei, né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato il giudicato*" (Sez. 5, n. 15918/2011, Polichetti, Rv. 618773-01);
- la qualificazione del contratto secondo sostanza, e con riguardo anche agli atti collegati, non comporta violazione degli artt. 23 e 41 Cost., atteso che essa deve ritenersi voluta proprio dalla legge, e non incide sull'autonomia negoziale delle parti né sulla efficacia dei contratti riqualeficati (che restano pienamente validi).

Il convincimento per cui il criterio di qualificazione sostanziale '*per intrinseco*' dell'atto presentato alla registrazione non confligge con la considerazione dell'eventuale collegamento negoziale (il cui accertamento, anzi, sollecita) ha prodotto una casistica giurisprudenziale vastissima ed eterogenea di qualificazione (ri-qualificazione) giuridica ex art. 20 del detto d.P.R., in virtù della quale, solo per citare qualche esempio più ricorrente:

- è vendita il conferimento di aziende o immobili, anche gravati da mutui ipotecari accollati dalla società conferitaria, collegato alla successiva cessione a terzi delle quote di quest'ultima: tra le altre, Sez. 6-5, n. 12909/2018, Carbone, Rv. 648641-01, ha rilevato che "*il*

conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione dal conferente a terzi delle quote della società devono essere qualificati come cessione di azienda se il Fisco riconosca nell'operazione complessiva, in base alle circostanze obiettive del caso concreto, la causa unitaria della cessione aziendale”;

- è vendita la fattispecie di collegamento negoziale tra mutuo ipotecario e conferimento alla società dell'immobile su cui grava l'ipoteca, anche senza una successiva cessione delle quote societarie: Sez. 5, n. 04589/2018, Delli Priscoli, Rv. 647214-01; Sez. 5, n. 07637/2018, De Masi, Rv. 647555-01;
- è cessione di azienda la vendita separata, ma collegata, di tanti beni singolarmente considerati, ma funzionalmente suscettibili di destinazione ed organizzazione produttiva unitaria: Sez. 5, n. 01955/2015, Chindemi, Rv. 634166-01; Sez. 5, n. 17965/2013, Rv. 628454-01; nonché Sez. 5, n. 31069/2017, De Masi, Rv. 649707-01, secondo cui: *“la nozione di cessione d'azienda assunta ai fini dell'imposta di registro induce a riaffermare la centralità dell'elemento funzionale, ossia del legame fra singolo elemento aziendale ed impresa, che conferisce l'attributo aziendale a ciascuno degli elementi che la compone, e che non viene meno nelle cessioni "scomposte" di beni aziendali, con formula cosiddetta "spezzatino" o "a gradini" (steptransactions); per cui soltanto il bene che non può considerarsi funzionale all'esercizio dell'impresa condotto con quell'azienda, e che la volontà delle parti abbia voluto escludere dalla fattispecie negoziale, potrà essere considerato autonomamente, mentre, in caso contrario, l'imposizione non potrà essere frazionata, e la fattispecie negoziale sarà considerata fiscalmente come cessione d'azienda, o di ramo d'azienda, indipendentemente da cosa le parti abbiano scritto in contratto”*; ha osservato Sez. 5, n. 21767/2017, Fuochi Tinarelli, Rv. 645463-01, che: *“In ambito tributario, a fini della determinazione dell'imposta applicabile, la qualificazione di un negozio come cessione d'azienda postula una valutazione complessiva dell'operazione economica realizzata, assumendo rilievo preminente la causa reale di essa, alla luce dell'obiettivo economico perseguito e dell'interesse delle parti alle prestazioni”*. Ciò in una fattispecie concreta nella quale è stata ritenuta configurabile un'unitaria cessione d'azienda pur a fronte di distinte cessioni di beni aziendali (cd. ‘spezzatino’); e nonostante che le rimanenze di merci fossero state formalmente escluse dal negozio traslativo, ma in seguito acquistate separatamente dalla medesima cessionaria: in parte direttamente, in parte mediante l'interposizione di una controllata;
- è cessione di azienda sociale la cessione totalitaria delle quote di una società operativa: Sez. 6-5, n. 24594/2015, Cosentino, Rv. 637842-01;
- è vendita di area edificabile la cessione di un terreno con retrostante fabbricato vetusto, collegata alla successiva richiesta, da parte

- dell'acquirente, di concessione edilizia per la demolizione e la ricostruzione: Sez. 5, n. 24799/2014, Bruschetta, Rv. 633553-01;
- è vendita onerosa la rapida successione di finanziamento alla società contribuente, apporto del patrimonio immobiliare di questa ad un fondo comune di investimento immobiliare verso accollo liberatorio del finanziamento in capo alla società di gestione del fondo, attribuzione all'apportante di quote di partecipazione al fondo per ammontare di gran lunga inferiore al valore finanziato, cessione delle quote stesse ad altri partecipanti o investitori: Sez. 5, n. 15319/2013, Cappabianca, Rv. 627197-01, in relazione al “caso Tamerice”;
 - l'imposta agevolata sostitutiva di quelle di registro, bollo ed ipotecaria sulle operazioni di credito a medio-lungo termine (art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601) non si applica, non solo quando il contratto di finanziamento contenga una clausola che renda discrezionale il recesso unilaterale della banca prima dei 18 mesi, ma anche quando tale clausola sia contenuta in un contratto di conto corrente con apertura di credito al quale il contratto di finanziamento sia collegato (Sez. 5, n. 06505/2018, Stalla, Rv. 649763-01).

Unica voce dissonante, nel più recente panorama giurisprudenziale di legittimità in materia, è costituita da Sez. 5, n. 02054/2017, D'Isa, Rv. 642530-01, la quale, pur affermando che l'amministrazione finanziaria non è tenuta a conformarsi alla qualificazione giuridica attribuita al contratto dalle parti, ha poi stabilito che essa non può operare la riqualificazione del medesimo - ex art. 20 del TUR - travalicando “*lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile, salva la prova, da parte sua, sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici*”. Tanto che, in assenza di prova di intento elusivo e strumentale, la cessione dell'intera partecipazione societaria non può essere riqualificata in termini di cessione aziendale.

Posto che l'attività contrattuale delle parti si concreta nella “*libera scelta di un tipo negoziale invece di un altro*”, si è osservato, nella sentenza in esame, che l'articolo 20 attribuisce rilevanza agli effetti ‘giuridici’ e non ‘economici’ dell'atto presentato alla registrazione (l'aggettivo ‘giuridici’ è stato introdotto, a seguito di un vivace dibattito dottrinale, nella previgente disciplina del registro di cui all'art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, poi trasfuso nell'art. 20 in esame), là dove andrebbe rimarcata proprio l'autonomia e differenziazione degli effetti ‘giuridici’ tra cessione della partecipazione societaria e cessione dell'azienda (accostabili sì, ma unicamente quanto ad effetti ‘economici’); così giungendosi a confermare la sentenza con la quale la commissione tributaria regionale aveva escluso il collegamento negoziale e la conseguente configurabilità di un'unica cessione di azienda nell'ipotesi di conferimento, da parte della contribuente, di due distinti rami d'azienda in

due neo-costituite società; con successiva cessione delle relative partecipazioni ad una terza società.

La posizione così isolatamente espressa non ha però avuto seguito, tanto da escludersi che sia da essa scaturito un vero e proprio contrasto interpretativo interno alla sezione tributaria.

In particolare, Sez. 5, n. 11873/2017, De Masi, Rv. 649760-01, ha preso espressamente posizione sui principi richiamati dalla citata Sez. T n. 2054/2017, osservando, in ripristinata continuità con l'orientamento pregresso, che: *“è proprio la formulazione dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, a consentire il superamento dell'individuato limite all'attività di interpretazione dell'atto consentita all'Amministrazione finanziaria; - l'intento elusivo non è essenziale ai fini qui esaminati; - la proposta lettura della disposizione mal si concilia con il principio costituzionale della capacità contributiva ed ignora la ricordata evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta”*.

Soggiunge, in particolare, la richiamata Sez. 5, n. 11873/2017, cit., che: *“l'art. 20, (...) fissa un chiaro criterio il quale comporta che, nell'imposizione del negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ad alla effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti. (...) l'esaminata disposizione non richiede l'intento elusivo, che può esserci ma non deve necessariamente esserci, sicché il tema d'indagine non consiste nell'accertare cosa la parti hanno scritto, ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale, e tanto non discende dal contenuto delle peculiari dichiarazioni delle parti medesime. (...)”*

Con tale pronuncia si è altresì ribadita la pacifica utilizzabilità, anche in materia di imposizione ex art. 20 del T.U.R., degli istituti civilistici generali:

- della ‘causa concreta’ del contratto (già focalizzata, quale parametro di valutazione della ‘validità’ del contratto, da Sez. 3, n. 10490/2006, Travaglino, Rv. 592154-01; e successivamente innumerevoli volte ripresa, fino a costituire un criterio generalmente riconosciuto di ‘interpretazione’ del medesimo), qui definita quale sintesi degli interessi perseguiti e *“scopo pratico del negozio inteso, al di là del modello astratto utilizzato, come funzione individuale della singola e specifica negoziazione”*;

- del ‘collegamento negoziale’, definibile nella risultante di un elemento oggettivo di connessione e di un elemento soggettivo di perseguimento di un ‘fine ulteriore’ rispetto a quello raggiungibile dai singoli negozi isolatamente considerati; così da dar vita ad un *“meccanismo attraverso il quale le parti perseguono un risultato economico complesso, che viene realizzato, non attraverso un autonomo e nuovo contratto, ma attraverso una pluralità coordinata di contratti, i quali conservano una loro causa autonoma, anche se ciascuno è concepito, funzionalmente e teleologicamente, come collegato con gli altri, cosicché le vicende che investono un contratto possono ripercuotersi sull'altro. Ciò che vuol dire che, pur conservando una loro causa*

autonoma, i diversi contratti legati dal loro collegamento funzionale sono finalizzati ad un unico regolamento dei reciproci interessi” (tra le molte, Sez. 1, n. 20726/2014, Mercolino, Rv. 632438-01).

Ferma la rilevanza del collegamento negoziale – la cui sussistenza in concreto, sotto il profilo tanto soggettivo quanto oggettivo, è demandata all'accertamento del giudice di merito, in quanto ‘questione di fatto’ - la Suprema Corte è stata investita del problema della decorrenza del termine di decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento ex art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986.

Proprio sul presupposto della unitarietà causale e della circostanza che l'amministrazione finanziaria non avrebbe modo di esercitare la potestà impositiva prima della disamina dell'ultimo segmento della sequenza negoziale programmata, si è stabilito che tale termine di decadenza - individuato in quello triennale ex art.76, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986 – *“decorra dalla data di registrazione dell'ultimo atto dell'unica fattispecie complessa”* (Sez. 5, n. 11474/2018, Mondini, Rv. 648021-01; in conformità a Sez. 5, n. 25001/2015, Chindemi, Rv. 637841-01).

Per contro, si è affermato (Sez. 5, n. 08792/2017, De Masi, Rv. 649759-01) che la qualificazione giuridica degli atti negoziali registrati ai sensi dell'art. 20 T.U.R. *“rientra tra le attribuzioni dell'ufficio territoriale che ha ricevuto l'atto presentato a registrazione”*, sicché - fermo restando il su indicato indirizzo sul diverso problema della decorrenza del termine di decadenza dall' ‘ultimo’ atto collegato - la competenza territoriale per l'espletamento dell'attività di accertamento va invece riposta nell'ufficio investito, ex art. 9 del d.P.R. n. 131 del 1986, della richiesta di registrazione del ‘primo’ atto. Ciò perché *“il primo degli atti registrati mantiene pur sempre una propria individualità giuridica, in quanto i singoli negozi utilizzati in combinazione strumentale nella fattispecie complessa non assumono una differente rilevanza sul piano causale, cosa che non consente di identificare un negozio principale rispetto ad un altro, accessorio o subordinato. Non ha fondamento, quindi, dare prevalenza all'operazione di cessione delle quote societarie sol perché conclusiva della predetta fattispecie complessa (...)”*.

