

CORRIERE TRIBUTARIO

12 MARZO

2018

10

LEGGE DI BILANCIO 2018

Rilevanza giuridica degli atti
ai fini dell'imposta di registro

DICHIARAZIONI

- Mod. IVA 2018
- Certificazione degli utili e delle ritenute

FISCALITA' INTERNAZIONALE

Branch exemption

RISCOSSIONE

Rottamazione dei ruoli

REATI TRIBUTARI

Sequestro per equivalente

PROCESSO TRIBUTARIO

Valore probatorio
delle dichiarazioni rese da terzi

IVA

Esportazioni in conto lavorazione

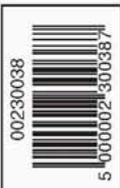
REDDITI D'IMPRESA

Contratto di locazione finanziaria

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Recupero dell'IVA detraibile
- Regime di cassa per le imprese minori
- Nuovo calendario fiscale
- Cessione di terreni edificabili
- Perdite nel consolidato
- Raccolta fondi nel terzo settore
- Fondi immobiliari

Anno XLII - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

IPSOA Guide e Soluzioni

La scelta giusta per ogni esigenza

IPSOA Guide e Soluzioni ti permette di:

- **ORGANIZZARE** la tua attività e i relativi adempimenti
- in materia di fisco, bilancio, lavoro e società
- **INQUADRARE** subito, grazie ad elementi chiari e distintivi, le novità che impattano sui flussi di lavoro
- **RISOLVERE** rapidamente ogni caso con le schede di sintesi che riepilogano adempimenti, modalità e procedure.

Il tutto garantito dall'**autorevolezza** dei maggiori **Esperti** per ogni materia.

La normativa cambia dopo l'acquisto del tuo volume?

Con la formula **"SEMPRE AGGIORNATI"**, da quest'anno anche su **lamiabiblioteca.com**, hai la certezza di non perderti nulla: potrai consultare comodamente on line tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del tuo volume cartaceo ed avere sempre la risposta corretta!



I VOLUMI DELLA COLLANA

- **SOCIETÀ** a cura di M. Gabelli
- **BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI** a cura di A. Quagli
- **IVA** a cura di P. Centore
- **TUIR** a cura di P. Parisi
- **LAVORO** a cura di INDICITALIA
- **PAGHE E CONTRIBUTI** a cura di INDICITALIA
- **IMMOBILI** a cura di A. Busani
- **CONTENZIOSO TRIBUTARIO** a cura di A. Marcheselli
- **PREVIDENZA** a cura di A. Chiaraluca
- **ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE** a cura di A. Iorio

- Contatta un Agente di zona shop.wki.it/agenzie
- Acquista su www.shop.wki.it/guideesoluzioni
- Contattaci: **02.82476.1** - info.commerciali@wki.it
- Rivolgiti alle **migliori librerie della tua città**



Wolters Kluwer
When you have to be right

Imposte indirette

Il nuovo art. 20 del T.U.R. e l'indebita riqualificazione delle cessioni di partecipazioni in cessioni di azienda

La configurazione dell'imposta di registro come un'imposta che colpisce gli atti in base, non solo alla loro forma, ma anche ai loro effetti giuridici, risulta sicuramente più rispondente al principio di capacità contributiva. Tuttavia, tale diversa configurazione non può comunque legittimare la riqualificazione della cessione di una partecipazione di controllo, anche se sia preceduta dal conferimento di un'azienda o di beni alla società o ente partecipato, come una cessione dell'azienda o dei beni di tale società o ente, non comportando l'attribuzione, a favore dell'acquirente di tale partecipazione, non solo della proprietà dell'azienda o dei beni, ma neppure del mero potere di goderne e disporre.

