

Registro, stretta della Cassazione

Per la Suprema corte una disciplina innovativa antitetica all'imposizione pregressa

Angelo Busani

La Cassazione non recede sull'utilizzo dell'articolo 20 del Testo unico del registro (Dpr 131/1986) nella versione vigente fino al 31 dicembre 2017 per riqualificare gli atti sottoposti alla registrazione a seconda del loro significato economico, dando rilevanza interpretativa anche a elementi extratestuali e al collegamento tra una pluralità di atti. Con la sentenza 2007 del 26 gennaio 2018, la Cassazione ha infatti sancito che la modifica della legge di Bilancio non ha valenza retroattiva e che, quindi, per tutte le fattispecie originatesi prima del 2018, l'articolo 20 non può essere letto - nel modo indicato dal suo nuovo testo - come riferito al solo atto presentato per la registrazione e al suo contenuto giuridico.

Dalle sentenze del 2008 (n. 30055, 30056 e 30057), con le quali la Cassazione ha ritenuto l'esistenza di un immanente principio anti-elusivo, derivato dall'articolo 53 della Costituzione, la giurisprudenza di legittimità si è schierata per utilizzare l'articolo 20 del Tur, in un primo tempo, come la norma anti-elusiva nell'ambito dell'imposta di registro e, da ultimo, come norma che legittima la tassazione della sostanza economica degli atti presentati per la registrazione, tenendo conto anche del loro eventuale collegamento.

Ne è prova l'inversione di rotta sulla questione (share deal/asset deal) della riqualificabilità della cessione di quote societarie come cessione di azienda: dapprima negata (ad esempio, Cassazione 27 dicembre 1948; Commissione centrale Sezioni unite 38977/1952 e Commissione centrale 3636/1981; Cassazione 5862/2003) e poi affermata dal 2008 al 2015 in molte occasioni.

Ebbene, nell'estate 2015, con l'introduzione della norma anti-elusiva generale di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, si presumeva che la tenzone tra la giurisprudenza di legittimità e il "resto-del-mondo" terminasse: e cioè che l'articolo 20 del Dpr 131/1986, tornasse a svolgere il suo ruolo di norma interpretativa degli effetti giuridici del singolo atto presentato per la registrazione

che le contestazioni in termini di elusività (e di significato economico dell'attività giuridica) fossero formulabili dall'amministrazione e giudicabili dalla giurisprudenza con modalità, procedure e garanzie di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente.

Mai previsione fu meno azzeccata. La Cassazione (con l'unica eccezione della sentenza 2054/2017, sconfessata dalla giurisprudenza successiva) ha continuato a ritenere l'articolo 20 vocato alla tassazione della "causa reale" degli atti presentati alla registrazione (ad esempio, sentenze 25001/15 e 11873/17), tanto che il legislatore ha dovuto far dire all'articolo 20 quel che l'opinione dominante (eccetto la Cassazione) già riteneva dicesse, e cioè che si tratta di una norma preordinata a tassare il mero significato giuridico del singolo atto presentato alla registrazione.

Il legislatore ha però dimenticato di esplicitare la natura retroattiva della modifica, alla quale si allude solo nei lavori preparatori della legge di Bilancio. Con la conseguenza che è facile per la Cassazione nella sentenza 2007/2018 utilizzare tutta la retorica che viene utile in casi come questo: parlando di «modifica» il legislatore avrebbe inteso significare che il nuovo articolo 20 ha una portata «prettamente innovativa» e che dal suo «dato letterale» si dovrebbe desumere che il legislatore ha voluto operare una «riversitazione strutturale e antitetica della fattispecie impositiva pregressa».

La Cassazione insomma non ci sta a sentirsi dire come l'articolo 20 del Dpr 131/1986 avrebbe dovuto essere interpretato ante 2018. E c'è da pensare che non sia finita qui, quando si legge, nella sentenza 2007/2018, che il collegamento negoziale e la rilevanza degli elementi extratestuali, fuoriusciti *ipso iure* dall'articolo 20 del Dpr 131/1986, sono ora di possibile «recupero» nei giudizi dove si applicherà l'articolo 10-bis dello statuto del contribuente. Non è irrealistico prevedere che sulla vicenda share deal/asset deal l'arbitro disporrà un recupero e che la parola "fine" sia ancora tutta da scrivere

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I punti-chiave

LA MODIFICA

Secondo il nuovo articolo 20 del Tur l'imposta di registro è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato a registrazione. L'interpretazione deve avvenire sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti a esso collegati

LA PRASSI

Fino al 2017 la norma è stata utilizzata per riqualificare alcuni atti posti in essere da persone fisiche non titolari di partita Iva, ad esempio tassando una cessione di fabbricato come cessione di area fabbricabile, in virtù del comportamento tenuto dalle parti prima e dopo la stipula

LA GIURISPRUDENZA

Questa opera di riqualificazione degli atti a registrazione era stata avallata dalla Cassazione che aveva sottolineato come l'articolo 20 dovesse essere interpretato come norma tesa a valorizzare gli elementi estranei all'atto, quali la richiesta del permesso di costruire, l'intervenuta demolizione, la maggior cubatura ritraibile demolendo il fabbricato ecc.