Del tutto distinta dall'ipotesi, fin qui considerata, di interpretazione-qualificazione dell'atto per effetto di collegamento negoziale sintomatico di causa unitaria, è quella in cui si verificano vari trasferimenti - contenuti in unico atto, a favore di diversi soggetti - del diritto di proprietà o di usufrutto di un unico bene; nel qual caso, si è affermata (Sez. 6-5, n. 15774/2017, Conti, Rv. 644725-01) la ricorrenza di separata ed autonoma imposizione di ciascun trasferimento, ai sensi del primo comma dell'articolo 21 del d.P.R. n. 131 del 1986 (‘atti che contengono più disposizioni’); dal momento che: *“in tema d'imposta di registro, il negozio complesso, cui si applica, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, la sola tassazione della disposizione soggetta al regime più oneroso, è contrassegnato da una causa unica, mentre ricorre il collegamento negoziale*

laddove distinti negozi, ciascuno soggetto ad un'imposta, confluiscono in una fattispecie complessa pluricausale, della quale ognuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili”.

Del tutto distinta dall'ipotesi, fin qui considerata, di interpretazione-qualificazione dell'atto per effetto di collegamento negoziale sintomatico di causa unitaria, è quella in cui si verificano vari trasferimenti - contenuti in unico atto, a favore di diversi soggetti - del diritto di proprietà o di usufrutto di un unico bene; nel qual caso, si è affermata (Sez. 6-5, n. 15774/2017, Conti, Rv. 644725-01) la ricorrenza di separata ed autonoma imposizione di ciascun trasferimento, ai sensi del primo comma dell'articolo 21 del d.P.R. n. 131 del 8196 ('atti che contengono più disposizioni'); dal momento che: *“in tema d'imposta di registro, il negozio complesso, cui si applica, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, la sola tassazione della disposizione soggetta al regime più oneroso, è contrassegnato da una causa unica, mentre ricorre il collegamento negoziale laddove distinti negozi, ciascuno soggetto ad un'imposta, confluiscono in una fattispecie complessa pluricausale, della quale ognuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili”.*

Applicativa di questo indirizzo è **Sez. 6 - 5, n. 25341/2018, Napolitano, Rv. 651431 – 01**, secondo cui: *“Nell'ipotesi di contestuali cessioni di tutte le quote sociali in favore di uno stesso cessionario, ciascuna di esse è soggetta ad imposta di registro, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, non essendo configurabile un negozio complesso, connotato da una causa unitaria, ma distinti e autonomi atti negoziali, che, pur configurando una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, realizzano tuttavia interessi immediati autonomamente identificabili”.*

3.2. Il problema della retroattività dell'art. 1, comma 87, lett. a), della l. n. 205 del 2017 modificativo dell'art. 20 del d.P.R. 131 del 1986. L'intervento dell'art.1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018.

La rilevanza interpretativa del collegamento negoziale mantiene una sua attualità anche dopo l'entrata in vigore del nuovo testo dell'articolo 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, così come riformato dalla citata legge di bilancio previsionale per l'anno 2018.

Nel corso del 2018 si è ritenuto che l'orientamento di legittimità circa la rilevanza interpretativa del collegamento negoziale mantenesse una sua attualità pur dopo l'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 20 T.U.R., così come riformato dalla citata legge di bilancio 205 del 2017.

La S.C., richiesta dell'applicazione, in via diretta o mediante cassazione con rinvio, dello *jus superveniens*, ha infatti stabilito che, in assenza di una diversa presa di posizione da parte del legislatore (foss'anche indotta da ragioni di mero gettito) la riforma non operasse che per il futuro.

Più esattamente, si è affermato che *“in tema di imposta di registro, l'art. 1, comma 87, lett. a), della l. n. 205 del 2017, modificativo dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, con effetto dal 1° gennaio 2018, non ha natura interpretativa, ma innovativa, in quanto introduce limiti all'attività di riqualificazione della fattispecie precedentemente non previsti: ne deriva che tale disposizione non ha efficacia retroattiva e, pertanto, gli atti antecedenti alla data della entrata in vigore della stessa continuano ad essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina contemplata dal detto art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 nella previgente formulazione”* (Sez. 5, n. 02007/2018, Zoso, Rv. 646924-01).

Tale conclusione - che si poneva in accordo con il carattere normalmente irretroattivo della disposizione tributaria, ex art.3 legge 212/00 (Statuto del contribuente) - è stata sorretta dal seguente ragionamento:

- per quanto nella relazione illustrativa alla legge di bilancio 2018 si dica che la nuova formulazione dell'art.20 ha funzione 'chiarificatrice' del criterio di individuazione della natura e degli effetti che devono essere presi in considerazione ai fini della registrazione, la scelta del legislatore è stata tuttavia quella di modificare profondamente, non solo la lettera, ma anche la struttura della norma; introducendovi, da un lato, il numero singolare nel richiamo all' *“atto presentato”* (in luogo degli *“atti presentati”*) alla registrazione, e inserendo espressamente, dall'altro, il limite in base al quale l'interpretazione deve compiersi *“sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”*; si è dunque in presenza non di una semplice rilettura autentica del medesimo testo normativo in precedenza vigente, bensì di un intervento innovativo volto a circoscrivere l'oggetto stesso dell'interpretazione e riqualificazione giuridica dell'atto, mediante l'introduzione di limiti e presupposti prima non contemplati;

- ancorché effettivamente avversato dalla dottrina e da parte della giurisprudenza di merito, l'orientamento volto a valorizzare, nell'attività di qualificazione giuridica, anche gli elementi extratestuali e di collegamento negoziale costituiva *jus receptum* nel formante giurisprudenziale di legittimità consolidatosi negli ultimi anni (fatta eccezione, come detto, per la citata Sez. T, n. 02054/2017, peraltro più volte successivamente disattesa in consapevole ed argomentato dissenso), sicché non può dirsi che l'intervento riformatore si sia posto l'obiettivo, tipico della norma interpretativa, di porre fine ad un dissidio applicativo pregresso; vero è, piuttosto, che il legislatore ha inteso, con ciò, innovare il dato normativo dando ingresso alla posizione dottrinale secondo cui il ricorso al collegamento negoziale (unitamente al criterio della causa 'concreta' ovvero 'reale' del negozio pluri-atto, unitariamente considerato)

finirebbe con l'attribuire sviata rilevanza, ex art.20: a) più alla 'operazione' (nozione consona non al registro, ma all'Iva; imposta che, di norma, prescinde dall'interpretazione testuale, e che si pone con il primo in rapporto di alternatività) che all' 'atto'; b) soprattutto, più al risultato 'economico' che all'effetto 'giuridico' dell'atto stesso (sicché, tassando il collegamento negoziale, in luogo del singolo atto presentato alla registrazione, si verrebbe a determinare una sorta di inammissibile *aliud pro alio* impositivo);

- nemmeno, il carattere meramente interpretativo della disposizione di riforma poteva desumersi dalla sopravvenuta esigenza di coordinare l'articolo 20 con l' art.10 bis della l. 212 del 2000 (introdotto dal d.lgs. n. 128 del 215); il quale, colmando il deficit strutturale della prima disposizione, prende invece espressamente in considerazione la fattispecie di collegamento negoziale, ma ai fini non già della interpretazione dell'atto, bensì dell'emersione di un fenomeno di abuso del diritto e, pertanto, di elusione fiscale (obiettivo estraneo all'articolo 20); sul punto, si è infatti osservato (Sez. T, n. 02007/2018, Zoso, cit.) che alla norma della legge di bilancio 2018 *“non si può riconoscere l'effetto interpretativo di quella previgente poiché essa introduce dei limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie che prima non erano previsti, fermo restando che l'amministrazione finanziaria può dimostrare la sussistenza dell'abuso del diritto previsto dall' art. 10 bis della legge 212/2000 (...), il quale, alla lettera a), attribuisce espressamente rilevanza al collegamento negoziale, ma nel solo ambito, appunto, dell'abuso del diritto e non più in quello della mera riqualificazione giuridica”*; sennonché, *“l'orientamento giurisprudenziale prevalente ha escluso la natura antielusiva dell'art. 20 a beneficio di quella della qualificazione giuridica della fattispecie (Cass. 21676 del 2017; n. 6758 del 2017; n. 1955 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 1955 del 2015; contra n. 2054 del 2017; n. 6835 del 2013; n. 24452 del 2007; n. 2713 del 2002), per il che non si può affermare che la modifica introdotta all'art. 20 d.p.r. 131/86 dalla legge 27 dicembre 2017 n. 205 abbia natura interpretativa alla luce dell'art. 10 bis della legge 212/2000 poiché tale ultima norma disciplina il diverso ambito dell'abuso del diritto”*.

L'indirizzo di non-retroattività della norma riformatrice – qui formatosi su un terreno particolarmente impervio, perché involgente l'interpretazione di una disposizione di legge incidente su altra disposizione di legge avente dichiaratamente ad oggetto il criterio di interpretazione di un atto negoziale - è stato più volte ribadito nel corso del 2018: v., tra le altre, Sez. 5, n. 07637/2018, De Masi, Rv. 647555-01; Sez. 6-5, n. 08619/2018, Napolitano, Rv. 647729-01.

Nello stesso solco si pone anche Sez. 5, n. 04407/2018, Delli Priscoli, Rv. 647209-01, secondo cui: *“in tema d'imposta di registro, l'art. 1, comma 87, lett.*

a), della l. n. 205 del 2017, che ha modificato l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, non esplicita, in mancanza di espressa previsione, effetto retroattivo, in quanto è privo dei connotati della legge interpretativa, poiché, da un lato, introduce limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie in assenza non previsti e, da un altro, non sussisteva sulla portata della disposizione un contrasto giurisprudenziale, sicché la nuova disciplina trova applicazione soltanto per gli atti stipulati successivamente alla data in vigore della stessa, ovvero al 1° gennaio 2018". Quest'ultima decisione ha ulteriormente confortato il convincimento in esame, con ampie considerazioni di sistema sulla operatività nell'ordinamento di una regola generale di tendenziale irretroattività della norma civile e di quella tributaria (e ciò anche con richiamo a varie recenti decisioni del giudice delle leggi: C.Cost. nn. 193/17; 257/17; 23424/17; nonché a CGUE, Grande Sezione, 6 settembre 2011, in causa C-108/10, § 83, ed a Corte EDU: - Raffineries Greques Stran et Stratis Andreadis c. Grecia, 9 dicembre 1994, § 37-50; Papageorgiou c. Ric.n.rg. 28945 del 2013; - Agrati c. Italia, 8 novembre 2012, §11).

Osserva inoltre la citata Sez. 5, n. 04407/2018, Delli Priscoli, che, sul piano degli interessi coinvolti: *“nel caso di specie, anche a voler prescindere, da un lato, come detto, dall'assenza di un'espressa menzione della retroattività del nuovo art. 20 nel corpo della legge e, dall'altro, da un'indagine circa la ragionevolezza della norma, non si riscontrano quegli «adeguati motivi di interesse generale» richiamati dalla Consulta o quelle «ragioni imperative di interesse generale» citate dalla Corte di Strasburgo, elementi ritenuti necessari per sostenere la retroattività della norma; trattandosi anzi di disciplina che, prima facie, non appare certo assecondare gli interessi del Fisco e quindi della collettività in generale”*. Con ciò mostrando di riguardare gli 'adeguati motivi di interesse generale', eventualmente giustificanti la retroattività della norma, nell'ottica più della tutela del gettito che dell'esigenza in sé di porre fine ad una pregressa condizione di incertezza interpretativa.

In pratica, la ritenuta 'innovatività' dell'art. 1, comma 87, lett. a), l. n. 205/17 determinava di fatto – anche se soltanto in via transitoria - un 'doppio binario' applicativo dell'articolo 20, a seconda che l'atto negoziale intervenisse prima o dopo il 1° gennaio 2018; soltanto in questa seconda evenienza (fatto salvo il ricorso al diverso istituto dell'abuso del diritto, come ora si dirà) si riteneva preclusa all'amministrazione finanziaria la riqualificazione dell'atto in forza di elementi extratestuali e di collegamento negoziale.