di Gabriele Escalar

731

Dichiarazioni

La dichiarazione IVA si adatta alle novità 2017

Il modello di dichiarazione annuale IVA si adatta, come ogni anno, alle modifiche normative. Questa volta, però, l'evoluzione risulta più significativa rispetto ad altre occasioni. Infatti, si è dovuto tenere conto dell'introduzione della comunicazione trimestrale dei dati delle liquidazioni periodiche e, quindi, è stato previsto che il quadro VH non dev'essere (sempre e comunque) compilato, al fine di evitare la duplicazione di adempimenti. Dal quadro VH sono poi stati estrapolati i dati relativi ai versamenti auto UE. Tra le novità di maggior impatto si ravvisa, infine, che nel quadro VL vanno indicati, sia l'ammontare dell'IVA dovuta annua, sia quello dell'imposta versata, ma nella determinazione del saldo complessivo entrerà il maggiore tra i due.

di Matteo Balzanelli e Massimo Sirri

741

Innovata la certificazione degli utili e delle ritenute

L'Agenzia delle entrate ha approvato il nuovo schema di certificazione degli utili corrisposti e dei proventi ad essi equiparati, delle ritenute operate e delle imposte sostitutive applicate, che deve essere consegnato entro il 31 marzo. L'aggiornamento del modello recepisce le novità contenute nel D.M. 26 maggio 2017, nel quale è previsto che gli utili derivanti dalla partecipazione in soggetti IRES ed i proventi equiparati derivanti da titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni, formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 58,14%.

di Giuseppe Molinaro

749

Fiscalità internazionale

Chiariti i dubbi sugli adempimenti dichiarativi della branch exemption, ma non tutti i nodi sono sciolti

Con risoluzione n. 4/E/2018, l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni su alcuni aspetti operativi legati all'opzione per la branch exemption ("Bex"), commentati anche da Assonime con circolare n. 2/2018. La risoluzione ha il pregio di prendere posizione su numerose problematiche operative segnalate dalle imprese che avevano deciso di optare per la Bex già a partire dal periodo d'imposta 2016, problematiche derivanti dalla non puntuale corrispondenza tra le indicazioni contenute nel Provvedimento attuativo della branch exemption e le Istruzioni ai Modelli REDDITI ed IRAP 2017. Ciò nonostante, restano ancora diversi nodi irrisolti legati alla detassazione in esame, in relazione ai quali si renderanno necessari ulteriori chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

di Giacomo Albano e Raniero Spaziani

753

Riscossione

Le indicazioni dell'Agenzia delle entrate - Riscossione sulla rottamazione dei ruoli

L'Agenzia delle entrate - Riscossione, nel corso di un incontro con la stampa specializzata, ha chiarito alcuni aspetti di criticità relativi all'istituto della definizione agevolata dei ruoli, tra i quali il rapporto con il pignoramento presso terzi, le conseguenze relative alla revoca della domanda di definizione e quelle nel caso di ripresa di una precedente dilazione, i soggetti legittimati a presentare nuovamente l'istanza, le conseguenze relative alla omessa indicazione del numero di rate, i rapporti con la definizione delle liti pendenti nonché quelli con il fermo amministrativo.

di Enrico Fronticelli Baldelli

761

Reati tributari

Il sequestro nei reati tributari: aspetti operativi

L'obbligatorietà della confisca di beni e somme, anche per importo equivalente rispetto all'ammontare evaso, in caso di condanna per un delitto fiscale, comporta sempre più spesso che le Procure sequestrino, in via preventiva, tali beni e somme in previsione della futura confisca. Con la circolare della Guardia di Finanza n. 1/2018, confermando una prassi già consolidata, le unità operative del Corpo sono esortate a proporre agli organi inquirenti il sequestro dei beni in presenza di delitti fiscali.

di Laura Ambrosi e Antonio Iorio

767

Processo tributario

Motivi di impugnazione e dichiarazioni di terzi nel giudizio tributario

In una articolata decisione (sentenza n. 26140/2017), la Corte di cassazione affronta due diversi temi, tipici del processo tributario. Da un lato, si occupa dell'ammissibilità e del valore della produzione documentale contenente dichiarazioni di terzi, e, dall'altro lato, della natura del giudizio tributario, e del ruolo che nello stesso riveste l'articolazione dei motivi da parte del ricorrente, con i conseguenti vincoli alla decisione del giudice. Condivisibilmente, la sentenza afferma il valore di prove atipiche delle dichiarazioni extraprocessuali prodotte nel giudizio, come tali dotate di portata indiziaria, e utili a concorrere alla formazione del convincimento del giudice, ma non a fondare da sole la decisione. In maniera altrettanto condivisibile la decisione afferma la natura impugnatoria del processo tributario, che vincola il giudice ai soli motivi fatti valere dalla parte interessata, e gli impedisce di ravvisare d'ufficio profili di nullità diversi da quelli denunciati.

