

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 95/2003/T

Imposta di registro - Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 26 marzo 2004

Alcune recenti pronunce giurisprudenziali hanno riportato d'attualità la problematica – peraltro antica – dei poteri dell'ufficio in sede di interpretazione degli atti prodotti per la registrazione. Si tratta, principalmente, di operazioni di conferimento di immobili o aziende in società, gravati da finanziamenti ipotecari accollati alla società conferitaria, e seguiti, a breve distanza di tempo, dalla cessione della totalità delle quote sociali a terzi **(1)**; la Corte di Cassazione ha ritenuto di essere in presenza, in tal caso, di un'unica fattispecie a formazione progressiva, produttiva di un unico effetto giuridico finale, identificato nella cessione dell'immobile o dell'azienda ai terzi, pur formalmente acquirenti delle quote sociali. La riqualificazione degli atti, così operata in funzione antielusiva, determina, in base alle suddette pronunzie, l'assoggettamento alla più gravosa imposta di registro dovuta per gli atti traslativi di immobili e aziende.

La norma, posta a fondamento di tali decisioni, è l'art. 20 del d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131 (testo unico delle disposizioni riguardanti l'imposta di registro), ai sensi del quale l'imposta va applicata tenendo conto della *intrinseca natura* e degli *effetti giuridici* degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente. Da una attenta analisi della portata della disposizione, inserita sistematicamente nel contesto dell'imposizione di registro, ed alla luce dell'evoluzione storica che ha portato alla sua emanazione, emerge tuttavia con chiarezza l'inattendibilità della suesposta ricostruzione.

In primo luogo, l'art. 20 del d.p.r. 131/1986 – che ripete la formulazione dell'art. 19 del d.p.r. 634/1972 – segna una precisa ed intenzionale svolta rispetto alla disposizione, già contenuta nell'art. 8 del R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269, che faceva generico riferimento agli "effetti" degli atti ai fini della loro interpretazione **(2)**. Vigente la legge di registro del 1923, si era a lungo discusso se gli effetti cui

faceva riferimento la norma fossero quelli giuridici, ovvero quelli economici dell'atto (ossia il trasferimento di ricchezza); la riforma tributaria, accogliendo la tesi della dottrina più autorevole **(3)**, ha optato decisamente per la prima soluzione. Con la precisazione che gli *effetti giuridici*, a cui la norma fa riferimento, sono quelli *civili-stici*, in assenza di una specifica norma tributaria che disponga diversamente **(4)**; e con la conseguenza che l'ufficio – se può, e deve, ricostruire, attraverso un'indagine complessiva dell'atto e delle relative clausole, la reale natura giuridica del medesimo senza fermarsi all'intitolazione dello stesso ed alla mera interpretazione letterale **(5)**, e senza essere vincolato da un'inesatta qualificazione operata dalle parti, e quindi dal *nomen iuris* da esse attribuito all'atto **(6)** – non può, invece, andare al di là della qualificazione civilistica e degli effetti giuridici desumibili da un'interpretazione complessiva dell'atto **(7)**; sotto questo profilo, l'art. 20 T.U. si colloca in linea con i principi costituzionali della riserva di legge nell'individuazione del presupposto impositivo (art. 23 Cost.), della tutela dell'iniziativa economica privata (art. 41 Cost.), e con la corretta interpretazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) **(8)**. La giurisprudenza che recentemente ha inteso superare la qualificazione giuridica degli atti registrati per colpire l'effettivo trasferimento di ricchezza operato tra le parti (con successivi atti di mutuo, conferimento in società e cessione di quote sociali), pur dimostrandosi formalmente ossequiosa al principio della rilevanza dei soli effetti giuridici degli atti registrati, ha nella sostanza, con il riferimento alla "causa reale" degli stessi e ad un presunto "intento negoziale oggettivamente unico", ripreso le motivazioni e gli obiettivi della vecchia teoria "economicistica" **(9)**, esponendosi alle medesime critiche cui essa era stata sottoposta (in quanto l'indagine sulla natura economica degli effetti dell'atto si trasforma inevitabilmente in una ricerca soggettiva dei motivi delle parti, certamente non consentita), e ponendosi comunque in insanabile contrasto con il reale precetto dell'art. 20 T.U., e delle norme costituzionali che ne costituiscono il fondamento; non è, infatti, certamente compatibile con la riserva di legge in materia tributaria una giurisprudenza creativa che pretende di travalicare gli effetti giuridici, cui fa espresso riferimento il suddetto art. 20, per ricostruire una causa reale o una sostanza economica diversa.

In secondo luogo, occorre evidenziare come *non esista, nel sistema dell'imposta di registro, una generale norma antielusiva* **(10)**. Anche nel sistema dell'imposizione diretta, del resto, una tale norma non esiste, e lo stesso art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 riguarda, in realtà, fattispecie ben determinate (tra le quali rientrano, per inciso, i conferimenti in società e le cessioni di partecipazioni sociali) **(11)**. Esistono, al contrario, nel d.p.r. 131/1986 specifiche disposizioni, emanate dal legislatore in relazione a determinate, tassative fattispecie, che portano a tassare alcuni specifici atti senza tener conto della loro esatta qualifica-