Il quadro normativo di riferimento così descritto è stato però fatto oggetto di ulteriore radicale mutamento di prospettiva.

Il 1° gennaio 2019, infatti, è entrato in vigore l'art.1, comma 1084, della l. 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021), secondo cui: *“L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce*

interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131."

Con tale intervento il legislatore, preso atto del divergente indirizzo di legittimità, ha ritenuto di testualmente attribuire alla previsione dell'art.1, comma 87, della l. n. 205 del 2017 portata di '*interpretazione autentica*' della disposizione-base di cui all'art.20 TU Registro. E ciò al fine di assegnare efficacia retroattiva alla riformulazione di quest'ultima disposizione, così da renderla applicabile - fermi i rapporti di registrazione ormai esauriti - anche agli atti negoziali posti in essere prima del 1° gennaio 2018.

3.3. Norma di mera qualificazione o antielusiva? Il rapporto tra l'art.20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e l'art.10 bis della l. n. 212 del 2000.

Si è detto del sopravvenire – con l'art. 10 bis della l. n. 212 del 2000, introdotto dal d.lgs. n. 128 del 2015 (*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*), in attuazione della delega di cui alla l. n. 23 del 2014) - di un'ulteriore norma potenzialmente suscettibile di interferire con l'art. 20.

L'art.10 bis, tra l'altro:

- equipara, con riguardo a tutti i tributi (assumendo la prima quale manifestazione economica del secondo), le ipotesi di 'elusione fiscale' e di 'abuso del diritto';
- ne definisce il contenuto con richiamo a quelle operazioni che, pur nell'ossequio formale delle norme tributarie, siano prive di sostanza economica diversa da quella volta unicamente alla realizzazione di vantaggi fiscali indebiti;
- estende espressamente la fattispecie anche agli atti ed ai contratti che risultino "*tra loro collegati*";
- introduce determinate procedure e garanzie per il contribuente (contraddittorio preventivo; obbligo di motivazione dell'atto impositivo sui contestati profili di elusione; onere a carico dell'amministrazione finanziaria della prova della condotta abusiva, con accollo al contribuente dell'onere di dimostrare la sussistenza delle ragioni extrafiscali dell'atto; preclusione al rilievo d'ufficio del carattere elusivo dell'atto; possibilità di interpello) completamente estranee all'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986;
- esclude espressamente la rilevanza penale dell'elusione (non considerata vera e propria 'frode', alla legge o ai creditori), fermo restando il suo assoggettamento alle sanzioni amministrative tributarie.

Non è questa la sede per soffermarsi sul (tormentato) processo di affermazione, nell'ordinamento nazionale, di un generale principio antielusivo.

Basterà ricordare che l'esistenza di tale principio è stata fondata dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, per i tributi non armonizzati, sui principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, oltre che sulla valenza non esaustiva né tassativa, ma puramente esemplificativa, dell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (oggi abrogato). La stessa giurisprudenza di legittimità ne ha disegnato il contenuto, nel senso che esso *“preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, degli strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici”* (Sez. U, n. 30055/2008, D'Alessandro, Rv. 605849-01). Ma questo orientamento si poneva a specificazione ed integrazione di un altro indirizzo che, formatosi su fattispecie impositive anteriori all'entrata in vigore (1997) del citato art. 37 bis, individuava anch'esso l'esistenza nell'ordinamento interno di una clausola generale antielusiva, la cui matrice veniva però individuata (anche in materia di imposta dei redditi, come nelle operazioni di cd. *dividend washing*) in fonti non costituzionali, ma comunitarie; e la cui violazione comportava la nullità dei negozi collegati per difetto di causa, in quanto finalizzati a null'altro che alla realizzazione dell'abuso fiscale (a partire da Sez. T, n. 20398/2005, Altieri, Rv. 584630-01; dirimente, quanto ai tributi armonizzati, è la nota sentenza CGUE 21 febbraio 2006 in C - 255/02, *Halifax*).

Tornando alla questione più specificamente in esame, la Corte di cassazione ha talvolta affermato che anche l'articolo 20 T.U.R. dovrebbe trovare applicazione alla luce di questo principio generale antielusivo, fungendo anzi - nell'ambito dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale - quale vera e propria 'norma antiabuso'; è per questo che - si è osservato - *“l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi restano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti finirebbero per sovvertire i detti criteri impositivi”* (cfr., tra le molte: Sez. 5, n. 11457/2005, D'Alonzo, Rv. 583293-01; Sez. 5, n. 17965/2013, Iofrida, Rv. 627610-01).

Tuttavia, l'indirizzo più recente ha definitivamente abbandonato questo approccio, concludendo nell'opposto senso della indifferenza dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 all'abuso del diritto ed alla elusione fiscale.

Sono infatti ormai ricorrenti le affermazioni di segno fermamente contrario, secondo le quali il fatto che la norma in questione attribuisca preminente rilievo alla 'intrinseca natura' ed agli 'effetti giuridici' dell'atto, rispetto al suo 'titolo' ed alla sua 'forma apparente', non presuppone necessariamente che l'operazione oggetto di riqualificazione abbia carattere elusivo, men che meno evasivo o fraudolento (tra le altre: Sez. 5, n.18454/2016, Meloni, Rv. 640974-01; Sez. 6-5, n. 24594/2015, Cosentino,

Rv. 636842-01); con la conseguenza, tra il resto, che “*non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso del diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui all'articolo 20*” (Sez. 5, n. 03481/2014, Terrusi, Rv. 630075-01).

Ben si comprende, allora, come l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 – depurato da qualsiasi connotato di non genuinità dell'atto - neppure abbia a che fare “*con l'istituto della simulazione, atteso che la riqualificazione in parola avviene anche se le parti hanno realmente voluto quel negozio o quel dato collegamento negoziale, e ciò perché quello che conta sono gli effetti oggettivamente prodottisi*” (Sez. 5, n. 05748/2018, De Masi, Rv. 649762-01).

Quest'ultimo orientamento è stato ribadito, sempre nel periodo preso in esame dalla presente rassegna, anche da Sez. 5, n. 13610/2018, Mondini, Rv. 649708-01, la quale ha confermato che - proprio per difetto di carattere e funzione antielusiva - all'attività di qualificazione dell'atto, ex art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, non sono applicabili le menzionate garanzie sostanziali e procedurali invece previste, per la contestazione dell'abuso del diritto, dall' articolo 10 bis cit.: “*i motivi di ricorso incidentale sono infondati, in quanto si basano sull'assunto per cui la commissione avrebbe dovuto rilevare la mancata applicazione, da parte della amministrazione finanziaria, delle garanzie di contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (oggi art. 10-bis della l. n. 212 del 2000); assunto che è errato essendosi, nel caso di specie, fatto applicazione, da parte del Fisco, dell'art.20 del d.P.R. n. 131 del 1986, che detta una regola interpretativa e non antielusiva, il cui impiego non è condizionato al rispetto delle suddette garanzie*”.

Inoltre, secondo Sez. 5, n. 06758/2017, Carbone, Rv. 643595-01, “*in tema di imposta di registro, l'applicazione dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, che detta una regola interpretativa e non antielusiva, non è soggetta al contraddittorio endoprocedimentale previsto per l'utilizzazione delle disposizioni antielusive (art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, oggi art. 10-bis della l. n. 212 del 2000), traducendosi nella qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti; sicché il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione dal conferente a terzi delle quote della società devono essere qualificati come cessione di azienda se il Fisco riconosca nell'operazione complessiva - in base alle circostanze obiettive del caso concreto - la causa unitaria della cessione aziendale, senza la necessità di dimostrare un disegno elusivo del contribuente*”.

Analogamente, ha stabilito Sez. 6-5, n. 08619/2018, Napolitano, Rv. 647729-01, che: “*come affermato dalla giurisprudenza largamente prevalente di questa Corte, in tema d'imposta di registro, l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 attribuisce preminente rilievo all'intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell'atto rispetto al suo titolo ed alla sua forma apparente (cfr., ex multis, Cass. Sez. T, 24 novembre 2017, n. 28064; Cass. Sez. T, 12 maggio 2017, n. 11873; Cass., Sez. 6-T, ord. 2 dicembre 2015, n.*

24594; Cass., Sez. T, 28 giugno 2013, n. 16345), sicché l'Amministrazione finanziaria può riqualificare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società, senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti; dalla natura di regola interpretativa e non antielusiva dell'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986 (cd. TUR), scaturendo quindi la conseguenza che la sua applicazione, contrariamente a quanto affermato dall'impugnata pronuncia, non è soggetta al contraddittorio endoprocedimentale previsto per l'utilizzazione delle disposizioni antielusive, quale appunto l'art. 37 bis, comma 4, del d.P.R. n. 600/1973, vigente al tempo dell'emanazione dell'atto impugnato (...)"

Può dunque ritenersi che l'inclusione in sede dedicata (art.10 bis della l. n. 212 del 2000) della fattispecie di collegamento negoziale 'abusivo' apporti argomenti decisivi a favore di quest'ultimo orientamento; nel senso, vale a dire, della natura meramente qualificatoria - e non antielusiva - dell'art. 20.

Con la conseguenza che lo stesso collegamento negoziale, espunto per legge dall'attività qualificatoria, può risultare invece ancora sensibile qualora sia dall'amministrazione finanziaria contestato *sub specie* di abuso del diritto ex art.10 bis. Nel qual caso, però, soccorrono - a favore del contribuente - tutte le indicate garanzie sostanziali e procedurali non invocabili in sede di contestazione di mera riqualificazione giuridica dell'atto (sulla insussistenza, per i tributi non armonizzati, di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, ci si limita a rinviare a Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01).

La circostanza che il nuovo art. 10 bis della l. n. 212 del 2000 trovi fondamento e limite in una fattispecie di tipo abusivo (che si pone in antitesi al legittimo risparmio d'imposta di cui all'art.10 bis, comma 4, del cd. Statuto del contribuente secondo cui: "*Resta ferma la liberta' di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*"), in una con la funzione strettamente interpretativa del negozio invece attribuibile all'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, dimostra come il concorso tra le due norme sia, come detto, appunto soltanto apparente e di coordinamento sistematico.

3.4. Peculiarità ed autonomia dell'interpretazione negoziale in materia tributaria.

Restituito l'art. 20 del T.U.R. all'ambito della qualificazione giuridica del 'singolo' atto presentato alla registrazione, non vi sono ragioni perché non continui a trovare applicazione – seppure in questo diminuito spazio – l'ormai pacifico indirizzo generale di legittimità in materia di interpretazione negoziale; così brevemente riassumibile:

- la 'questione interpretativa' ha natura prettamente fattuale, con conseguente insindacabilità in sede di legittimità, se adeguatamente motivato, di quanto sul punto deciso dal giudice di

merito; osserva, tra le altre, Sez. 1, n. 29111/2017, Falabella, Rv. 646340-01, che: *“in tema di interpretazione del contratto, il procedimento di qualificazione giuridica consta di due fasi, delle quali la prima, consistente nella ricerca e nella individuazione della comune volontà dei contraenti, è un tipico accertamento di fatto riservato al giudice di merito, sindacabile in sede di legittimità solo per vizi di motivazione in relazione ai canoni di ermeneutica contrattuale di cui agli artt. 1362 e ss. c.c., mentre la seconda, concernente l'inquadramento della comune volontà nello schema legale corrispondente, risolvendosi nell'applicazione di norme giuridiche, può formare oggetto di verifica e riscontro in sede di legittimità sia per quanto attiene alla descrizione del modello tipico della fattispecie legale, sia per quanto riguarda la rilevanza qualificante degli elementi di fatto così come accertati, sia infine con riferimento alla individuazione delle implicazioni effettuali conseguenti alla sussistenza della fattispecie concreta nel paradigma normativo”*;