di Michele Nardelli

773

IVA

Esportazioni in conto lavorazione e comportamento concludente

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 28709/2017, ha confermato che, in assenza dei requisiti di non imponibilità di cui all'art. 8, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, l'esportazione si realizza soltanto ai fini doganali, ma non è qualificabile come operazione non imponibile IVA e, pertanto, non concorre alla formazione del plafond. Tale (pacifico) principio, tuttavia, non è l'aspetto più rilevante della pronuncia, la quale pone invece l'accento sull'importanza della documentazione che il contribuente deve fornire allo scopo di dimostrare il trasferimento di proprietà delle materie prime a titolo oneroso. Al fine del corretto trattamento IVA delle operazioni, infatti, spetta al giudice di merito valutare gli elementi sostanziali della transazione e il comportamento complessivo delle parti, emergente, non soltanto dai contratti stipulati, ma anche dalla documentazione fiscale, contabile e amministrativa, la quale, rappresentando un'inequivoca manifestazione di volontà dei soggetti contraenti, potrebbe avere efficacia novativa rispetto a un precedente accordo.

di Lorenzo Ugolini

781

Tributi locali

Quando la mancata presentazione della denuncia di variazione "cestina" il diritto al rimborso della TIA

Formale, ma corretta, è l'ordinanza della Suprema Corte n. 19201/2017, che nega al contribuente il rimborso di quanto pagato in eccedenza a titolo di TIA, essendo intervenute modifiche nella metratura dei locali non tempestivamente dichiarate al concessionario. In base al principio dell'imputazione diretta al contribuente degli effetti della sua dichiarazione, la debenza della TIA è correlata ad una dichiarazione ultrattiva, che rimane efficace sino ad una successiva denuncia di variazione, o di cessazione, ovvero ad un accertamento dell'ente impositore.

di Andrea Giolo

791

Redditi d'impresa

Gli effetti della tipizzazione del contratto di locazione finanziaria

Con la Legge n. 124/2017 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza), il legislatore ha finalmente tipizzato il contratto di locazione finanziaria. Il dettato normativo disciplina il negozio giuridico nei suoi aspetti peculiari e concorre a fare chiarezza, non solo per chi eroga il finanziamento, ma anche e soprattutto per l'utilizzatore, pure nelle fasi patologiche del contratto.

di Marco Viola

801



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa il 28 febbraio 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsosa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

➔ A. Zappi, "Il 'nuovo' art. 20 del T.U.R. e l'abuso del diritto nelle imposte (finalmente) di 'atto'", in *Pratica Fiscale* n. 3/2018, pag. 55

Il nuovo art. 20 del T.U.R. e l'indebita riqualficazione delle cessioni di partecipazioni in cessioni di azienda

di Gabriele Escalar (*)

La configurazione dell'**imposta di registro** come un'imposta che colpisce gli **atti** in base, non solo alla loro forma, ma anche ai loro **effetti giuridici**, risulta sicuramente più rispondente al principio di capacità contributiva. Tuttavia, tale diversa configurazione **non** può comunque legittimare la **riqualificazione** della **cessione** di una **partecipazione di controllo**, anche se sia preceduta dal conferimento di un'azienda o di beni alla società o ente partecipato, come una cessione dell'**azienda** o dei beni di tale società o ente, non comportando l'attribuzione, a favore dell'acquirente di tale partecipazione, non solo della proprietà dell'azienda o dei beni, ma neppure del mero potere di goderne e disporre.