DAL 1° GENNAIO 2018

Con il nuovo testo normativo la ricerca di elementi extratestuali diventa illegittima. Ne dovrebbe conseguire che, quanto meno per gli atti (di cessione o permuta) a registrazione dal 1° gennaio scorso, ciò che è cessione di fabbricato per le parti e per il notaio dovrebbe rimanere tale anche per le Entrate

Le operazioni. Il nuovo articolo 20 del Tur applicabile non solo nelle riorganizzazioni aziendali

Cessione fabbricati con meno sorprese

Giorgio Gavelli

Con il nuovo articolo 20 del Dpr 131/1986 dovrebbero acquisire maggior certezza fiscale non solo le operazioni di riorganizzazione aziendale ma anche alcuni negozi giuridici posti in essere da soggetti privi di partita Iva spesso fatti oggetto dell'opera di riqualificazione da parte delle Entrate. Aver circoscritto e specificato i confini dell'interpretazione degli atti portati a registrazione, infatti, parrebbe rendere meno attaccabili dal Fisco operazioni quali:

- la cessione di fabbricato (magari con agevolazioni prima casa), spesso riqualificata in cessione di area edificabile in virtù della demolizione posta in essere dall'acquirente;
- l'affitto del lastrico solare o del terreno agricolo per la costruzione dell'impianto fotovoltaico, spesso riqualificato in cessione di diritto di superficie (in senso contrario Ctp Forlì 160/1/2015, si veda il Sole 24 Ore dell'11 gennaio 2016).

Il caso di gran lunga più frequente è il primo. Con risoluzione n. 395/E/2008, a seguito di una istanza di interpello sulla cessione di fabbricati rientranti in un'area

soggetta a un piano di recupero già approvato dal comune, l'Agenzia ha ritenuto oggetto della compravendita non più i singoli fabbricati, ma l'area edificabile su cui gli edifici insistevano (diversamente da quanto sostenuto ai fini Iva: circolare 28/E/2011). Se nelle imposte dirette la giurisprudenza prevalente della Cassazione è su posi-

LA PRASSI PRECEDENTE

L'affitto del lastrico o del fondo agricolo per l'impianto fotovoltaico è stato spesso «riclassificato» in cessione di diritto di superficie

zioni contrarie a questa interpretazione (si veda il Sole 24 Ore del 9 agosto 2017 e ordinanza 19129/17), ai fini dell'imposta di registro la lettura "estensiva" dell'articolo 20 Tur sino a oggi accolta dalla Suprema Corte legittimava una simile riqualificazione, individuando la «reale intenzione delle parti» nella cessione della potenzialità urbanistica dell'area o del fabbricato. Occorre chiedersi se,

al di là della diatriba sulla decorrenza, queste contestazioni siano ancora possibili, quanto meno per gli atti portati a registrazione dal 1° gennaio scorso.

L'ordinanza 16382/2016 della Cassazione ha accolto la tesi "riqualificatoria" del Fisco perché la richiesta di demolizione era stata presentata dalla parte venditrice prima della stipula della compravendita. In altri casi, le pronunce avevano valorizzato lo stato di "fattiscenza" dell'immobile e l'immediata richiesta di concessione edilizia per la demolizione richiesta dall'acquirente dopo il rogito, essendo rilevanti ai fini interpretativi «i comportamenti successivi alla formazione dell'atto» (sentenza 24799/2014). L'ordinanza 12062/2016, in particolare, ha accolto il ricorso dell'Agenzia perché la Ctr aveva «limitato la propria indagine al contenuto testuale dell'atto negoziale» non considerando gli altri elementi, estranei all'atto medesimo, che l'Agenzia aveva valorizzato (domanda del permesso di costruire di poco successiva alla alienazione). Nello stesso senso, si veda la sentenza 10113/2017 e l'ordinanza

313/2018. Stando così le cose, poiché con la modifica della legge di Bilancio si è inteso definire «la tassazione dariservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio i comportamenti tenuti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici «collegati» con quello da registrare», rendendo irrilevanti «gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti», ne dovrebbe direttamente conseguire che tale giurisprudenza vada considerata superata dalla nuova disciplina. Resta, forse, il dubbio che la «riqualificazione» possa ancora trovare fondamento negli atti di permuta tra fabbricato e future unità immobiliari da costruire sull'area di sedime, essendo la demolizione alla base del negozio portato a registrazione. Tuttavia, pare che anche in questo caso si possa considerare infondata la riqualificazione, poiché altrimenti si giungerebbe al paradosso di penalizzare ciò che, stipulando due cessioni distinte, diventerebbe non aggredibile.

© RIPRODUZIONE RISERVATA