- è onere del ricorrente per cassazione indicare, nella veste del vizio di applicazione normativa ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., gli specifici criteri ermeneutici legali che si assumono violati; si riafferma in Sez. 1, n. 27136/2017, Di Marzio P., Rv. 646063-02, che: *“in tema di ermeneutica contrattuale, l'accertamento della volontà delle parti in relazione al contenuto del negozio si traduce in una indagine di fatto, affidata al giudice di merito e censurabile in sede di legittimità solo nell'ipotesi di violazione dei canoni legali d'interpretazione contrattuale di cui agli artt. 1362 e seguenti c.c. Ne consegue che il ricorrente per cassazione deve non solo fare esplicito riferimento alle regole legali d'interpretazione mediante specifica indicazione delle norme asseritamente violate ed ai principi in esse contenuti, ma è tenuto, altresì, a precisare in quale modo e con quali considerazioni il giudice del merito si sia discostato dai richiamati canoni legali”*;

- è precluso al ricorrente per cassazione lamentare che, in presenza di più interpretazioni parimenti plausibili, il giudice di merito (il cui errore deve concretarsi, per essere rilevante, in un vizio di attività e non di risultato) abbia attribuito preferenza all'una piuttosto che all'altra; ribadisce, tra le altre, Sez. 3, n. 28319/2017, Olivieri, Rv. 646649-01, che *“la parte che, con il ricorso per cassazione, intenda denunciare un errore di diritto o un vizio di ragionamento nell'interpretazione di una clausola contrattuale, non può limitarsi a richiamare le regole di cui agli artt. 1362 e ss. c.c., avendo invece l'onere di specificare i canoni che in concreto assuma violati, ed in particolare il punto ed il modo in cui il giudice del merito si sia dagli stessi discostato, non potendo le censure risolversi nella mera contrapposizione tra l'interpretazione del ricorrente e quella accolta nella sentenza impugnata, poiché quest'ultima non deve essere l'unica astrattamente possibile ma solo una delle plausibili interpretazioni, sicché, quando di una clausola contrattuale sono possibili due o più interpretazioni, non è consentito, alla parte che aveva proposto*

l'interpretazione poi disattesa dal giudice di merito, dolersi in sede di legittimità del fatto che fosse stata privilegiata l'altra?

E tuttavia, la specificità della materia tributaria e gli ampi margini di autonomia che il diritto tributario assume rispetto al diritto civile - in ragione del carattere pubblicistico ed indisponibile dell'obbligazione d'imposta - inducono la giurisprudenza a collocare i canoni generali di ermeneutica negoziale di cui agli artt.1362 ss. c.c. (pure sicuramente utilizzabili) in una luce del tutto peculiare.

Basti considerare che:

- l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 opera nell'ambito di un tributo il quale, come quello di registro, sollecita l'esatta individuazione, più che di un determinato 'tipo' contrattuale, di una più ampia e non autodeterminata 'famiglia' di effetti giuridici, tra quelli descritti nella tariffa allegata al TUR;

- il problema dell'interpretazione negoziale si pone, ex art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, non già tra le parti contraenti (come di norma accade nell'applicazione dei canoni codicistici), bensì nei confronti di un soggetto terzo quale è il Fisco; al quale, del resto, è eccezionalmente consentito di 'disconoscere', appunto all'esito di un'attività ufficiosa di mera qualificazione, gli effetti di un negozio, senza dover a tal fine esperire con azione revocatoria o di simulazione (si veda, in proposito, anche l'art.10 bis, comma 1, del cd. Statuto del contribuente, in base al quale le operazioni elusive "*non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*");

- i criteri interpretativi di cui agli articoli 1362 ss. c.c. sono tutti preordinati ad indagare la "*comune intenzione delle parti*"; vale a dire, un elemento tanto essenziale nell'ambito dell'autonomia negoziale, quanto non dirimente in materia di imposizione fiscale, nella quale, pur non potendosi prescindere del tutto dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni comuni, va data preminenza, sul piano della realtà oggettivizzata, all'emersione di ricchezza imponibile (Sez. 5, n. 23584/2012, Cirillo E., Rv. 624743-01);

- lo scostamento della interpretazione negoziale 'fiscalmente orientata' dai riferimenti privatistici fondamentali della 'volontà' e della 'dichiarazione' trova giustificazione nell'attuazione del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., così che "*ciò che importa non è dunque cosa le parti hanno scritto, e nemmeno ciò che hanno voluto, ma cosa esse hanno effettivamente ed obiettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato*"; e ciò "*anche indipendentemente dal contenuto delle dichiarazioni rese*" (Sez. 5, n. 02009/2018 cit.).

4. Agevolazione cd. prima casa.

Come è noto, per agevolazioni prima casa si intendono una serie di agevolazioni fiscali finalizzate a favorire l'acquisto di immobili da destinare ad abitazione principale del contribuente. Dal beneficio, concesso in presenza di alcuni requisiti previsti dalla legge, consegue una riduzione sia dell'imposta di registro, se si acquista da un privato, sia dell'IVA, se si acquista da un'impresa. Inoltre non sono dovuti imposta di bollo, tributi speciali catastali e tasse ipotecarie sugli atti assoggettati all'imposta di registro e quelli necessari per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari.

Secondo la disciplina attualmente vigente queste agevolazioni interessano chi acquista un'abitazione principale ed, in generale, si applicano quando: a) il fabbricato che si acquista appartiene a determinate categorie catastali: A/2 (abitazioni di tipo civile); A/3 (abitazioni di tipo economico); A/4 (abitazioni di tipo popolare); A/5 (abitazioni di tipo ultra popolare); A/6 (abitazioni di tipo rurale); A/7 (abitazioni in villini); A/11 (abitazioni e alloggi tipici dei luoghi). Le agevolazioni prima casa non sono ammesse, invece, per l'acquisto di un'abitazione appartenente alle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici); b) il fabbricato si trova nel comune in cui l'acquirente ha (o intende stabilire) la residenza o lavora; c) l'acquirente rispetta determinati requisiti (non essere titolare di un altro immobile nello stesso comune e non essere titolare su tutto il territorio nazionale di diritti di proprietà, uso, usufrutto, abitazione o nuda proprietà, su un altro immobile acquistato, anche dal coniuge, usufruendo delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa).

Inoltre occorre considerare che dal 1 gennaio 2016 i benefici fiscali sono riconosciuti anche all'acquirente già proprietario di un immobile acquistato con le agevolazioni, purché detto immobile sia venduto entro un anno dal nuovo acquisto.

A seconda del soggetto che realizza la vendita, l'agevolazione e la sua misura acquistano dei caratteri specifici. In particolare, se il venditore è un privato o un'impresa che vende in regime di esenzione IVA, le imposte da versare con i benefici "prima casa" sono: imposta di registro proporzionale nella misura del 2% (invece che del 9%); imposta ipotecaria fissa di 50 euro; imposta catastale fissa di 50 euro.

Se, invece, si acquista da un'impresa, con vendita soggetta a Iva, le imposte da versare con i benefici "prima casa" sono: Iva ridotta al 4% (invece che del 10%), imposta di registro fissa di 200 euro; imposta ipotecaria fissa di 200 euro; imposta catastale fissa di 200 euro.

Nella valutazione della concessione del beneficio fiscale cd. "prima casa" la Suprema Corte ha affrontato in diverse pronunce l'insieme dei

presupposti e requisiti legittimanti lo stesso nelle sue differenti declinazioni. La materia si caratterizza per una vivacità di confronto giurisprudenziale, anche in considerazione della disciplina che nel tempo ha inciso tale beneficio, che ha connotato in modo progressivamente sempre più oggettivo i presupposti legittimanti.

L'analisi evidenzierà in particolare le più recenti decisioni su alcuni punti significativi relativi all'interpretazione degli elementi caratterizzanti tale beneficio, ma ovviamente, proprio in considerazione della molteplicità delle questioni che si sono poste nel tempo non potrà non tener conto anche delle elaborazioni interpretative che si sono nel tempo proposte su questo argomento.

4.1. Il requisito della residenza.

Uno dei requisiti legittimanti per accedere all'agevolazione cd. prima casa è rappresentato, come sopra evidenziato, dalla circostanza che il fabbricato si trovi nel Comune in cui l'acquirente ha (o intende stabilire) la residenza o lavora la quale deve essere specificamente verificata e, al momento dell'atto di acquisto, il contribuente si deve impegnare al trasferimento della residenza in un termine preciso (18 mesi) o deve allegare esplicitamente documentazione che attesti lo svolgimento di attività lavorativa nel comune ove è posto l'immobile acquistato.

Si è di recente affrontato, da parte della Corte di cassazione, il tema dell'alternatività tra dichiarazione di trasferimento di residenza o di svolgimento di attività lavorativa, nonché circa i tempi e i modi per far valere questi due requisiti legittimanti. In particolare, Sez. 6-5, n. 06501/208, Balsamo, Rv. 647489 – 01, ha esaminato la questione dell'impugnazione da parte del contribuente dell'avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione di sanzioni conseguente alla decadenza dei benefici "prima casa" a causa del mancato trasferimento da parte dello stesso della residenza nel Comune dove è situato l'immobile acquistato nel termine previsto di 18 mesi, come invece dichiarato in sede di acquisto.

Il contribuente aveva sostenuto di avere comunque diritto al beneficio, ai sensi dell'art. 1 della tariffa, parte prima, nota II bis, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, per avere provato il presupposto alternativo dello svolgimento di attività lavorativa nel comune dove era collocato il fabbricato acquistato.

Tale requisito legittimante non era però stato allegato *ab origine*, ma soltanto *a posteriori* ed a distanza di molto tempo dalla conclusione dell'acquisto, ossia, in concreto, a seguito dell'irrogazione delle sanzioni.

La Corte di cassazione, decidendo il ricorso, ha affermato che, ove il contribuente abbia prospettato nel contesto dell'atto di acquisto a fondamento della richiesta di applicazione del beneficio prima casa l'impegno a trasferire la propria residenza nel Comune nel quale è situato l'immobile,

tale requisito “non può essere surrogato *a posteriori* mediante la dimostrazione dell'esistenza di un altro presupposto tra quelli analogamente previsti, perché con questi ultimi manifestamente confligge”.

In sostanza si sottolinea come ciò che rileva per la fruizione del beneficio è che la dichiarazione relativa allo svolgimento dell'attività lavorativa nel comune in cui è situato l'immobile sia effettuata davanti al notaio al momento dell'acquisto, non potendo tale requisito non solo essere allegato, ma anche indagato (se non con consistenti difficoltà) *a posteriori*.

Proprio la natura (inizialmente) provvisoria della concessione del beneficio implica la necessità che l'Amministrazione finanziaria sia posta in condizione di verificare la sussistenza dei presupposti applicativi (residenza o sede di lavoro), se ed in quanto questi siano stati dedotti nell'atto prima della sua sottoposizione a registrazione e non già in epoca successiva, così introducendo elementi di inammissibile incertezza nel procedimento di imposizione.

Pertanto deve escludersi che la medesima agevolazione, originariamente invocata e provvisoriamente concessa in ragione della dichiarata esistenza di uno dei suoi specifici presupposti, possa poi essere recuperata o ugualmente fruita in ragione di un differente presupposto, allegato *a posteriori* e solo a fronte dell'effettivo accertamento dell'inesistenza di quello originariamente dichiarato nell'atto di acquisto.

Ne consegue che, in tema di agevolazioni prima casa, ove il contribuente si sia limitato ad indicare nell'atto di acquisto come esclusivo presupposto di legittimazione l'assunzione dell'obbligo al trasferimento della residenza nel termine previsto per legge, senza alcuna menzione del requisito alternativo del luogo di lavoro, tale circostanza non può assumere alcuna rilevanza *a posteriori* nel caso in cui il trasferimento di residenza non venga effettuato nel termine previsto, con conseguente decadenza dal beneficio predetto.