Il comma 87 dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di bilancio 2018), ha modificato l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 ("T.U.R."), sostituendo le parole "degli atti presentati" con le parole "dell'atto presentato" e dopo la parola "apparente" ha aggiunto l'inciso "sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi", il quale ora così recita: "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". Inoltre, tale disposizione ha modificato anche il comma 1 dell'art. 53-bis del T.U.R., aggiungendo l'inciso "fermo restando quanto previsto dall'art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212".

La relazione illustrativa alla Legge di bilancio 2018 ha innanzitutto chiarito che tale "modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa del-

l'art. 20" del T.U.R., che sono resi evidenti "anche dall'esame delle pronunce della giurisprudenza di legittimità che, in alcune sentenze, ha riconosciuto una valenza antielusiva all'art. 20 del T.U.R., mentre in altri arresti, soprattutto in quelli più recenti, ha ritenuto di dover procedere alla riqualficazione delle operazioni poste in essere dai contribuenti, attraverso il perfezionamento di un atto o di una serie di atti, facendo ricorso ai principi sanciti dall'art. 20 del T.U.R.; secondo tale tesi interpretativa, la riqualficazione può essere operata, dunque, senza dover valutare il carattere elusivo dell'operazione posta in essere dai contribuenti". Pertanto, per una migliore comprensione della portata delle modifiche così introdotte, è sicuramente opportuno ricostruire preliminarmente i dubbi interpretativi a cui tale relazione fa riferimento.

I principali orientamenti sul vecchio art. 20 del T.U.R.

Due sono i principali indirizzi interpretativi che si sono contrapposti sul vecchio art. 20 del T.U.R.

Il primo indirizzo interpretativo, che ha come promotrici la dottrina prevalente (1) e parte

(*) *Avvocato in Roma e Milano*

(1) Per tutti Consiglio Nazionale del Notariato (a cura di G.

Petrelli), *Imposta di registro Interpretazione e riqualficazione degli atti*, 2004; Assonime, *Imposta di registro - Interpretazione e*

della giurisprudenza di merito, ritiene che l'imposta di registro sia configurabile come "un'imposta d'atto" ed abbia ad oggetto i singoli atti presentati alla registrazione e non i loro effetti giuridici in quanto risulta dovuta anche se gli atti non sono produttivi di effetti giuridici perché nulli o perché modificati dopo la loro stipula. La configurabilità di tale imposta come "un'imposta d'atto" comporta che, agli effetti della sua applicazione, non potrebbero assumere rilevanza gli atti collegati ed altri elementi extratestuali se non nelle fattispecie previste dalla legge, quali ad esempio l'enunciazione di atti non registrati. Pertanto, l'art. 20 del T.U.R. consentirebbe di attribuire rilevanza esclusivamente agli effetti giuridici di ciascun singolo atto presentato alla registrazione rispetto alla sua forma apparente.

Il secondo indirizzo interpretativo, che ha invece come promotrici la Cassazione e parte della giurisprudenza di merito, ritiene che l'art. 20 del T.U.R. imporrebbe di attribuire rilevanza agli effetti giuridici oggettivamente prodotti dagli atti presentati alla registrazione e quindi l'imposta di registro avrebbe ad oggetto non gli atti, ma i loro effetti giuridici. In particolare, la Suprema Corte dal 2001 ha sostenuto che il registro avrebbe cambiato natura in quanto da "tassa, avente come oggetto l'atto, quale documento, da registrare e avente come contenuto una determinata quantità di denaro da riscuotere come corrispettivo del servizio di registrazione" sarebbe assunta ad "imposta, che ha come oggetto una manifestazione di forza economica e come contenuto una somma commisurata alla capacità contributiva", in quanto l'art. 20 del T.U.R. imporrebbe di identificare l'"oggetto dell'imposta di registro, genericamente e formalmente individuata dall'art. 1 negli atti soggetti a registrazione o volontariamente presentati per la registrazione" negli "effetti giuridici

di tali atti", cosicché sarebbe "irrilevante, ai fini dell'imposta di registro, la specie dell'atto registrato (compravendita, permuta, mutuo, e così via), cioè la fonte di produzione degli effetti giuridici, i quali sono, invece considerati rilevanti in sé, secondo la loro natura di specie, cioè in quanto costitutivi, traslativi, dichiarativi, prescindendo, in buona misura, dagli atti che li producono". Pertanto tale disposizione sarebbe, "oltre che una disposizione normativa interpretativa degli atti registrati, una disposizione normativa che identifica quell'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario che è dato dall'oggetto e che viene fatto coincidere con gli effetti giuridici indicativi della capacità contributiva dei soggetti che li compiono" (2).