zione ed efficacia giuridica: si pensi alla procura irrevocabile a vendere senza obbligo di rendiconto (art. 33, comma 1, T.U.); ai trasferimenti tra coniugi e parenti in linea retta (art. 26 T.U.); alla disciplina dell'usucapione (art. 26, ultimo comma, T.U., e art. 8, nota II-*bis*, della relativa tariffa, parte prima), ed a quella del contratto per persona da nominare (art. 32 T.U.). Altra fattispecie in relazione alla quale esiste una specifica disciplina antielusiva è quella delle donazioni e delle liberalità tra vivi, che – pur attratte, per effetto della riforma del 2001, nell'ambito dell'imposizione di registro – vengono quindi a costituire un sistema per molti aspetti autonomo **(12)**. Al di fuori delle ipotesi espressamente previste, non è quindi consentito all'ufficio disconoscere gli effetti del comportamento delle parti, che pongono in essere uno o più negozi per raggiungere, oltre agli effetti tipici di essi, altri effetti indiretti **(13)**: ciò rientra nell'autonomia negoziale delle parti, oggetto di tutela non solo nella legislazione ordinaria ma, ancor prima, nella carta costituzionale, che tutela la libertà di iniziativa economica privata e pone una precisa riserva di legge nella materia dell'imposizione tributaria **(14)**.

Di tali principi hanno fatto corretta applicazione sia la giurisprudenza che l'amministrazione finanziaria, quando hanno *escluso che la cessione della totalità delle partecipazioni in una società potesse essere considerata equivalente alla cessione dell'azienda sociale* **(15)**. E' vero che, di recente, alla cessione della totalità delle quote sociali la giurisprudenza ha ricollegato un effetto – il divieto di concorrenza – previsto dall'art. 2557 c.c. in relazione alla cessione di azienda **(16)**: ma ciò è avvenuto mediante l'esplicito utilizzo dell'argomentazione analogica, che in campo tributario – e segnatamente ai fini dell'individuazione del presupposto dell'imposizione – è precluso, come anche disposto dalla delega contenuta nell'art. 2, comma 1, lettera e), della legge 7 aprile 2003 n. 80, ai sensi del quale "è vietata l'applicazione analogica delle norme fiscali che stabiliscono il presupposto ed il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni" **(17)**.

Occorre poi considerare che, secondo la dottrina e la giurisprudenza assolutamente prevalenti, *la qualificazione dell'imposta di registro come "imposta d'atto" preclude all'ufficio l'utilizzo di elementi extratestuali nell'attività di interpretazione dell'atto* assoggettato a registrazione. Si parla di "imposta d'atto" per sottolineare il fatto che l'imposta colpisce l'atto e non il trasferimento; essendo tra l'altro pacificamente riconosciuto che, ai fini dell'applicazione dell'imposta, non rilevano le vicende (modificative, novative, revocatorie, ecc.) che gli effetti giuridici scaturenti dall'atto possono subire successivamente al suo perfezionamento, e addirittura non rileva la stessa nullità dell'atto (art. 38 T.U.) **(18)**; circostanza, questa, che dottrina e giurisprudenza da sempre valorizzano a supporto della natura dell'imposta di registro quale "imposta d'atto" **(19)**. Pertanto, l'interpretazione dell'atto da registrare, ex art. 20 T.U., pur dovendo essere effettuata in conformità ai principi civili-

stici, è diversa rispetto a quella disciplinata dagli artt. 1362 e seguenti del codice civile, nella misura in cui non può avvalersi di tutti quegli elementi – quale ad esempio il comportamento complessivo delle parti anche successivo alla formazione del contratto, ex art. 1362, comma 2, c.c. – che non trovano riscontro nell'atto stesso **(20)**. Facendo applicazione dei medesimi principi, si è poi correttamente ritenuto che l'ufficio non possa senz'altro far valere la simulazione di un atto nell'esercizio della propria attività di interpretazione, ma debba a tal fine promuovere apposita azione giudiziale, essendo equiparato ai terzi ai quali l'art. 1415, comma 2, c.c., consente di far valere la simulazione con ogni mezzo di prova **(21)**. Il divieto di interpretazione extratestuale dell'atto ai fini della registrazione è fondato quindi sulla natura giuridica dell'imposta di registro, quale si desume dal sistema del testo unico sull'imposta di registro, oltre che sulla disposizione dell'art. 20 T.U.

Esistono d'altronde, nel sistema dell'imposizione di registro sugli atti non liberali, una *serie univoca di dati normativi* che depongono inequivocabilmente nel senso dell'*irrilevanza del collegamento tra più atti distinti, ai fini della determinazione dell'imposta*, al di fuori dei casi tassativamente previsti. Innanzitutto, l'art. 21 T.U. è assolutamente chiaro nel condizionare la rilevanza del collegamento tra più disposizioni alla circostanza che le stesse siano contenute in un medesimo atto. L'art. 22 T.U., eccezionalmente, attribuisce rilevanza ad un precedente atto non registrato in virtù del meccanismo dell'enunciazione, ma solo nei limiti ivi previsti, al di fuori dei quali, evidentemente, non è consentito all'amministrazione operare. Analogamente, l'articolo 24, comma 2, T.U., assoggetta ad un determinato trattamento tributario il trasferimento delle pertinenze, solo se effettuato entro tre anni dal trasferimento dell'immobile a cui servizio le stesse sono destinate. Tutte queste disposizioni assumono una particolare importanza, ai fini sistematici, in quanto chiariscono l'intento del legislatore tributario, che – ai fini dell'imposta di registro – laddove ha voluto attribuire rilevanza a vicende estranee all'atto oggetto di registrazione, ed in particolare al collegamento tra più atti, lo ha fatto espressamente. Le norme che attribuiscono rilievo, ai fini dell'imposta in esame, a tale collegamento sono quindi eccezionali, e non possono essere applicate oltre i casi da esse considerati. Il che è conforme, del resto, ai principi costituzionali ed in particolare alla *riserva di legge* in materia tributaria, che verrebbe agevolmente elusa attribuendo all'interprete il compito di ricostruire le condizioni ed i limiti di rilevanza del collegamento negoziale. Del resto, tale compito sarebbe oltremodo arduo, e condurrebbe a risultati non certo in linea con l'irrinunciabile esigenza di *certezza del diritto* in materia tributaria: basti pensare al *profilo temporale* – e quindi all'intervallo di tempo che dovrebbe intercorrere tra i vari atti costituenti, secondo l'interpretazione criticata, la fattispecie complessa oggetto di tassazione – la cui mancata determinazione ad opera del legislatore (si veda il richiamato art. 24, comma 2, T.U.) non potrebbe certo es-