4.1.1. Mancato trasferimento della residenza entro il termine normativamente previsto: casistica.

Di recente Sez. 6-5, n. 16604/2018, Luciotti, Rv. 649211-01, ha ribadito l'indirizzo consolidato sulla questione dell'acquisto di un bene in comunione con il coniuge relazione al requisito del trasferimento della residenza. Il ricorrente impugnava un avviso di liquidazione di maggiore imposta IVA a seguito di revoca dei benefici fiscali connessi all'acquisto della prima casa per non avere ivi trasferito la propria residenza nel termine di decadenza di diciotto mesi dalla stipula dell'atto di compravendita. La Corte di legittimità ha accolto il ricorso ed ha cassato decidendo nel merito affermando il principio in virtù del quale il requisito della residenza deve essere riferito alla famiglia, nel senso che ciò che rileva è che l'immobile sia

destinato a residenza familiare e non la circostanza che uno dei coniugi in comunione legale dei beni non abbia la residenza anagrafica nel comune nel quale è situato l'immobile, e ciò sia in caso di bene oggetto della comunione sia in caso di acquisto separato, che di acquisto congiunto del bene stesso.

Peraltro, come precisato da Sez. 5, n. 13335/2016, Zoso, Rv. 640345-01, il requisito da accertare per verificare il diritto all'agevolazione è l'effettiva destinazione dell'immobile acquistato a luogo di coabitazione familiare.

Inoltre, ai fini del godimento delle agevolazioni cd. "prima casa" da parte di un soggetto coniugato in regime di comunione legale dei beni, la dichiarazione di cui all'art. 1, nota II bis, lett. b) e c), della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, deve essere resa da entrambi i coniugi, anche quello non intervenuto nell'atto (Sez. 6-5, n. 14326/2018, Luciotti, Rv. 648871-01).

Nondimeno, la cessione di un immobile di proprietà di coniugi in regime di comunione legale dei beni e utilizzato per l'esercizio dell'impresa individuale di uno di essi è soggetta ad IVA, atteso che tale soggezione è assorbente rispetto a quella ad imposta di registro, in quanto, dal punto di vista tributario, la cessione non è un atto plurimo avente ad oggetto singole quote di comune proprietà valutabili separatamente in dipendenza della natura dei soggetti proprietari, ma un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa (Sez. 5, n. 03557/2018, Stalla, Rv. 647208-01).

Per altro verso, occorre considerare la rilevanza, rispetto alla decadenza dal beneficio, di cause di forza maggiore che abbiano impedito il trasferimento della residenza nel Comune dove è situato l'immobile.

Secondo Sez. 6-5, n. 01588/2018, La Torre, Rv. 647101 – 01, l'agevolazione può essere mantenuta, in caso di omesso trasferimento della residenza nel comune dove è ubicato l'immobile nel termine previsto per legge, nell'ipotesi in cui ricorra una causa sopravvenuta di forza maggiore, ovvero in presenza di impedimenti non imputabili alla parte obbligata al trasferimento, inevitabili ed imprevedibili, non potendosi peraltro considerare tale il ritardo correlato al mancato rilascio del certificato di agibilità dell'immobile.

In particolare la decisione afferma come la norma richieda il trasferimento del soggetto avente diritto all'agevolazione nel comune ove è ubicato l'immobile, e non che l'immobile venga adibito a propria abitazione, sicché il requisito avrebbe potuto essere rispettato semplicemente con un trasferimento di residenza nel comune ove è ubicato il bene e non necessariamente nel bene acquistato.

In senso conforme si è posta, più di recente, **Sez. 6-5, n. 26328/2018, Napolitano, Rv. 651435 – 01**, la quale ha ritenuto insussistente l'esimente nell'ipotesi di destinazione della contribuente ad una scuola del Nord Italia, in considerazione della prevedibilità di tale circostanza per i soggetti che iniziano a svolgere l'attività di insegnamento.

La questione è stata sempre molto dibattuta e spesso decisa in termini dissonanti nella giurisprudenza della S.C.

Sotto un primo profilo, occorre ricordare, in particolare, Sez. 6-5, n. 00864/2016, Cosentino, Rv. 638367-01, per la quale la forza maggiore idonea ad impedire la decadenza dell'acquirente che non abbia trasferito la propria residenza nel comune nel quale è situato l'immobile nel termine di diciotto mesi dall'acquisto può anche riferirsi al mancato compimento di lavori o all'omesso rilascio di titoli abilitativi, purché ricorra la non imputabilità al contribuente del comportamento ostantivo e la necessità ed imprevedibilità dello stesso. Questa decisione si pone, pertanto, in sostanziale contrasto con l'ordinanza citata in precedenza, considerato che anche il mancato rilascio del certificato di agibilità sembra poter essere considerato, secondo questa decisione, un fatto del tutto non imputabile al contribuente.

Un'impostazione radicalmente diversa è fatta propria da Sez. 5, n. 02616/2016, Perrino, Rv. 639233-01, che afferma come il trasferimento della residenza nel termine previsto costituisca un onere conformativo del potere dell'acquirente, il cui esercizio deve avvenire a pena di decadenza nel termine indicato, sicché ai fini del relativo decorso nessuna rilevanza può essere attribuita ad eventi sopravvenuti, anche non imputabili al contribuente (come, nella specie, il sopravvenuto fallimento della società costruttrice dell'immobile). In motivazione la Corte di legittimità evidenzia la natura cogente del termine previsto nell'art. 1, nota II bis della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e – richiamato l'orientamento della Corte di cassazione che ammette la configurabilità di esimenti dal rispetto di esso (che identifica con la forza maggiore o con il cd. *factum principis*) e la configurazione dell'impegno a trasferire la residenza come un obbligo del contribuente nei confronti del fisco, l'adempimento del quale può risentire di ostacoli, destinati ad acquisire effetto esimente se contrassegnati dalla non imputabilità alla parte obbligata e dall'inevitabilità e dall'imprevedibilità – contesta le precedenti impostazioni relative all'incidenza della forza maggiore sull'impegno a trasferire la residenza configurato come obbligo.

La Corte di legittimità afferma che la costruzione che accredita, invece, la rilevanza della forza maggiore sul corso del termine fissato per il trasferimento di residenza non è adeguata alla fattispecie. Quindi il conseguimento dell'agevolazione fiscale, o meglio la conservazione di essa, non scaturisce dall'adempimento di un obbligo del contribuente nei confronti del fisco, in quanto il fisco non è affatto titolare di una corrispondente e correlata situazione di diritto soggettivo.

È il contribuente ad essere titolare di una situazione giuridica attiva, che è il potere di produrre, mediante l'attività in questione (cioè il trasferimento di residenza), che assume la configurazione di onere, l'impedimento di un effetto giuridico svantaggioso, ossia il venir meno del

presupposto dell'agevolazione. Al cospetto di tale potere, il fisco non può che subirne l'esercizio, né dovrà cooperare, come avviene allorquando si realizzano diritti, quando la controparte si trova in una situazione di dovere. Evidenzia ancora la S.C. che quando l'ordinamento, come nel caso in esame, limita nel tempo la possibilità del soggetto di produrre un effetto giuridico a sé favorevole, o d'impedirne uno a sé sfavorevole, mediante l'esercizio di un potere, la mancata produzione dell'effetto scaturente dall'omesso compimento dell'atto entro il termine fissato si presenta come estinzione del potere, ossia come decadenza. La decadenza ha dimensione oggettiva: il potere, avendo l'atto come forma di esercizio, non può che esercitarsi in un momento puntuale di tempo.

Un'impostazione del tutto diversa, quindi, da quella in precedenza adottata dalla Corte di cassazione, che configura l'impegno al trasferimento della residenza come obbligo, per affermare al contrario la ricorrenza di un onere e dunque di un potere del contribuente da esercitare a pena di decadenza nel termine previsto, con la conseguenza che, superato il momento indicato dal legislatore per l'esercizio del potere, questo non può più prevalere sui contrapposti interessi, pubblici o privati, per evitare che la possibilità di modificazione giuridica sia illimitata nel tempo al fine di garantire la certezza nel trattamento delle situazioni. La Corte di legittimità richiama, quindi, la previsione di cui all'art. 2694 c.c. ed afferma come, in relazione alla disciplina introdotta in materia, nessuna rilevanza possa essere attribuita ai fini del decorso del termine agli impedimenti sopravvenuti. La Suprema Corte giustifica tale conclusione richiamando la finalità della disciplina agevolativa e la necessità che, in attuazione di scopi antielusivi, il beneficio fiscale debba essere ancorato ad un dato specifico, certificativo della situazione di fatto enunciata nell'atto di acquisto, mentre è da escludersi la finalità sanzionatoria quanto alla condotta dell'acquirente dell'immobile in relazione al venir meno del regime agevolativo, ricorrendo invece una sopravvenuta mancanza di causa del beneficio invocato. Conclude, quindi, chiarendo che, in definitiva, non è configurabile l'esimente dal rispetto del termine perentorio di diciotto mesi fissato, a pena di decadenza, dal legislatore per il trasferimento della residenza, ai fini della conservazione dell'agevolazione fiscale fruita al momento della tassazione del contratto di compravendita della prima casa, con conseguente irrilevanza dell'impedimento di fatto rappresentato dal contribuente.

Si pone in contrasto con detta posizione, Sez.5, n. 08351/2016, Stalla, Rv. 639764-01, secondo la quale in tema di benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa", la causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dell'acquirente che non abbia trasferito la propria residenza nel comune ove è situato l'immobile entro diciotto mesi dall'acquisto, pur potendo riferirsi alla inutilizzabilità dello stesso per sopravvenuti lavori di manutenzione

straordinaria deliberati dal condominio successivamente alla data di acquisto, deve tuttavia essere caratterizzata dai requisiti della non imputabilità al contribuente, della necessità e della imprevedibilità ed in tal senso spetta al giudice considerare con valutazione in concreto, a fronte della ricorrenza dell'obbligo del contribuente al trasferimento di residenza al fine dell'ottenimento del beneficio fiscale, l'eventuale rilevanza di cause esimenti della responsabilità per inadempimento quale la forza maggiore. La Corte di cassazione aderisce al principio consolidato, secondo cui, in materia di agevolazioni per la prima casa, il trasferimento della residenza nel comune di ubicazione dell'immobile costituisce un vero e proprio obbligo di *facere* del contribuente a fronte dell'ottenimento del beneficio fiscale da parte dell'ordinamento, sicché, come avviene appunto nell'ambito obbligatorio, anche nella materia in esame deve, fatta ovviamente salva la valutazione della fattispecie concreta, attribuirsi generale rilevanza alle cause esimenti della responsabilità per inadempimento; quali sono la forza maggiore, con adozione della nozione comune di forza maggiore, da individuare in un evento che si caratterizza per la sua imprevedibilità, inevitabilità e cogente in modo da sovrastare precludendone obiettivamente la realizzazione, la volontà dell'acquirente al trasferimento della residenza.

Analizzando la diversa impostazione della citata Sez. 5, n. 2616/2016, la S.C. rileva che analoga conclusione varrebbe comunque anche a fronte della qualificazione del comportamento del contribuente in termini di onere, e non come obbligo di prestazione. Posto che anche in tal caso la forza maggiore, pur non incidendo su un vero e proprio adempimento, si porrebbe comunque quale evento impeditivo – non imputabile – dell'attuazione della volontà dell'onerato; e, con ciò, dell'integrazione della situazione fattuale alla quale l'ordinamento ricollega l'agevolazione.

Occorre, dunque, al fine di una corretta considerazione dei presupposti di legge, dare ingresso alla valutazione in concreto della fattispecie (possibilità che, ad esempio, l'esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria dell'immobile acquistato come prima casa integrasse in effetti una causa di forza maggiore legittimante il permanere dei benefici fiscali). La S.C. conclude evidenziando che la ricorrenza di un caso di forza maggiore non può poi portare alla possibilità per il contribuente di acquisire comunque la residenza in altro immobile nel comune in cui si è acquistata la prima casa in applicazione di un'interpretazione razionale e sistematica delle agevolazioni in questione, il che induce a correlare la causa di forza maggiore all'impossibilità obiettiva di trasferire la residenza, non in qualsiasi altro immobile sito nel comune di destinazione, bensì proprio nel medesimo immobile acquistato con il beneficio; venendo quest'ultimo accordato sul presupposto che l'acquirente si impegni ad andare ad abitare, come prima casa, nell'immobile in questione e non in qualsivoglia altro

purché sito nello stesso comune”, allineandosi dunque a quanto già evidenziato da Sez. 5, n. 00864/2016, cit.

