

Prima casa, il Fisco prova l'abuso del diritto solo se c'è vantaggio indebito

Angelo Busani

Tizio, appena dopo aver donato la casa di sua proprietà alla moglie, compra nel 2010 un'altra abitazione con l'agevolazione "prima casa". Poi, i due coniugi risolvono la donazione e la casa torna al marito.

Per l'agenzia delle Entrate è una macchinazione elusiva e l'agevolazione "prima casa" va revocata; la Ctp di Firenze dà ragione all'Agenzia (sentenza 147/11/11), la Ctr Toscana dà invece ragione al contribuente (sentenza 46/21/13) e la Cassazione, 12 anni dopo il rogito, con la sentenza n. 480 dell'11 gennaio 2022, afferma che l'ufficio può bensì contestare l'abuso del diritto, ma non svolgendo l'attività interpretativa di cui all'articolo 20 del Dpr 131/1986 (Tur), bensì promuovendo la procedura di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente (non attivata in quanto la norma era stata introdotta, con effetto dal 1° ottobre 2015, dal Dlgs 128/2015).

La Cassazione fa quindi il punto della situazione a fronte delle convulse vicende che hanno connotato l'applicazione dell'imposta di registro fin dalle cosiddette "sentenze gemelle" (n. 30055 e 30056) del Natale 2008: l'Agenzia non può pretendere di utilizzare il proprio potere interpretativo degli atti sottoposti alla registrazione, per sindacare l'elusione, in quanto tale norma:

- impone di tassare l'atto sottoposto alla registrazione con esclusivo riferimento alla sua natura giuridica e ai suoi effetti giuridici, senza che abbia rilievo la sostanza economica (e cioè il fine pratico) perseguito dai soggetti che l'hanno stipulato;
- impone che la tassazione del singolo atto sia effettuata senza che abbiano rilevanza né il suo eventuale collegamento con altri atti, precedenti o successivi, né alcun altro elemento extratestuale e, cioè, non risultante dall'atto stesso (a prescindere dal fatto che si tratti di un elemento di natura giuridica o di natura meramente materiale).

La Cassazione ricorda che nella sua giurisprudenza (da ultimo, la decisione 13610/2018) era stato bensì affermato il principio secondo cui, nell'interpretazione degli atti sottoposti alla registrazione, dovesse attribuirsi rilievo alla loro "causa reale" (e cioè alla preminenza della sostanza sulla forma) e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche mediante la stipula di una pluralità di atti. E ciò senza che l'Ufficio dovesse provocare la sussistenza di un disegno elusivo e, quindi, la condotta abusiva del contribuente.

Senonché, la Cassazione rileva che:

- la legge 205/2017 ha modificato l'articolo 20 del Tur al fine di permettere un'analisi dell'atto presentato alla registrazione solo per i suoi specifici effetti nonché per gli elementi che solo da esso risultano e senza poterlo collegare ad altri atti;
- il dubbio di costituzionalità che la Cassazione ha sollevato (ordinanza n. 23549/2019) sulla legge 205 è stato dichiarato infondato per ben due volte dalla Corte costituzionale (sentenze n. 158/2020 e 39/2021).

Per far valere l'abuso del diritto, l'Agenzia deve dunque attivare un procedimento ai sensi dell'articolo 10-bis, legge 212/2000 e provare che l'operazione è priva «di sostanza economica» (e cioè motivata solo da ragioni di risparmio fiscale) in quanto realizza «essenzialmente vantaggi fiscali indebiti», vale a dire vantaggi che, se fossero stati presi in considerazione dal legislatore, verrebbero vietati. A quel punto la palla passerebbe al contribuente, che potrebbe esimersi dal rilievo di elusività adducendo le «valide ragioni extrafiscali» che hanno supportato l'operazione.

—Angelo Busani