Inoltre, la Suprema Corte ha ritenuto che, agli effetti dell'applicazione dell'imposta di registro, occorrerebbe considerare gli effetti giuridici oggettivamente prodotti anche dagli atti che, pur se registrati in via autonoma, siano fra loro collegati e più in generale dei comportamenti. Ed infatti, a suo dire, l'interprete dovrebbe "privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici, rispetto ai dati formalmente enunciati anche frazionatamente in uno o più atti, il risultato di un comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali" (3). Ed infatti "i medesimi criteri impositivi dettati per il negozio composto - fattispecie dal legislatore tributario definita come atto contenente più disposizioni - debbono valere in ogni caso di collegamento negoziale, poiché la sostituzione ad unico strumento giuridico, con determinazioni pattizie multiple, di più contenitori negoziali, non può incidere sulla fattispecie sostanziale tributaria, inducendo in risultati irragionevolmen-

riqualificazione degli atti, 2009; Consiglio Nazionale del Notariato (a cura di P. Puri), *Sulla riqualificabilità come cessione di azienda della cessione dell'intero capitale di una S.r.l.*, 2012; Assonime, "La riqualificabilità degli atti nell'imposta di registro", circolare n. 3 del 6 febbraio 2018.

(2) Cass. 25 febbraio 2002, n. 2713, Id., 5 giugno 2013, n. 14150, Id., 19 giugno 2013, n. 15319, Id., 15 ottobre 2014, n. 21770, Id., 18 maggio 2016, n. 10216, Id., 21 settembre 2016,

n. 18467, Id., 12 maggio 2017, n. 11876, Id., 24 novembre 2017, n. 28065 e Id., 28 dicembre 2017, n. 31046; *contra* Cass. 23 febbraio 2018, n. 134462 secondo cui l'art. 20 "non commisura la tassazione alla situazione giuridica prodotta dal singolo atto ma alla complessiva situazione economica".

(3) Cass. 25 febbraio 2002, n. 2713, Id., 5 giugno 2013, n. 14150 e Id., 28 dicembre 2017, n. 31046.

te differenziati, in contrasto col principio (art. 53 Cost.) della capacità contributiva” (4). Di conseguenza, “l’incorporazione in un solo documento di una sola dichiarazione negoziale ad effetto giuridico unico, l’incorporazione in un solo documento di più dichiarazioni negoziali, che la legge chiama disposizioni, producenti effetti giuridici distinti (art. 21.1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), e l’incorporazione in documenti diversi di dichiarazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo (art. 20, D.P.R. ... n. 131), costituiscono tecniche operative alternative per i contribuenti, che si trovano, però, dinanzi ad una sola e costante qualificazione giuridica formulata dal legislatore tributario: la sottoposizione ad imposta di registro del loro atto o dei loro atti in base alla natura dell’effetto giuridico (finale) dei loro comportamenti, semplici o complessi che essi siano” (5). La Cassazione, dal principio di prevalenza degli effetti giuridici prodotti dagli atti, che pur se registrati in via autonoma, sono fra loro collegati, ne ha tratto il corollario secondo cui agli effetti dell’imposta di registro dovrebbe essere data rilevanza alla loro pretesa causa reale, nonché agli interessi effettivi delle parti. In particolare, a suo avviso, “anche se non potrà prescindere dall’interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali ... nella individuazione della materia imponibile dovrà darsi preminen-