sere supplita ad opera della giurisprudenza.

Sono conseguentemente *da rigettare* le prese di posizione di una parte della giurisprudenza (peraltro minoritaria), che ha talvolta ammesso *la rilevanza di elementi extratestuali e del collegamento negoziale nell'interpretazione degli atti* **(22)**. D'altra parte, hanno fatto erronea applicazione dei principi in tema di imposta di registro la giurisprudenza e l'amministrazione finanziaria, quando hanno – di fronte ad una pluralità di atti aventi ad oggetto il trasferimento frazionato di beni componenti un complesso aziendale – attribuito rilevanza tributaria al collegamento dei singoli atti, riqualificando l'operazione complessiva come cessione di azienda, ed assoggettando quindi il trasferimento integralmente ad imposta di registro, anziché ad imposta sul valore aggiunto **(23)**. Hanno probabilmente influito, in quest'ultimo caso, la circostanza che l'art. 3 T.U. assoggetta ad imposta di registro anche i contratti verbali aventi ad oggetto trasferimento o affitto di aziende, nonché la peculiare rilevanza che la fattispecie cessione di azienda assume ai fini dell'imposizione diretta; senza dimenticare che, proprio ai fini dell'accertamento delle imposte dirette, i negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende sono ricompresi tra le fattispecie oggetto di specifica disciplina antielusiva (art. 37-*bis*, comma 3, lett. *b*), del D.P.R. n. 600/1973), il cui ambito di applicazione comunque non può essere esteso al di fuori dello specifico settore in cui la norma si colloca.

Deve quindi recisamente negarsi che – di fronte ad una pluralità di atti, tra loro collegati in vista del conseguimento di un effetto complessivo, ulteriore rispetto agli effetti giuridici dei singoli atti (c.d. contratti a gradini, o *step transaction* **(24)**) – l'ufficio possa far valere il collegamento ai fini dell'imposizione di registro, e quindi – interpretando l'atto sottoposto a registrazione unitamente ad altri atti ad esso collegati – tener conto di un presunto "effetto giuridico unitario" **(25)**; e ciò anche laddove tutti gli atti collegati siano "presentati alla registrazione" **(26)**. Ciò che in realtà rileva, per escludere un tale potere dell'ufficio, non è tanto la distinzione tra unicità o pluralità di cause negoziali, come affermato da parte della dottrina e della giurisprudenza **(27)**, ma piuttosto l'autonomia documentale dei singoli "atti" presentati alla registrazione.

Alla luce di quanto precisato, appare agevole escludere la rilevanza, ai fini dell'imposta di registro, del collegamento negoziale esistente, nella fattispecie da cui ha preso l'avvio il presente studio, tra più atti, aventi rispettivamente ad oggetto un mutuo ipotecario gravante su un immobile, l'atto di costituzione di società con conferimento dell'immobile gravato da tale passività, e la successiva cessione della totalità delle partecipazioni sociali a terze persone: oltre all'argomento della natura giuridica dell'imposta di registro quale "imposta d'atto", ed alla circostanza, decisiva, che laddove il legislatore ha inteso attribuire rilevanza al collegamento lo ha effettuato espressamente, stabilendone i presupposti anche temporali, va comunque

evidenziato che l'effetto finale della fattispecie complessa come sopra realizzata non può essere assolutamente equiparato a quello della pura e semplice cessione dell'immobile, poiché nel patrimonio del terzo acquirente entra non già quest'ultimo, bensì la partecipazione sociale (con le ovvie differenze sia sotto il profilo civilistico che sotto quello tributario **(28)**); la differenza degli effetti è talmente evidente da non necessitare di ulteriori spiegazioni. Né si può addebitare alle parti il fatto che il finanziamento sia contratto al solo scopo di abbattere la base imponibile del conferimento, essendo questa una conseguenza perfettamente lecita della libera esplicazione dell'autonomia privata, che l'amministrazione finanziaria non può impedire in assenza di una specifica norma antielusiva. Infine, la circostanza che nella fattispecie in esame i vari "frammenti" dell'operazione non intercorrano tutti tra le stesse parti **(29)**, depone decisamente, ove ve ne fosse bisogno, per la pluralità degli atti e delle cause negoziali, e quindi per l'autonomia della rispettiva disciplina tributaria.

In conclusione, appare assolutamente illegittimo l'operato dell'ufficio che, in mancanza di specifica norma di legge in tal senso, pretenda di interpretare unitariamente, attraverso la configurazione di un'unica, presunta causa negoziale, quelli che sono in realtà distinti atti giuridici, assoggettati – nel sistema dell'imposta di registro, che è "imposta d'atto" – a distinta ed autonoma imposizione.