Prendendo atto del contrasto tra le diverse impostazioni citate ed affermando un principio diverso rispetto a quello richiamato in materia di trasferimento della residenza, Sez. 5, n. 13148/2016, Bruschetta, Rv. 640159-01, ha ritenuto che, in tema di benefici l’agevolazione può essere mantenuta in relazione ad eventi sopravvenuti, imprevedibili e non imputabili al contribuente, precisando tuttavia come non si possa ritenere causa di forza maggiore la mancata ultimazione dei lavori di ristrutturazione, considerato che elemento costitutivo della fattispecie è il trasferimento della residenza nel comune e non nella prima casa intesa come specifico immobile destinatario della agevolazione. Nello stesso senso si pone Sez. 5, n. 13346/2016, Bruschetta, Rv. 640342-01, la quale ha escluso la ricorrenza della forza maggiore nel caso in cui il conduttore non abbia rilasciato tempestivamente l’immobile, richiamando ancora una volta la possibilità di trasferimento della residenza nel comune ove è ubicato l’immobile, a prescindere dall’effettiva utilizzabilità della prima casa.

Ha da ultimo evidenziato **Sez. 5, n. 29153/2018, Stalla, Rv. 651418 – 01**, che il diritto all’agevolazione cd. prima casa di cui all’art. 1, comma 1, della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, presuppone che il trasferimento nel triennio abbia ad oggetto l’intero compendio immobiliare acquistato in regime agevolato, e non una parte soltanto di esso, salva l’allegazione e la dimostrazione di impedimento al trasferimento integrale per causa di forza maggiore, sicché, in mancanza di tale prova, la cessione parziale del bene determina la decadenza totale dall’agevolazione e non la mera riduzione quantitativa di quest’ultima in ragione della parte trasferita.

4.1.2. Insussistenza del diritto di proprietà o di un diritto reale cd. minore su un altro immobile.

Il d.P.R. n. 131 del 1986 individua, inoltre, quale presupposto dell’ottenimento dell’agevolazione "prima casa", la non titolarità (ossia la cd. "impossidenza"), da parte dell’acquirente: a) «dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l’immobile da acquistare» (Nota II-bis, comma 1, lett. b), all’articolo 1, TP1); b) «dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni» tempo per tempo vigenti a far tempo dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, in avanti (Nota II-bis, comma 1, lett. c), all’articolo 1, TP1).

Ciò premesso, quanto al dato normativo, nel periodo in esame ai fini della presente rassegna, Sez. 5, n. 02565/2018, Balsamo, Rv. 646929 – 01, ha affermato che, in tema di agevolazioni prima casa, ai sensi dell’art. 1, comma

4, e nota II bis, della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 - nel testo (applicabile *ratione temporis*) introdotto dall'art. 16 del d.l. 22 maggio 1993, n. 155 (conv., con modificazioni, nella l. 19 luglio 1993, n. 243) - «l'idoneità» dell'abitazione pre-posseduta va valutata sia sotto il profilo oggettivo (effettiva inabitabilità), che sotto quello soggettivo (fabbricato inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative), nel senso che il beneficio trova applicazione anche nell'ipotesi di disponibilità di un alloggio che non sia concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato (nei medesimi termini anche **Sez. 5, n. 19989/2018, D'Ovidio, Rv. 649937 – 01**, la quale ha ritenuto che tale idoneità manca nell'ipotesi in cui l'immobile pre-posseduto nel medesimo Comune sia locato a terzi con contratto registrato e non "maliziosamente" preordinato a creare lo stato di indisponibilità dello stesso).

In motivazione, la citata Sez. 02565/2018, Balsamo, ha ricostruito la problematica anche avendo riguardo alla successione della normativa intervenuta sulla stessa. In particolare, la S.C. ha evidenziato che, in accordo con la disciplina attualmente dettata dal T.U.R., vigente dalla data del 31 dicembre 1995, è impeditivo della concessione del beneficio cd. prima casa il previo "possesso" di altro immobile ad uso abitativo, indipendentemente dalle sue caratteristiche strutturali.

In precedenza, ed in particolare nel periodo ricompreso tra il 24 gennaio 1993 ed il 31 dicembre 1995, la normativa di riferimento (art. 1 del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, conv. in l. 24 marzo 1993, n. 75) non prevedeva tale circostanza ostativa alla concessione del beneficio nell'ipotesi di fabbricato non idoneo ad abitazione, concetto, quest'ultimo, che si tendeva a rendere oggettivo, ma che risentiva inevitabilmente di una serie di elementi a carattere soggettivo (numero dei familiari, caratteristiche dei componenti del nucleo etc.).

Il riferimento all'idoneità abitativa è poi stato eliminato dal legislatore con la previsione di cui all'art. 3, comma 131, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, con la quale, ripristinando la disciplina precedente, al fine della concessione dell'agevolazione, si richiedeva che l'acquirente dichiarasse esclusivamente di non essere titolare di diritti di proprietà, usufrutto e abitazione o di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare, con l'eliminazione di qualsiasi riferimento all'idoneità del fabbricato pre-posseduto e quindi di qualsiasi valutazione a carattere soggettivo in ordine alla capacità del fabbricato di soddisfare l'esigenza abitativa del soggetto che aveva richiesto l'agevolazione per il nuovo bene acquistato.

La Corte di legittimità chiarisce come pur tuttavia le interpretazioni giurisprudenziali successive alla l. n. 549 del 1995 non avessero ritenuto

espunto dall'ordinamento il concetto di idoneità dell'abitazione, da ritenere implicitamente presupposto dal concetto di abitazione ed intrinseco alla disciplina in questione.

Viene richiamato anche un difforme orientamento secondo il quale l'art.1, nota II bis, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, nella nuova formulazione, deve essere inteso nel senso che l'agevolazione può essere concessa ove non si sia titolari di proprietà o di altra casa di abitazione nel territorio del comune ove è situato l'immobile da acquistare, senza menzionare in alcun modo il requisito dell'idoneità dell'immobile, e dunque prescindendo del tutto dalla situazione soggettiva del contribuente, rilevando esclusivamente il parametro oggettivo del classamento catastale del bene pre-posseduto a prescindere dal suo materiale utilizzo.

Quanto al necessario superamento del requisito dell'idoneità soggettiva la citata decisione ha richiamato, sempre nell'ambito di tale indirizzo, il disposto di cui alla lett. c) della tariffa I del d.P.R. n. 131 del 1986 dove il mancato possesso di altri beni o diritti è invece riferita a tutto il territorio nazionale, sicché, sebbene i presupposti impeditivi di cui alle lett. b) e c), siano diversi il richiamo da parte della lett. c) anche alla nuda proprietà (requisito non previsto dalla lett. b), escluderebbe la rilevanza dell'inidoneità soggettiva e dunque prescinderebbe dall'eventuale uso abitativo dell'immobile pre-posseduto.

Secondo la Corte di cassazione occorre tuttavia che la successione e la portata delle diverse discipline succedutesi nel tempo sia letta in modo coordinato, considerato che con l'entrata in vigore della l. 28 febbraio 1997, n. 30, è stata aggiunta la nota 2 bis all'art. 1, parte I, tariffa 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, con la quale si è voluta garantire la possibilità che il contribuente potesse usufruire più volte del beneficio prima casa subordinandolo alla condizione di non essere titolare neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione su tutto il territorio nazionale.

Si giunge dunque ad una considerazione conclusiva della disciplina in questione nei limiti di interpretazione delle due diverse previsioni ai sensi della lettera b) e c).

Ai sensi della lett. b) la previa proprietà dell'abitazione, acquistata senza agevolazioni, ubicata nel comune in cui si vuole acquistare con le agevolazioni prima casa rileva solo ed esclusivamente nell'ipotesi in cui ricorra il requisito dell'inidoneità soggettiva (o oggettiva) dell'abitazione.

In virtù della lett. c) la titolarità anche della nuda proprietà di altra abitazione, acquistata invece con le agevolazioni prima casa, esclude la rilevanza dell'inidoneità della stessa a fini abitativi.

Quindi, ai sensi della lett. b), ove ricorra l'idoneità abitativa del fabbricato, sarà impossibile usufruire dell'agevolazione prima casa anche se il primo fabbricato sia stato acquisito senza agevolazioni nel territorio del medesimo comune; mentre la lett. c) chiarisce che non può usufruire dell'agevolazione chi abbia precedentemente acquistato un fabbricato con le agevolazioni sull'intero territorio nazionale.

Il requisito in questione, quale elemento ostativo alla concessione del beneficio prima casa, si articola in modo diverso per come sopra chiarito anche in applicazione dei principi enunciati dall'ordinanza della Corte Cost. n. 203 del 2011, secondo la quale la cd. "possidenza" di una casa d'abitazione idonea a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato preclude la fruizione delle agevolazioni fiscali per il successivo acquisto di altra casa ubicata nello stesso comune.

In conclusione secondo la Corte di cassazione le agevolazioni prima casa possono essere concesse a chi abbia acquistato precedentemente, e senza agevolazioni, un immobile nel medesimo comune, ove questo immobile risulti per qualsiasi ragione inidoneo (anche soggettivamente) ad essere destinato ad abitazione.

4.1.3. Decadenza dall'agevolazione.

Sez. 5, n. 17148/2018, Catalozzi, Rv. 649399-01, ha affermato il principio per il quale la decadenza dall'agevolazione prima casa prevista dall'art. 1, nota II – bis), quarto comma, della Tariffa, parte prima, allegata al TU delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con il d.P.R. n. 131 del 1986, per avere il contribuente trasferito per atto a titolo oneroso o gratuito l'immobile acquistato con l'agevolazione medesima prima del decorso del termine di cinque anni dalla data di acquisto non è evitata qualora, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con l'acquisto di tale agevolazione, proceda all'acquisto della nuda proprietà di altro immobile.

La S.C. ha esaminato il ricorso di un contribuente che contestava la revoca dell'agevolazione sostenendo di avervi comunque diritto poiché, entro l'anno dall'alienazione, aveva acquistato la quota indivisa di un quarto della nuda proprietà di altro immobile. Sia in primo grado che in appello il ricorso era stato accolto, in ragione dell'effettiva destinazione dell'immobile così acquistato (nuda proprietà per un quarto del valore complessivo) ad abitazione principale.

La Corte di cassazione ha ricostruito il sistema della concessione della agevolazione prima casa e la diversa disciplina della decadenza, chiarendo che al fine di consentire al contribuente di evitare la decadenza sono state previste condizioni diverse rispetto a quelle stabilite per la concessione della agevolazione.

In particolare, per il mantenimento dell'agevolazione, deve ricorrere la più restrittiva condizione dell'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. La *ratio* di tale diversa disciplina, ritenuta non irragionevole dalla stessa Corte Costituzionale, deve essere individuata nella volontà del legislatore di favorire l'acquisto di case di proprietà anche per coloro che, per le più diverse ragioni, siano costretti a ripetuti cambi di residenza. Proprio la ricorrenza del requisito dell'effettiva destinazione del bene a propria abitazione principale evita e si pone come ostacolo ad eventuali intenti speculativi, che potrebbero invece essere effettivamente conseguiti nella mera attività di riscontro dei requisiti legittimanti il primo accesso all'agevolazione.

La decisione ha inoltre sottolineato come la disciplina in analisi, a differenza della fattispecie relativa all'accesso al beneficio, richiede che il contribuente entro un anno dall'alienazione dell'immobile proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale, senza estendere in alcun modo il proprio ambito di applicazione anche agli acquisti di diritti reali di godimento sull'immobile da destinarsi ad abitazione principale. In tal senso si è sottolineato come l'utilizzo da parte del legislatore del termine "acquisto", non accompagnato dalla indicazione dei diritti interessati, deve far propendere per una interpretazione secondo la quale la decadenza potrà essere evitata esclusivamente con un titolo idoneo a consentire l'uso e il godimento di una abitazione in via piena ed esclusiva, con conseguente esercizio dei relativi poteri, quale appunto la destinazione del bene ad attività principale.