LA GIURISPRUDENZA

Principio della rilevanza

dei soli effetti giuridici degli atti registrati
La Corte di cassazione, pur avendo sancito il principio generale secondo cui il **vecchio art. 20** del T.U.R., letto in combinato disposto con l’art. 1 del T.U.R., imporrebbe di attribuire **rilevanza** ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro ai soli **effetti giuridici** degli atti registrati anche in via autonoma, se fra di loro collegati, e più in generale dei comportamenti, **non** ha fatto coerente **applicazione** di tale principio ai fini dell’assoggettamento ad imposta di registro del **conferimento di azienda** o di **immobili** seguito dalla **cessione** a terzi della **partecipazione di controllo** nella società conferitaria, ovvero della cessione di una partecipazione totalitaria non preceduta da un conferimento, in quanto, a questi fini, ha negato rilevanza agli effetti giuridici da loro prodotti, per attribuire rilevanza invece ai loro effetti materiali.

za assoluta alla causa reale sull’assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali” (6) con il risultato che “l’‘autonomia contrattuale’ e la ‘rilevanza’ degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli ‘economici’, riferiti alla fattispecie globale)” resta circoscritta “alla regolamentazione formale degli interessi delle parti” (7). Pertanto, l’art. 20 del T.U.R. introdurrebbe “un criterio di qualificazione autonomo rispetto alle ordinarie ipotesi interpretative civilistiche, che impone di tener conto, nella qualificazione del negozio, della sua causa reale

e degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, anche qualora siano stati stipulati, pur in tempi diversi, più atti” (8).

Infine, la Cassazione ha escluso che l’applicabilità dell’art. 20 del T.U.R. sia subordinata all’integrazione dei presupposti dell’abuso del diritto fiscale in quanto ha ritenuto che tale norma non è “predisposta al recupero di imposte ‘eluse’, perché l’istituto dell’ ‘abuso del diritto’ ora disciplinato dall’art 10-bis Legge 27 luglio 2000, n. 212 presuppone una mancanza di ‘causa economica’ che non è invece prevista per l’applicazione dell’art. 20 D.P.R. n. 131 cit. ... che semplicemente impone, ai fini della determinazione dell’imposta di registro, di qualificare l’atto o il ‘collegamento’ negoziale in ragione del loro ‘intrinseco’ ... in ragione degli effetti ‘oggettivamente’ raggiunti dal negozio o dal ‘collegamento’ negoziale” (9).

(4) Cass. 23 novembre 2001, n. 14900.

(5) Cass. 25 febbraio 2002, n. 2713, Id., 28 agosto 2013, n. 19752, Id., 5 aprile 2017, n. 8793 e Id., 28 dicembre 2017, n. 31046.

(6) Cass. 23 novembre 2001, n. 14900.

(7) Cass. 30 maggio 2005, n. 11457.

(8) Cass. 4 febbraio 2015, n. 1955, Id., 6 febbraio 2015, n.

2195, Id., 29 aprile 2015, n. 8655 e Id., 26 gennaio 2018, n. 1993.

(9) Cass. 10 febbraio 2017, n. 3562, Id., 15 marzo 2017, n. 6758, Id., 5 aprile 2017 n. 8793, Id., 12 maggio 2017, n. 11874, Id., 11 maggio 2017, n. 11666, Id., 28 dicembre 2017, n. 31046 e Id., 26 gennaio 2018, n. 2009, *contra* Id., 24 luglio 2013, n. 17965.

Senonché la Cassazione, pur avendo sancito il principio generale secondo cui l'art. 20 del T.U.R., letto in combinato disposto con l'art. 1 del T.U.R., imporrebbe di attribuire rilevanza ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro ai soli effetti giuridici degli atti registrati anche in via autonoma, se fra di loro collegati, e più in generale dei comportamenti, non ha fatto coerente applicazione di tale principio ai fini dell'assoggettamento ad imposta di registro del conferimento di azienda o di immobili seguito dalla cessione a terzi della partecipazione di controllo nella società conferitaria, ovvero della cessione di una partecipazione totalitaria non preceduta da un conferimento, in quanto, a questi fini, ha negato rilevanza agli effetti giuridici da loro prodotti per attribuire rilevanza invece ai loro effetti materiali.