Gaetano Petrelli

(1) Cass. 23 novembre 2001 n. 14900, in *Giur. imposte*, 2002, p. 624; Cass. 25 febbraio 2002 n. 2713, in *Foro it.*, 2002, I, c. 3424, con nota di DI PAOLA. Per un commento critico a tali decisioni, cfr. MARCHETTI, *La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'Ufficio del registro: l'interpretazione dell'art. 20 d.p.r. n. 131/1986*, in *Boll. trib.*, 2002, p. 738; DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1341; PEDROTTI, *Conferimento di ramo di azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente: regime tributario indiretto*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1314.

Si colloca sulla medesima linea delle suddette sentenze Cass. 7 luglio 2003 n. 10660, in *Fiscovideo*, relativa ad una fattispecie di cessione di complesso aziendale effettuata con atti successivi e distinti: la Corte, richiamando i precedenti sopra citati, afferma, sulla base dell'art. 21, comma 2, T.U., l'esistenza di un "principio di unicità della tassazione secondo il criterio della maggiore onerosità, del quale è stata riconosciuta l'operatività anche nel caso di ricorso delle parti ad un procedimento negoziale complesso costituito da una pluralità di contratti contrassegnati da un'unica causa"; ritiene quindi "che, pur non potendosi prescindere dall'interpretazione della volontà delle

parti secondo i canoni generali, deve attribuirsi rilievo preminente nell'imposizione di un atto alla sua causa reale e che il richiamo all'autonomia dei soggetti ed ai requisiti del negozio non può valere ad escludere la rilevanza fiscale degli effetti economici della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali".

- (2) L'art. 8 del R.D. n. 3269/1023 così recitava: "Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli *effetti* degli atti o dei trasferimenti, se anche non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".
- (3) RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma 1955, p. 258 ss.; UCKMAR, *La legge del registro*, I, Padova 1958, p. 191 ss.; BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano 1961, p. 141 ss. In senso contrario, JARACH, *Principii per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova 1937; ID., *Metodo e risultati nello studio delle imposte di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1938, p. 93 ss. Per una ricostruzione del dibattito dottrinale e delle sue motivazioni, cfr. ora MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova 2003, p. 244 ss.
- (4) La rilevanza ai fini tributari delle categorie civilistiche, in assenza di specifiche deroghe nell'ambito dell'ordinamento tributario, è pacifica, soprattutto per quanto attiene all'imposta di registro. Sui rapporti tra diritto civile e diritto tributario, cfr. per tutti CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova 1992, spec. p. 118 ss.; DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 154; Cass. 29 marzo 1983 n. 2239, in *Riv. legisl. fisc.*, 1983, p. 1366.
- Nello specifico ambito dell'imposta di registro, la rilevanza delle categorie civilistiche discende, oltre che dall'espressa previsione dell'art. 20 T.U., anche dalla circostanza che, a norma degli artt. 1 e 2 del medesimo T.U., l'imposta si applica agli atti indicati nella tariffa allegata, e quest'ultima opera sostanzialmente una *relatio* alle tipologie negoziali disciplinate dal codice civile. Per la rilevanza dell'impostazione casistica della tariffa ai fini dell'attività di interpretazione *ex art.* 20, MARCHETTI, *La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'Ufficio del registro: l'interpretazione dell'art. 20 d.p.r. n. 131/1986*, cit., p. 738.
- (5) Cass. 7 marzo 1978 n. 1123, in *Riv. legisl. fisc.*, 1978, p. 1572; Cass. 16 ottobre 1980 n. 5563, in *Riv. legisl. fisc.*, 1981, p. 762; Cass. 17 dicembre 1988 n. 6902, in *Fisco*, 1989, p. 1938.
- (6) L'ufficio ha quindi un potere di riqualificazione dell'atto sottoposto alla registrazione, intendendosi per tale l'attività consistente nell'individuare l'esatta natura giuridica del medesimo, superando l'eventuale classificazione giuridica inesatta o falsa, effettuata dai contribuenti erroneamente o artatamente, al fine di usufruire di un trattamento fiscale più vantaggioso. Per un'analisi di tale profilo, cfr. SACCO-DE NOVA, *Il contratto*, I, Torino 1993, p. 566; FIORENTINO, *Riflessione sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1066; STEVANATO, *Cessione frazionata dell'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?*, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 758 ss.; MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., p. 263 ss. (ivi, alla nota 267, la distinzione tra accertamento della simulazione e riqualificazione), e p. 293 ss.; Comm. trib. centr. 10 maggio 1989 n. 3208, in *Società*, 1989, p. 997; Cass. 28 luglio 2000 n. 9944, in *Corr. trib.*, 2001, p. 125, con nota di CASTELLI, ed in *Riv. dir. fin.*, 2001, II, p. 16, con nota di PEIROLO.
- (7) Si tratta di affermazione sostanzialmente pacifica: cfr., tra gli altri, SANTAMARIA, *Registro (imposte di)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano 1988, p. 542 ss.; FERRARI, *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma 1991, p. 9; NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1993, p. 99 ss.; UCKMAR-DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. comm.*, XII, Torino 1999, p. 260 ss.; MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., p. 293 ss.; Comm. trib. centr. 26 settembre 1991 n. 6324, in *Corr. trib.*, 1991, p. 3749; Comm. trib. II grado Bolzano 31 luglio 1998, in *Fisco*, 1999, p. 11059, con nota di FORMENTIN; Comm. trib. centr. 9 aprile 1992 n. 2736, in *Fisco*, 1999, p. 11059; Comm. trib. reg. Venezia 1 ottobre 1998 n. 181, in *Fisco*, 1999, p. 11059.