Ne consegue l'impossibilità di poter ritenere in tal senso idoneo un acquisto a titolo di mera nuda proprietà, tra l'altro a carattere minoritario e residuale. La previsione infatti di una disciplina in deroga alla decadenza da un beneficio fiscale impone a parere della Sezione una lettura restrittiva della norma, e dunque la mancanza di un potere di godimento e di uso del bene pieno e assoluto comporta la mancata integrazione dei requisiti richiesti per legge al fine di evitare la decadenza dal beneficio già ottenuto con il primo acquisto.

Nel periodo in rassegna, è poi significativa **Sez. 5, n. 21312/2018, Cirese, Rv. 650098 – 01**, la quale ha chiarito che la donazione dell'immobile prima del decorso di cinque anni dalla data di acquisto dello stesso determina la revoca del beneficio in esame, senza che assuma rilevanza la successiva risoluzione del contratto di donazione, gli effetti della quale sono limitati al rapporto tra le parti.

4.2. Le abitazioni di "lusso" escluse dal beneficio.

Al fine di poter ottenere le agevolazioni è necessario l'immobile oggetto di trasferimento abbia destinazione abitativa e sia "non di lusso": i

criteri per individuare un'abitazione "di lusso" attualmente variano a seconda che l'atto sia soggetto a imposta di registro o ad IVA.

Per gli atti soggetti a imposta di registro, dal 1° gennaio 2014 è necessario che l'atto abbia ad oggetto una casa di abitazione che non rientri nelle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

Per gli atti soggetti ad IVA, i requisiti dell'abitazione "non di lusso" continuano ad essere individuati, come avveniva in precedenza anche per quelli sottoposti ad imposta di registro, dal Decreto Ministero Lavori Pubblici 2 agosto 1969, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969.

Nel semestre in rassegna, è stato chiarito che, nell'ipotesi di immobile in corso di costruzione, il termine triennale di decadenza dalla potestà impositiva, ex art. 76, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, per la ripresa a tassazione conseguente alla natura di lusso dell'abitazione, inizia a decorrere non dalla stipula del rogito ma da quando l'immobile è stato completato, poiché solo da tale momento per l'Amministrazione finanziaria è possibile accertare l'esatta natura del bene edificato (**Sez. 5, n. 32121/2018, Fichera, Rv. 651782 – 01**).

Con riferimento al diritto intertemporale, la S.C. ha evidenziato che l'art. 26, comma 1, del d.l. 12 settembre 2013, n. 104, conv. dalla l. 8 novembre 2013, n. 128 che, intervenendo sull'art. 1, della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ha introdotto una diversa definizione dei requisiti oggettivi delle case di abitazione che, con esclusione di quelle facenti parte delle categorie catastali A1, A8 e A9, consente di beneficiare di un'aliquota ridotta dell'imposta di registro ancorata alla sola categoria catastale, ha efficacia soltanto con riferimento agli atti a titolo oneroso stipulati a decorrere dalla data del 1° gennaio 2014 (**Sez. 6-5, n. 03052/2018, Conti, Rv. 647111-01**).

4.2.1. La disciplina sanzionatoria.

I profili interpretativi in ordine alla vigenza o meno delle sanzioni correlate alla disciplina previgente a quella attuale in tema di abitazioni di lusso e requisiti oggettivi di identificazione degli stessi sono stati esaminati da Sez. 5, n. 14964/2018, De Masi, Rv. 649367-01.

Prima di considerare la portata di questa ultima decisione deve essere richiamata la segnalazione di un contrasto interno alla sezione proprio su questo tema, già segnalato da questo Ufficio con la relazione n. 159/2017.

In particolare, Sez. 5, n. 18421/2017, Bruschetta, Rv. 645281-01, ha affermato che in tema d'imposta di registro per l'acquisto della prima casa, l'art. 10, comma 1, lett. a), del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che, nel sostituire l'art. 1, comma 2, della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ha

identificato gli immobili non di lusso, cui applicare l'imposta agevolata, in base al classamento catastale e non più alla stregua dei parametri di cui al d.m. 2 agosto 1969, non ha inciso retroattivamente sulla norma sostituita, la quale, in forza della norma di diritto intertemporale di cui all'art. 10, comma 5, del d.lgs. n. 23 del 2011, continua a regolare, ai fini sanzionatori, i rapporti sorti sotto la sua vigenza, senza che assuma rilievo il principio del "*favor rei*" che, invece, presuppone l'abrogazione della norma precetto.

Secondo questa pronuncia le sanzioni irrogate a seguito della revoca dell'agevolazione prima casa, avvenuta in relazione ad un trasferimento anteriore alla data del 1° gennaio 2014, alla stregua del regime tributario sostanziale allora applicabile, restano dovute e non risultano modificate nella loro portata dalla nuova disciplina introdotta.

La decisione ancora una volta sottolinea che l'art. 10, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 23 del 2011, nel sostituire il comma 2 dell'art. 1, Parte I, Tariffa allegata al d.P.R. 131 del 1986, ha superato il criterio di individuazione dell'immobile di lusso – non ammesso, in quanto tale, al beneficio "prima casa" – fondato sui parametri di cui al d.m. Lavori Pubblici 2 agosto 1969 n. 1072.

Dunque, l'agevolazione non dipende più dalla concreta tipologia e dalle caratteristiche qualitative intrinseche e di superficie del bene. Il nuovo regime è, peraltro, come già detto, applicabile ai trasferimenti imponibili realizzati successivamente alla modificazione legislativa, a decorrere dalla richiamata data del primo gennaio 2014.

Pertanto, nella ricostruzione operata mediante la citata pronuncia, la S.C. ritiene che, non solo il regime sostanziale, ma anche quello sanzionatorio, sia sottratto alla nuova disciplina, poiché è da escludere che l'originaria previsione, seppure diventata "inoffensiva", sia sottoposta all'applicazione dell'art. 3, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui, in materia di sanzioni amministrative per violazioni tributarie "salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile".

Non assume quindi rilevanza sul piano sanzionatorio che l'illecito non sia più incidente per effetto della modifica normativa, non essendo valsa, quest'ultima, ad abolire, con riferimento alla condotta/omissione del contribuente, né l'imposizione, né le conseguenze sanzionatorie correlate alla fattispecie "in essere" al momento del trasferimento e alla disciplina *ratione temporis* vigente.

La pronuncia sopra indicata, in assenza di precedenti conformi specifici, evoca in motivazione l'orientamento generale – espresso da Sez. 5, n. 25754/2014, Olivieri, Rv. 633462-01 – secondo cui, in tema di illeciti tributari, connessi all'accertamento ed alla riscossione di un'imposta, può configurarsi una *abolitio criminis* solo quando la stessa venga radicalmente

meno e non possa essere più pretesa neppure in riferimento alle annualità pregresse, mentre, qualora la legge istitutiva di un tributo venga abrogata a decorrere da una data, permanendo l'obbligo a carico del contribuente per il periodo anteriore, non sono abrogate le norme sanzionatorie che assistono tale obbligazione tributaria. E' da segnalare, tuttavia, un diverso orientamento interpretativo, che afferma che i trasferimenti imponibili realizzati prima della modifica normativa del 2011, pur sottoposti al pregresso regime impositivo sostanziale, sono di fatto esenti dall'originario regime sanzionatorio, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, poiché a seguito della riformulazione dei presupposti per usufruire della agevolazione, in mancanza degli stessi, l'Amministrazione finanziaria mantiene il potere di revocare l'agevolazione in questione per il solo fatto del carattere di lusso rivestito al momento del trasferimento, e sulla base della disciplina all'epoca applicabile, dall'immobile trasferito, senza tuttavia avere titolo per applicare delle sanzioni conseguenti a comportamenti non più rilevanti, in quanto riferiti a parametri normativi non più vigenti. A riguardo, si segnala Sez. 5, n. 02889/2017 (Rv. 642891 - 02), secondo la quale l'art. 10, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 23 del 2011, che, nel sostituire l'art. 1, comma 2, della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ha identificato gli immobili non di lusso, cui applicare l'imposta agevolata, in base al classamento catastale e non più alla stregua dei parametri di cui al d.m. 2 agosto 1969, pur non potendo trovare applicazione, quanto alla debenza del tributo, agli atti negoziali anteriori alla data della sua entrata in vigore (7 aprile 2011), può tuttavia spiegare effetti ai fini sanzionatori, in applicazione del principio del *favor rei*, posto che, proprio in ragione della più favorevole disposizione sopravvenuta, la condotta mendace, che prima integrava una violazione fiscale, non costituisce più il presupposto per l'irrogazione della sanzione (conf., tra le altre, Sez. 5, n. 09492/2017, Rv. 643919 - 01).

Sez. 5, n. 14964/2018, De Masi, Rv. 649367-01, ha esaminato un'altra fattispecie concernente la qualificazione come di lusso o meno di una abitazione che aveva ottenuto l'agevolazione prima casa. Richiamata la disciplina applicabile *ratione temporis* ed identificabile nelle previsioni di cui al d.m. n. 1072 del 1969, la decisione ha innanzi tutto chiarito come secondo tali parametri ci si debba riferire alla utilizzabilità dei diversi ambienti e non alla loro formale abitabilità.

Viene quindi ancora una volta affrontata la questione della portata, in tema di sanzioni, della previsione di cui all'art. 10, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 23 del 2011 e successive modifiche.

Anche questa decisione sottolinea che il nuovo regime che individua i requisiti oggettivi per fruire dell'agevolazione nei parametri catastali è in vigore a decorrere dal 1 gennaio 2014 e precisa, in modo coerente con

l'orientamento maggioritario sopra citato, che in applicazione del principio del *favor rei* di cui all'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, la condotta che prima costituiva violazione fiscale (ovvero il mendacio del contribuente sulle caratteristiche del bene considerato non di lusso) non avrebbe più possibilità di realizzarsi, considerata la riformulazione *ex novo* della fattispecie legale di non spettanza dell'agevolazione, che costituisce una situazione di favore per il contribuente, proprio perché basata su un parametro del tutto differente da quello precedentemente rinvenibile.

Si richiama in modo deciso il principio del *favor rei*, già valorizzato in sede comunitaria ex art. 7 CEDU e 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea in presenza di sanzioni amministrative di sostanziale valenza penale e si evidenzia la mancanza di offensività della condotta di mendacio perché in esito della modifica normativa intervenuta tale condotta non avrebbe più alcuna rilevanza per l'ordinamento.

Pur essendo ancora vigente la previsione sanzionatoria occorre considerare come proprio l'oggetto della dichiarazione, che costituiva elemento normativo della fattispecie originaria, sia stato cancellato dall'ordinamento.

In conclusione rimane in vigore la debenza dell'imposta per i fatti verificatisi anteriormente, ma perde rilevanza, in applicazione del principio del *favor rei*, la previsione sanzionatoria ad essa collegata, poiché il mendacio in sé non rappresenta più una violazione punibile sulla base di una legge posteriore in applicazione del principio della non ultrattività della norma tributaria sanzionatoria.

Ricorre dunque una frattura tra norma impositiva e norma sanzionatoria a causa della sopravvenuta modifica della prima nei suoi presupposti. Ne consegue ex art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 (che ha esteso il principio del *favor rei* anche al settore tributario, con efficacia retroattiva) che devono essere applicate, anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute, all'unica condizione che il precedente provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo.

5. Imposta sulla registrazione degli atti giudiziari.

Il T.U.R. prevede l'obbligo di registrazione degli atti dell'autorità giudiziaria nelle controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento delle comunioni, i provvedimenti che rendono efficaci nello Stato sentenze straniere e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali.

In particolare, secondo l'art. 37 del T.U.R. (“Atti dell'autorità giudiziaria”) “*Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi ed i provvedimenti*

che dichiarano esecutivi i lodi arbitrari e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato".