In particolare, la Suprema Corte ha ritenuto che il conferimento di un'azienda o di immobili in una società o ente di nuova costituzione o già costituito e la successiva vendita ai soci o associati o a terzi della partecipazione di controllo nella società od ente conferitario sarebbero riqualificabili agli effetti dell'imposta di registro come una cessione diretta di azienda o di immobili da parte del conferente a favore degli acquirenti della partecipazione. Ed infatti, "l'operazione di conferimento di un bene immobile e, a breve distanza di tempo, la successiva operazione di cessione di quote societarie da parte del conferente alla società conferitaria debbono essere ritenuti avvinte da collegamento, essendo suscettibili di produrre, ai fini del D.P.R. ... n. 131, art. 20, un unico effetto giuridico, quale quello della compravendita (v. Cass. n. 2713-02; n. 14900-01)" dell'azienda (10). Né sposterebbe "i termini del discorso il fatto che i negozi di compravendita delle quote siano avvenuti in beneficio di soggetti (i soci della conferitaria) formalmente diversi da

quelli (le società) partecipi del negozio di conferimento", posto che "dietro la società (qualunque sia il tipo sociale prescelto) si disvela pur sempre il sostrato personale sottostante la struttura organizzata ... al di là del titolo o della forma apparente" (11) e "la personalità giuridica delle singole società del gruppo non può intendersi ... come uno schermo insuperabile per operazioni economiche tra soggetti solo formalmente diversi" (12) in quanto "la funzione dell'attribuzione alla società di una distinta soggettività giuridica rispetto ai soci che ne possiedono interamente le quote" non sarebbe "quella di introdurre artificiosamente nei traffici economici dei nuovi soggetti giuridici al solo scopo di dissimulare dei semplici negozi di compravendita" (13). Inoltre, sempre la Cassazione ha ritenuto che la cessione di una partecipazione totalitaria nel capitale della società partecipata sarebbe riqualificabile agli effetti dell'imposta di registro come una cessione diretta di azienda, in quanto "entrambi tali contratti tendono ... a realizzare l'effetto giuridico del (e trovano la loro causa concreta nel) trasferimento dei poteri di godimento e disposizione dell'azienda sociale da un gruppo di soggetti (i partecipanti alla società che cedono le loro quote) ad un altro soggetto, o gruppo di soggetti (l'acquirente, o gli acquirenti, della totalità delle quote sociali)" (14).

Cessione di partecipazione preceduta dal conferimento di aziende o beni alla società partecipata

La configurazione dell'imposta di registro come un'imposta che colpisce gli atti in base, non solo alla loro forma, ma anche ai loro effetti giuridici risulta sicuramente più rispondente al principio di capacità contributiva.

Tuttavia questa diversa configurazione non può comunque legittimare la riqualificazione

(10) Cass. 18 dicembre 2015, n. 25487; Id., 11 maggio 2016, n. 9574, Id., 11 maggio 2016, n. 9582, Id., 18 maggio 2016, n. 10216, Id., 21 settembre 2016, n. 18467; Id., 11 maggio 2017, n. 11666; *contra* Id., 27 gennaio 2017, n. 2054.

(11) Cass. 9 maggio 2014, n. 10080.

(12) Cass. 28 dicembre 2017, n. 31046.

(13) Cass. 23 febbraio 2018, n. 134462.

(14) Cass. 2 dicembre 2015, n. 24594 e Id., 12 maggio 2017, n. 11877; in senso adesivo, sebbene il caso oggetto del

giudizio non fosse quello della cessione di una partecipazione totalitaria, Cass., Sez. trib., 21 settembre 2016, n. 18467; Id., 5 aprile 2017, n. 8793; Id., 11 maggio 2017, n. 11666 e Id., 28 dicembre 2017, n. 31046; *contra* Cass. 19 ottobre 2012, n. 17948 e Id., 27 gennaio 2017, n. 2054.

Infine, Cass. 20 maggio 2009, n. 11666 ha riqualificato come cessione di azienda la cessione di una partecipazione e la successiva liquidazione della società partecipata.