Ovviamente, tali effetti sono tutti quelli scaturenti dall'atto, a prescindere dalla circostanza che

siano effetti voluti dalle parti o ricollegati all'atto dalla legge: Cass. 1 dicembre 1978 n. 5693, in *Riv. legisl. fisc.*, 1979, p. 807.

- (8) FORMENTIN, *Autonomia negoziale e principio generale di applicazione dell'imposta in base agli effetti giuridici*, in *Fisco*, 1999, p. 11059 (ed ivi riferimenti); MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., p. 272 ss.
- (9) Per tale osservazione, cfr. DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, cit., p. 1350. Significativa, sul punto, l'affermazione di Cass. 14900/2001, cit., secondo cui "anche se non potrà prescindersi dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali ... nella individuazione della materia imponibile dovrà darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali. La funzione antielusiva ... sottesa alla disposizione in esame, emerge dunque con chiarezza, mentre l'insistito richiamo alla autonomia contrattuale ed alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli "economici", riferiti alla fattispecie globale), restando necessariamente circoscritto alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, finirebbe per sovvertire gli enunciati criteri impositivi".
- (10) Si tratta di constatazione pacifica in dottrina: cfr. per tutti MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., p. 299 (il quale evidenzia come l'art. 20 T.U. sia disposizione sull'interpretazione e qualificazione dei negozi, e non possa esserle quindi assegnata la stessa funzione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973). *Contra*, Cass. 23 novembre 2001 n. 14900, in *Giur. imposte*, 2002, p. 624, che afferma la "funzione antielusiva" dell'art. 20, senza però alcuna dimostrazione, ed operando quindi una mera petizione di principio.
- (11) Sull'elusione fiscale in genere, cfr. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano 1988; LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma 1989; CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. comm.*, V, Torino 1990, p. 220; KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, III, Padova 1994, p. 207 ss.; TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione di imposta*, Padova 1995; PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova 1996; TABELLINI, *Elusione fiscale*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, III, Milano 1999, p. 545. Sulla natura eccezionale dell'art. 37-bis, e sulla preclusione della sua estensione analogica, MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., p. 287.
- (12) A norma dell'articolo 16, comma 3, della legge 18 ottobre 2001 n. 383, "Le disposizioni antielusive di cui all'articolo 69, comma 7, della legge 21 novembre 2000 n. 342, si applicano con riferimento alle imposte dovute in conseguenza dei trasferimenti a titolo di donazione o altra liberalità". Il comma 7 dell'art. 69 richiama l'art. 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, che a sua volta rende inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. Cfr., sulla riforma della tassazione delle donazioni e liberalità indirette, C.N.N. (estensori FRIEDMANN-PETRELLI), *Il nuovo regime impositivo delle successioni e delle donazioni e liberalità tra vivi*, in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2002, 1, p. 145, ed in *Fisco*, 2001, p. 13981; AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, Milano 2001, p. 245 ss.
- (13) La constatazione che, in assenza di una norma generale antielusiva, l'elusione fiscale nell'ambito dell'imposta di registro (come, del resto, ai fini dell'applicazione degli altri tributi) sia inattuabile è unanime nella dottrina che si è occupata dell'istituto dell'elusione (cfr. la nota precedente). Sulle problematiche civilistiche del negozio indiretto, cfr. per tutti SCALFI, *Negozio indiretto*, in *Enc. giur. Treccani*, XX, Roma 1990; DI PAOLO, *Negozio indiretto*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. civ.*, XII, Torino 1995, p. 124.
- (14) Cfr. sul punto, da ultimo, FORMENTIN, *Autonomia negoziale e principio generale di applicazione dell'imposta in base agli effetti giuridici*, in *Fisco*, 1999, n. 11059, il quale rileva che la scelta del

legislatore, di operare una deroga all'autonomia negoziale solo mediante specifiche, tassative norme antielusive, si palesa conforme al dettato costituzionale, ivi compreso il principio di capacità contributiva. Poiché, infatti, "l'esercizio dell'attività economica comporta l'assunzione dei relativi rischi: ciò implica che il soggetto debba poter conoscere in anticipo con certezza le conseguenze che l'ordinamento riconnette all'utilizzo di date figure contrattuali, per poter svolgere le proprie opportune valutazioni. Se, viceversa, fosse consentito all'Amministrazione finanziaria, in mancanza di un'esplicita previsione legislativa, disattendere la forma negoziale per fare esclusivo riferimento alla sostanza economica dell'affare, verrebbero esposte a dubbi ed opinabilità le conseguenze da riconnettere all'utilizzo di un determinato negozio, in violazione del principio di certezza del diritto, essenziale per un effettivo esercizio di libertà economica". Conseguentemente, "ogni intervento dell'Amministrazione finanziaria volto a sindacare le scelte negoziali, per quanto motivato da comprensibili esigenze di equità fiscale, si risolve in un'indebita compressione dell'autonomia negoziale e, quindi, delle libertà individuali in campo economico tutelate dalla Costituzione". Nello stesso senso MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., p. 271 ss., secondo il quale "deve ritenersi che il principio di autonomia e libertà contrattuale di scegliere mediante quale tipo regolare i propri interessi, possa difficilmente essere compromesso da ulteriori e diversi strumenti interpretativi al di fuori di uno specifico intervento legislativo". Cfr. anche TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema della elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 369.

