

# Imposta di registro

Interpretazione degli atti:  
analisi di alcuni casi

# Il problema attuale

- Grave stato di incertezza:
- sia nella giurisprudenza:
  - art. 20 è principio generale antielusivo: Cass. 14367/2011 ( ); CTP Reggio Emilia 18/2010 ( )
  - Art. 20 non è principio generale antielusivo CT II Bolzano 36/2009.
- sia nella legislazione: apparente contrasto tra art. 176 3° comma TUIR e art. 20 (come viene oggi interpretato)

# Principali casistiche problematiche

- Conferimento dell'immobile in società e successiva cessione delle quote
- Conferimento d'azienda in società e successiva cessione delle quote
- Scomputo del mutuo accollato alla società conferitaria
- Cessione d'azienda frazionata

## In sintesi, cosa accade...

- AF e parte giurisprudenza tendono a dare rilevanza, ai fini della determinazione dell'imposta di registro dovuta, all'«effetto economico finale», considerando l'operazione elusiva sulla base dell'argomento tratto dal disposto dell'art. 20 del registro applicato al c.d. «intento negoziale oggettivamente unico» perseguito dalle parti, ricostruito sulla base (anche) di elementi esterni all'atto registrato

# Testo art. 20 d.p.r 131/86

- «L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente»
- Precedente storico: art. 8, RD 3269/1923: «*le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente*»

# Visioni contrapposte: elusivo

- CTP TORINO sent. N. 67 del 10 maggio 2012
- L'[art. 20](#) del DPR 131/86 consente, ai fini dell'imposta di registro, all'Agenzia delle Entrate di riqualificare gli atti registrati dal contribuente, e, per questo motivo, ha una sostanziale natura antielusiva. E quindi consente all'AF di valutare più atti distinti tra loro al fine di determinare se una operazione possa essere considerata elusiva o comportante un abus del diritto

# segue

- Ciò induce ad affermare che deve applicarsi, in punto procedimentale, l'[art. 37-bis](#) del DPR 600/73, con susseguente necessità della previa richiesta di chiarimenti al contribuente nonché della motivazione "rinforzata" dell'accertamento (in sostanza, nella parte motiva dell'atto dovrebbe essere specificato il perché le deduzioni difensive del contribuente non sono state accolte). Detta norma è applicabile nel sistema accertativo dell'imposta di registro perché l'[art. 53-bis](#) del DPR 131/86 stabilisce che trovano operatività le norme del DPR 600/73 in tema di accertamento. (CTP Torino 67/2012)

## segue: ..non elusivo

- CTP MILANO sent. 168 del 29/5/2012
- È illegittimo l'operato dell'Agenzia delle Entrate, che ha riqualficato in atto di cessione d'azienda l'operazione di conferimento di azienda seguita dalla successiva cessione delle quote da parte della società conferente.
- Le argomentazioni utilizzate dalla Commissione Milanese per cassare l'operato dell'Amministrazione finanziaria sono le seguenti:

# segue

- – da un lato, la Commissione rileva che l'[art. 20](#) del D.P.R. n. 131/1986 legittima una riqualificazione dell'atto basata sui suoi effetti giuridici, ma non può essere utilizzato per riqualificare l'atto basandosi sui suoi presunti effetti economici;
- – d'altro canto, i giudici milanesi affermano che nel caso di specie non sussiste alcuna elusione, in quanto la finalità elusiva non è stata posta come elemento predominante e assorbente: è perfettamente lecito scegliere, tra i diversi strumenti messi a disposizione del contribuente la via fiscalmente meno onerosa (CTP Milano 168/2012)

# Dottrina no elusivo

- Argomento storico-evolutivo:
  - dall'art. 8 all'art. 20 => dagli «effetti» (era dubbio se vi fossero compresi anche quelli soltanto economici) agli «effetti giuridici» (è chiaro che solo di questi può far uso l'operatore del diritto).
  - L'ufficio può procedere alla riqualificazione in base agli effetti giuridici (es. le parti qualificano l'atto come cessione d'azienda e l'Ufficio ritiene si tratti di plurima cessione di cespiti). Non può andare oltre...

# AF invece si elusivo

- Argomento normativo correlato a giurisprudenza su abuso del diritto:
  - Art. 37 bis d.p.r. 600/73 è applicabile anche all'imposta di registro ai sensi del «nuovo» art. 53-*bis* d.p.r. 131/86 (vedi)..

# Dottrina contraria

- La dottrina prevalente (per tutti Gallo) considera l'art. 37-*bis* d.p.r. 600/73 norma sostanziale (ossia norma che obbliga il contribuente a tener e un certo comportamento e la cui violazione rende applicabili le sanzioni amministrative e penali) => non può entrare nel sistema dell'imposta di registro come norma strumentale (ossia in base al criterio dato da art. 53-*bis*)

## Dottrina ancora...

- Se nell'imposta di registro esistesse un principio generale antielusivo non sarebbero spiegabile l'esistenza delle norme presuntive (pertinenze - art. 24 - trasferimenti tra coniugi o parenti in linea retta - art. 26 -, contratto per persona da nominare - art. 32 -, procura irrevocabile a vendere senza obbligo di rendiconto - art. 33 -)

# Dottrina e ancora...

- L'imposta di registro è imposta d'atto.
  - L'imposta di registro presuppone l'esistenza di un atto (portato alla registrazione o presunto ex lege);
  - Il principio del divieto antiabuso prevede la tassazione di un fatto che doveva essere realizzato e non è stato realizzato;
  - Ma se l'atto non c'è, l'imposta di registro non può essere applicata.
  - Infatti, se l'atto esiste e viene omessa la richiesta di registrazione, l'Ufficio può registrare l'atto d'ufficio, ma dopo averne acquisito lo scritto (che dunque deve esistere...)