E' orientamento consolidato nella giurisprudenza della Corte di cassazione quello secondo cui, ai sensi di tale norma, la sentenza che definisce il giudizio - anche solo parzialmente e sebbene non passata in giudicato - è soggetta a tassazione, sicché l'Ufficio del registro provvede legittimamente alla liquidazione, emettendo il relativo avviso, che è impugnabile per vizi, formali o sostanziali, inerenti all'atto in sé, al procedimento che lo ha preceduto, oppure ai presupposti dell'imposizione. Nemmeno l'eventuale riforma, totale o parziale, della decisione nei successivi gradi di giudizio, e fino alla formazione del giudicato, incide sull'avviso di liquidazione, integrando, piuttosto, un autonomo titolo per l'esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell'imposta da far valere in via autonoma e non nel procedimento relativo all'avviso di liquidazione (Sez. 5, n. 12023/2018, Conti, Rv. 648482-01).

E' stato inoltre precisato che il provvedimento di sospensione della provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado non fa venir meno il presupposto dell'imposta di registro sugli atti giudiziari, costituito, ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986, non già dall'efficacia esecutiva, bensì dall'esistenza di un titolo giudiziale soggetto a registrazione (Sez. 6-5, n. 12480/2018, Mocci, Rv. 648866-01).

Le aliquote per il calcolo dell'imposta di registro sui provvedimenti giudiziari sono le seguenti (art. 8, Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986):

1) sentenze che trasferiscono o costituiscono di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti: si applicano le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti e quindi:

– se il trasferimento è soggetto ad Iva: imposta di registro in misura fissa (Euro 200,00)

– se il trasferimento non è soggetto ad Iva: 2 % prima casa, escluse le categorie catastali A/1, A/8 e A/9; 9 % in tutte le restanti fattispecie; 12 % terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale.

2) pronunce di condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura: 3%

3) decisioni di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: 1%

4) pronunce che non dispongono il trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale: euro 168,00;

5) decisioni che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni, o la risoluzione di un contratto: euro 168,00;

6) decisioni aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi o modifica di tali condanne o attribuzioni: euro 168,00;

7) provvedimenti di omologazione: euro 168,00;

8) decisioni del Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, che recano condanna al pagamento di somme di danaro diverse dalle spese processuali: 3 %.

L'obbligo di registrazione riguarda tutte le parti del processo in via solidale, senza alcuna distinzione tra parte soccombente e parte vittoriosa.

Peraltro, l'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, ove si tratti di litisconsorzio facoltativo, non grava anche sui soggetti estranei al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilevanza, quale indice di capacità contributiva, detto rapporto e non la sentenza in quanto tale, atteso che una differente soluzione avrebbe l'irragionevole effetto di far corrispondere l'imposta di registro in misura diversa a due soggetti, responsabili di una stessa condotta e condannati al pagamento di una medesima somma di denaro, per il solo fatto di essere condannati, il primo, mediante una sentenza contenente anche un altro capo avente natura condannatoria a carico di un altro soggetto, ed il secondo no (Sez. 5, n. 01710/2018, Delli Priscoli, Rv. 648742-01).

Si è ritenuto, nel solco di detto generale indirizzo interpretativo, che il notaio convenuto con l'azione di responsabilità professionale in un giudizio con più parti, che si sia costituito e abbia resistito con eccezioni aventi rilievo nel processo, anche nel caso in cui risulti vincitore, è obbligato in solido con le altre parti al pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione della sentenza, ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, non potendo ritenersi estraneo al rapporto sostanziale in essa regolato, che costituisce l'indice della capacità contributiva assoggettata ad imposta (Sez. 5, n. 19815/2017, Fasano, Rv. 645124-01).

Tuttavia, in base alla disciplina contenuta nell'art. 8 della parte prima della Tariffa di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e nell'art. 2 della tabella allegata al medesimo decreto, non sussiste più l'obbligo di registrazione per tutte le sentenze civili e, anche per quelle per le quali esso è previsto, il

cancelliere è tenuto a rilasciarne copia prima della registrazione, se ciò è necessario ai fini della prosecuzione del giudizio. Da siffatta esegesi della predetta normativa in senso correttivo ed evolutivo rispetto a quella in precedenza adottata dalla stessa giurisprudenza di legittimità, ma pur sempre compatibile con il relativo dato letterale consegue che, in tema di impugnazione delle sentenze emesse dal Tribunale superiore delle acque pubbliche in unico grado, una volta avvenuta la comunicazione dell'avviso di deposito della sentenza, la successiva notifica della copia integrale del dispositivo fa comunque decorrere, indipendentemente dalla registrazione della sentenza, il termine breve di quarantacinque giorni per la proposizione del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 202 del r.d. 11 dicembre 1933, n. 1775, rilevando il compimento della registrazione, ove dovuta, esclusivamente a fini fiscali (Sez. U, n. 15144/2011, Morelli, Rv. 617906-01).

Nei rapporti tra le parti, invece, la disciplina è diversa, poiché al termine del giudizio le spese sono poste dal giudice con sentenza a carico della parte soccombente la quale deve rimborsare al vincitore le spese anticipate, ivi compreso l'eventuale pagamento dell'imposta di registro. A seconda delle vicende processuali il giudice può disporre la compensazione totale o parziale delle spese, così come può infliggere sanzioni.

La parte che ha pagato l'imposta può comunque chiedere al soccombente il rimborso (totale o parziale) dell'importo pagato, anche se le spese del processo sono state interamente compensate.

In caso di pluralità di provvedimenti dell'autorità giudiziaria, ciascuno di essi è soggetto autonomamente ad imposizione, senza che possa attribuirsi rilevanza alla circostanza che si riferiscano al medesimo oggetto ed alle stesse parti, in quanto il tributo non è volto a colpire il trasferimento di ricchezza, ma inerisce direttamente all'atto, preso in considerazione in funzione degli effetti giuridici ed economici che è destinato a produrre (Sez. 5, n. 09501/2018, Zoso, Rv. 647830-01, fattispecie nella quale è stata confermata la decisione impugnata che aveva ritenuto insussistente una duplicazione d'imposta nell'ipotesi di due diverse registrazioni di distinti provvedimenti giudiziari, l'uno avente ad oggetto i lodi arbitrali e l'altro il decreto ingiuntivo per la restituzione di una somma versata in esecuzione di una sentenza non definitiva di annullamento dei lodi).

Si è ritenuto, sotto un distinto profilo, che, in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 che indichi soltanto la data e il numero del provvedimento oggetto della registrazione, senza allegarlo, è illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il

termine a sua disposizione per impugnare (Sez. 6-5, n. 29402/2017, Mocci, Rv. 646975-01).

5.1. Casistica.

Nell'attuale giurisprudenza della Corte di legittimità sussiste un contrasto sulla tassazione della sentenza, non passata in giudicato, che accerti il trasferimento di proprietà o di altro diritto reale su un bene ai sensi dell'art. 2932 c.c.

Più in particolare, secondo un primo orientamento, detta sentenza è soggetta ad imposta proporzionale e non in misura fissa, anche se ancora impugnabile, trovando applicazione l'art. 27 del d.P.R. n. 131 del 1986, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente, ovvero, nella specie, dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente (Sez. 5, n. 27902/2018, Mondini, Rv. 651415-01; Sez. 6-5, n. 14470/2018, Mocci, Rv. 649206-01).

In accordo con una diversa impostazione, invece, la sentenza che, emessa ai sensi dell'art. 2932 c.c., subordini il trasferimento di un immobile alla condizione del previo pagamento del prezzo, è assoggettata all'imposta di registro solo al verificarsi di tale evento, atteso che in tale momento l'atto produce effetti traslativi, non potendo ritenersi applicabile l'art. 27, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986, secondo il quale non sono considerati sottoposti a condizione gli atti subordinati a condizione meramente potestativa, perché questa ricorre quando l'evento futuro ed incerto consiste nel comportamento attivo od omissivo determinato da mero arbitrio della parte, dovendo invece qualificarsi come potestativa la condizione costituita da un atto di esercizio della volontà dipendente da un complesso di motivi connessi ad apprezzabili interessi, che, pur essendo rimessi all'esclusiva valutazione di una parte, incidano sulle sue scelte, come quando la decisione attenga al pagamento di un conguaglio del prezzo convenuto nel preliminare che, nella specie, non era mai stato versato (Sez. 6-5, n. 18180/2013, Cosentino, Rv. 628291-01).

E' soggetta ad imposta di registro, ai sensi dell'art. 37, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, la sentenza che, all'esito di un giudizio di scioglimento di comunione ereditaria, dispone la condanna al pagamento di denaro quale effetto della collazione per imputazione di un bene immobile oggetto di donazione, in quanto l'imposta di registro è dovuta quale costo per la fruizione del servizio pubblico dell'amministrazione della giustizia a nulla rilevando che il trasferimento di somme per effetto della collazione per imputazione sia esente dall'imposta sulle successioni (Sez. 5, n. 20818/2017, Zoso, Rv. 645456-01).

Ai sensi della nota 2 bis dell'art. 8 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della

proprietà o di diritti reali di godimento su beni immobili sono soggetti all'imposta di registro in virtù dell'art. 1 della medesima tariffa, relativo agli atti traslativi della proprietà: ne deriva che la base imponibile deve essere determinata in virtù delle regole stabilite per detti atti, con l'ulteriore conseguenza che, ex art. 52, comma 5 bis, del d.P.R. n. 131 del 1986, il criterio della valutazione automatica può operare per i soli fabbricati ad uso abitativo (Sez. 5, n. 05749/2018, Zoso, Rv. 647310-01).

Tuttavia, ove la parte, in favore della quale sia stato giudizialmente pronunciato l'acquisto della proprietà di un bene immobile per usucapione, abbia provveduto a pagare l'imposta di registro afferente al conseguente trasferimento immobiliare, la stessa non può agire in regresso nei confronti delle altre parti processuali, condebitrici solidali nei confronti dell'amministrazione finanziaria, ex art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, a ciò ostando la previsione contenuta nell'art. 1298 c.c., norma applicabile anche alle obbligazioni solidali sorte *ex lege*, versandosi in presenza di un'obbligazione tributaria assunta nell'esclusivo interesse di chi ha usucapito. Né rileva, in senso contrario, l'eventuale compensazione giudiziale delle spese di lite, che non riguarda gli esborsi ancora da erogare, come quelle di registrazione della sentenza (Sez. 2, n. 00473/2017, Giusti, Rv. 642213-01).

E' consolidato l'orientamento per il quale la sentenza di omologazione del concordato preventivo va inquadrata nella previsione di cui alla lettera g) dell'art. 8, della tariffa, parte nona, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, comprendente genericamente gli atti "di omologazione", sicché ad essa si applica l'imposta non in misura proporzionale ma fissa (Sez. 5, n. 19596/2015, Meloni, Rv. 636700-01).

Peraltro, una recente decisione della S.C. ha precisato che, invece, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lett. a) dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nella lett. g) del detto articolo (Sez. 6-5, n. 03286/2018, Carbone, Rv. 647115-01).

La sentenza di accoglimento della domanda revocatoria fallimentare di un contratto di compravendita immobiliare è soggetta a tassazione in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. e) del d.P.R. n. 131 del 1986, e non in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) dello stesso d.P.R., in quanto essa non spiega alcun effetto traslativo della proprietà del bene o di retrocessione dello stesso a favore della massa, né determina alcun effetto restitutorio rispetto al patrimonio del disponente, ma si limita a rendere l'atto negoziale inopponibile ai creditori ai fini dell'esecuzione

concorsuale, conferendo altresì al curatore il potere di apprensione del bene non soltanto per sottoporlo ad espropriazione, ma anche per gestirlo nell'interesse della massa (**Sez. 5, n. 31277/2018, D'Oriano, Rv. 651775-01**).

Per altro verso, la sentenza che definisce il giudizio di opposizione allo stato passivo del fallimento accertando crediti correlati ad operazioni imponibili ai fini IVA deve essere assoggettata all'imposta di registro in misura fissa, in applicazione del principio di alternatività ex art 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, a seguito della pronuncia della Corte Cost. n. 177 del 2017 che ha dichiarato, *in parte qua*, l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lett. c), della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR (**Sez. 5, n. 29144/2018, Stalla, Rv. 651767-01**).