- (15) Per la differenziazione, ai fini tributari, della cessione di azienda rispetto alla cessione di partecipazioni sociali, anche quando queste ultime rappresentino la totalità delle quote sociali, Ris. Min. Fin. 28 marzo 1983 n. 251368; Ris. Min. Fin. 5 giugno 1989 n. 310356; Comm. trib. centr. 26 marzo 1981 n. 3636, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, p. 441; Comm. trib. centr. 19 maggio 1981 n. 3638, in *Giur. imp.*, 1982, p. 531; Comm. trib. centr. 25 ottobre 1983 n. 3290, in *Foro it.*, Rep. 1984, voce *Ricchezza mobile (imposta)*, n. 30; Comm. trib. centr. 3 agosto 1984 n. 7826, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, p. 481; Comm. trib. centr. 7 luglio 1998 n. 3750, in *Foro it.*, Rep. 1998, voce *Registro (imposta)*, n. 166. *Contra*, Comm. trib. centr. 15 febbraio 1982, in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, p. 189.
- (16) Per l'applicazione analogica dell'art. 2557 c.c. alla cessione di quote sociali, cfr. di recente Cass. 20 gennaio 1997 n. 549, in *Giust. civ.*, 1997, I, p. 1289, con nota di ALBERTINI, *Cessione di quote sociali e divieto di concorrenza ex art. 2557 c.c.*, ed in *Dir. fall.*, 1997, II, p. 448, con nota di LAPENNA, *Cessione di quote sociali e cessione di azienda*; Cass. 24 luglio 2000 n. 9682, in *Foro it.*, 2000, I, c. 3115, con nota di RORDORF.
- (17) Cfr. sul punto, per ulteriori approfondimenti, C.N.N. (estensore PETRELLI), *Vendita con riserva di proprietà e successione mortis causa del compratore*, Studio n. 58/2003/T.
- (18) Cass. S.U. 4 dicembre 1954, in *Riv. legisl. fisc.*, 1955, p. 284 (secondo la quale l'imposta di registro deve applicarsi unicamente "alla potenzialità ed efficacia strumentali del negozio a produrre quei determinati effetti che, secondo la legge, importano il pagamento del tributo, senza preoccuparsi delle successive vicende dell'atto tassato e senza indagare se le sue clausole possano avere pratico rilievo e concreta attuazione"); Comm. trib. centr. 24 giugno 1982 n. 3409, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, p. 26; Comm. trib. centr. 26 settembre 1991 n. 6324, in *Corr. trib.*, 1991, p. 3749.
- (19) Cfr. per tutti BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano 1961, p. 137: "Il fatto giuridico che determina il sorgere del rapporto d'imposta non è il trasferimento di un bene, l'assunzione di un'obbligazione, la costituzione di una società, ma la stipulazione di un atto di vendita, di mutuo, di società, tanto è vero che non solo l'imposta non è dovuta, salvo casi eccezionali, se il contratto è stipulato verbalmente, ma essa è dovuta anche se l'atto sia nullo o il suo effetto non si sia comunque verificato". Nel medesimo senso, RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma 1955, p. 253 ss.
- (20) Il divieto di interpretazione extratestuale dell'atto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro è pressoché pacificamente riconosciuto dalla dottrina: cfr., tra gli altri, TESAURO, *Istituzioni di diritto*

to tributario, II, Torino 1998, p. 248 ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino 1998, p. 786 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano 1997, p. 486 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1996, p. 726; PIGNATONE, *L'imposta di registro*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, IV, Padova 1994, p. 166 ss.; RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma 1955, p. 282 ss.; UCKMAR, *La legge del registro*, I, Padova 1958, p. 197 ss.; BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano 1961, p. 137 ss.; DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano 1987, p. 50; UCKMAR-DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Novissimo dig. it., Appendice*, VI, Torino 1986, p. 553; SANTAMARIA, *Registro (imposte di)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano 1988, p. 545; URICCHIO, *Commento all'art. 20 T.U.*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, p. 180; FERRARI, *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma 1991, p. 9; NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, cit., p. 100; ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Ipsoa 1993, p. 96; LANZILLOTTI-MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma 1998, p. 117 ("l'imposta di registro è infatti un'imposta d'atto o cartolare, nel senso che per detta imposta non assumono e non assumeranno mai rilevanza fatti che le parti pongono in essere al di fuori dell'atto presentato per la registrazione"); FERRARO, *L'interpretazione del negozio giuridico agli effetti dell'imposta di registro. Alcune fattispecie negoziali di dubbio inquadramento*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 631 ss.; ZIZZO, *In tema di qualificazione dei contratti ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 171 ss.; DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, cit., p. 1341 ss.

Nello stesso senso è la giurisprudenza, finora assolutamente prevalente: Cass. S.U. 15 luglio 1972 n. 2349, in *Riv. legisl. fisc.*, 1975, p. 1079; Comm. trib. centr. 2 dicembre 1976 n. 1041, in *Comm. trib. centr.*, 1976, I, p. 666; Cass. 17 maggio 1976 n. 1737, in *Comm. trib. centr.*, 1976, II, p. 318, ed in *Riv. legisl. fisc.*, 1976, p. 1457; Cass. 9 maggio 1979 n. 2658, in *Rass. Avv. Stato*, 1979, I, p. 757; Cass. 16 ottobre 1980 n. 5563, in *Boll. trib.*, 1981, p. 888, ed in *Riv. legisl. fisc.*, 1981, p. 762; Comm. trib. centr. 4 marzo 1981 n. 2549, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, p. 294; Cass. 29 marzo 1983 n. 2239, in *Comm. trib. centr.*, 1983, II, p. 892; Cass. 26 giugno 1984, in *Riv. legisl. fisc.*, 1985, p. 722; Cass. 9 gennaio 1987 n. 75, in *Riv. legisl. fisc.*, 1987, p. 624; Cass. 2 dicembre 1993 n. 11959, in *Giust. civ.*, 1994, I, p. 337, ed in *Riv. giur. trib.*, 1994, p. 117; Cass. 9 maggio 1997 n. 4064, in *Giur. it.*, 1998, c. 1068; Cass. 8 maggio 1997 n. 4057, in *Giur. it.*, 1997, I, 1, c. 1161; Comm. trib. II grado Bolzano 31 luglio 1998, in *Fisco*, 1999, p. 11059, con nota di FORMENTIN; Comm. trib. centr. 8 ottobre 1998 n. 4787, in *Comm. trib.*, 1998, I, p. 832.

- (21) Per la necessità di un'azione giudiziale di simulazione, e quindi per la preclusione all'ufficio tributario dell'accertamento della simulazione medesima nell'ambito dell'attività di liquidazione del tributo, URICCHIO, *Commento all'art. 20 T.U.*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., p. 180 (e giurisprudenza ivi citata); DOLIA, *Simulazione (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVIII, Roma 1990; Ris. Min. Fin. 22 dicembre 1989 n. 461696, in *Corr. trib.*, 1990, p. 501; Comm. trib. centr. 2 giugno 1982 n. 2943, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, p. 17; Cass. 27 luglio 1982 n. 4328, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, II, p. 665, con nota di VIGLIOTTI, *Simulazione ed elusione fiscale*; Cass. 1 dicembre 1994 n. 10247, in *Corr. trib.*, 1995, p. 463. *Contra*, per il potere dell'ufficio di accertare la simulazione, Cass. 12 luglio 1984 n. 4097, in *Foro it.*, 1984, I, c. 2463; Cass. 12 novembre 1998 n. 11424, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 756.
- (22) Per l'affermazione del potere dell'ufficio di ricostruire l'intenzione complessiva delle parti anche mediante l'utilizzo di dati extratestuali, Cass. 12 aprile 1978 n. 1719, in *Foro it.*, Rep. 1978, voce *Registro (imposta)*, n. 71; Cass. 9 maggio 1979 n. 2658, in *Foro it.*, Rep. 1980, voce *Registro (imposta)*, n. 67, ed in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, p. 79; Comm. trib. centr. 16 giugno 1983 n. 2065, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, p. 715; Cass. 14 maggio 1984 n. 4097, in *Rass. trib.*, 1984, II, p. 652; Cass. 9 maggio 1997 n. 4064, in *Foro it.*, Rep. 1997, voce *Registro (imposta)*, n. 81; Comm. trib. centr. 14 febbraio 1998 n. 733, in *Foro it.*, Rep. 1998, voce *Registro (imposta)*, n. 63.

Secondo MONTESANO-IANNIELLO, *Imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale*, Milano 1998, p. 99, "si può soltanto far riferimento al comportamento complessivo delle parti (anche successivo alla stipulazione dell'atto) nei limiti in cui esso è idoneo a ricostruire, ai sensi dell'articolo 1362, codice civile, la volontà dei contraenti espressa nell'atto".

Secondo MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., p. 296 ss., "non può essere escluso che, sia pur in via eccezionale, alcuni elementi interpretativi di natura "extratestuale" (comportamento successivo delle parti, in particolare quello *esecutivo*, ecc.) valgano a definire in concreto la portata di un atto altrimenti indefinibile nel suo significato oggettivo e testuale; eccezionalità del ricorso che, peraltro, consegue non tanto all'art. 20 *in sé*, quanto essenzialmente alla struttura del tributo e alle modalità di svolgimento dell'eventuale contenzioso. Da un lato, infatti, l'imposta di registro è pur sempre rivolta ad atti "definitivi" e non ad elementi ad esso esterni e dall'altro l'eventuale processo che dovesse instaurarsi soffrirebbe evidentemente di limitazioni probatorie incompatibili con la dimostrazione di una realtà diversa da quella strettamente documentale".

- (23) Sulla riqualificazione come cessione di azienda della vendita frazionata dei singoli cespiti, Ris. Min. Fin. 30 ottobre 1976 n. 361390, in *Boll. trib.*, 1976, p. 1753; Ris. Min. Fin. 7 dicembre 1983 n. 343376, in *Corr. trib.*, 1984, p. 442; Ris. Min. Fin. 10 novembre 1983 n. 342552, in *Boll. trib.*, 1983, p. 1862; Ris. Min. Fin. 11 ottobre 1985 n. 355550, in *Corr. trib.*, 1985, p. 3185; Comm. trib. centr. 16 aprile 1983 n. 404, in *Boll. trib.*, 1983, p. 1470; Cass. 23 gennaio 1990 n. 353, in *Rass. trib.*, 1990, II, p. 299, con nota di LA ROSA, *Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva*; Cass. 26 luglio 1993 n. 8365, in *Corr. trib.*, 1993, p. 2361; Comm. trib. centr. 15 dicembre 1995 n. 4291, in *Corr. trib.*, 1996, p. 1587, ed in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 1165, con nota di CARINCI, *Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*; Comm. trib. centr. 22 aprile 1997 n. 1905, in *Foro it.*, Rep. 1997, voce *Registro (imposta)*, n. 67; Cass. 7 luglio 2003 n. 10660, in *Fiscovideo*; MAINARDI, *A proposito della c.d. "funzione antielusiva" dell'art. 20 del d.p.r. 131 del 1986: in particolare, il frazionamento degli atti negoziali*, in *Boll. trib.*, 1996, p. 678; STEVANATO, *Cessione frazionata dell'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?*, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 758 ss.
- (24) JARACH, *I contratti a gradini e l'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, p. 79 ss.
- (25) In caso di registrazione da eseguirsi con il c.d. adempimento unico, un ulteriore argomento è dato dall'esistenza di una precisa disposizione normativa che vincola alle risultanze dell'atto l'operato sia del notaio in sede di autoliquidazione dell'imposta principale, sia dell'ufficio nel relativo controllo: l'art. 3-ter del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 463 (come introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 18 gennaio 2000 n. 9), fa infatti espresso riferimento agli *elementi desumibili dall'atto*, ai quali deve necessariamente attenersi l'ufficio in sede di controllo dell'autoliquidazione (e conseguentemente anche il notaio che a tale autoliquidazione è obbligato). Per la dimostrazione dell'assunto, cfr. C.N.N. (estensore PETRELLI), *Adempimento unico – Dichiarazioni da rendersi in atto notarile ai fini tributari*, studio n. 66/2003/T.
- (26) A maggior ragione, il riferimento testuale dell'art. 20 T.U. alla natura ed effetti giuridici degli "atti presentati alla registrazione" impedirebbe all'ufficio di considerare, ai fini della suddetta norma, atti non registrati: FERRARO, *L'interpretazione del negozio giuridico agli effetti dell'imposta di registro. Alcune fattispecie negoziali di dubbio inquadramento*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 631; DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, cit., p. 1346.
- Per la rilevanza, ai fini dell'interpretazione dell'atto, ad altri atti in esso enunciati, Cass. 6 maggio 1991 n. 4994, in *Vita not.*, 1991, p. 671, ed in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, p. 497, con nota di LUPI, *Trasferimenti immobiliari presunti e «conferimenti occulti» nell'imposta di registro*.
- (27) Per la distinzione, nell'ambito dell'imposta di registro, tra negozio complesso (con causa unica), assoggettato ad unica tassazione, e negozi collegati, soggetti invece ad imposizione plurima, cfr. Cass. 6 settembre 1996 n. 8142, in *Riv. giur. trib.*, 1997, p. 661, con nota di GIOVANARDI, *La*

dottrina civilistica nell'interpretazione della norma tributaria: negozio complesso, negozi collegati e imposta di registro; Cass. 13 novembre 1996 n. 9938, in *Foro it.*, 1997, I, c. 1206, ed in *Fisco*, 1997, p. 999; Cass. 12 maggio 2000 n. 6082, in *Fisco*, 2000, p. 11643, con nota di SOLFAROLI CAMILLOCCI; MICELI, *Note in materia di atti plurimi e di retrocessione nell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 609; MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., p. 297. Per un discorso più generale sull'irrilevanza del collegamento negoziale ai fini tributari, in assenza di una specifica norma antielusiva, MELIS, *op. ult. cit.*, p. 282 ss.

Sulle relative categorie civilistiche, cfr. per tutti DI SABATO, *Unità e pluralità di negozi (contributo alla dottrina del collegamento negoziale)*, in *Riv. dir. civ.*, 1959, I, p. 412; CASCIO-ARGIROFFI, *Contratti misti e contratti collegati*, in *Enc. giur. Treccani*, IX, Roma 1988; SICCHIERO, *Il contratto con causa mista*, Padova 1995; SCOGNAMIGLIO, *Collegamento negoziale*, in *Enc. dir.*, VII, Milano 1960, p. 375; MESSINEO, *Contratto collegato*, in *Enc. dir.*, X, Milano 1962, p. 48; DI NANNI, *Collegamento negoziale e funzione complessa*, in *Riv. dir. comm.*, 1977, I, p. 279; SCHIZZEROTTO, *Il collegamento negoziale*, Napoli 1983; RAPPAZZO, *I contratti collegati*, Milano 1998; LENER, *Profili del collegamento negoziale*, Milano 1999; FERRANDO, *Recenti orientamenti in tema di collegamento negoziale*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1997, II, p. 233.

- (28) Per tale rilievo, LUPI, *Postilla a DONATELLI, La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, cit., p. 1351.
- (29) Per l'esatta affermazione che il frazionamento degli atti può essere ricondotto ad unità, da parte dell'ufficio, in applicazione del potere di riqualificazione ex art. 20 T.U., solo laddove ricorra l'identità delle parti che hanno posto in essere i diversi atti collegati, MAINARDI, *A proposito della c.d. "funzione antielusiva" dell'art. 20 del d.p.r. 131 del 1986: in particolare, il frazionamento degli atti negoziali*, cit., p. 679 (l'autore, tuttavia, sembra ammettere la riqualificazione anche in presenza di più negozi tra le stesse parti, mentre appare più corretto, come illustrato nel testo, subordinare tale operazione alla ricorrenza di un unico negozio giuridico, pur se frazionato in diversi documenti). Alle medesime conclusioni la dottrina è giunta anche nell'ambito dell'imposizione diretta: LUPI, *Usufrutto su azioni e interposizione fittizia: che c'entra il sostituto?*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 222.

(Riproduzione riservata)