

Art.20 del TUR: solo norma di interpretazione degli atti ?*

1. Brevi cenni storici sull'art. 20 del TUR: interpretazione 'statica' e 'dinamica' degli atti.

L'attuale formulazione dell'art. 20 del TUR che è intitolato “ Interpretazione degli atti” e che recita “ *L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*” nelle intenzioni del legislatore tributario avrebbe dovuto porre fine ad una *querelle* iniziata sotto l'imperio del R.D. 3269/1923, il cui art. 8 in effetti era equivoco. Stabilendo infatti al 1° comma che “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”, non precisava quali dovevano essere questi effetti, se cioè solo ‘giuridici’ o anche ‘economici.’

L'equivoco venne eliminato dal detto art. 20 del TUR (e prima ancora dall'art. 19 del DPR n.634/72) che fece espresso riferimento ai soli effetti ‘giuridici’^[1].

Insomma nella interpretazione degli atti – così era dato capire dall'art. 20 - sembrava oramai chiaro che non si sarebbero potuti prendere in considerazione elementi extratestuali, estranei al contesto dell'atto sottoposto a registrazione, soprattutto se questi avessero condotto ad una valorizzazione dell'intento empirico e meramente economico perseguito dalle parti (o di quell'intento che si ritenesse le parti potessero perseguire), piuttosto che gli effetti giuridici, i soli cui invece dovesse applicarsi l'imposta: e quindi con esclusione di qualsiasi altra fonte o strumento etero-interpretativo .

Ciò venne rigorosamente sostenuto in uno studio del CNN del 2003^[2] ove veniva ribadita la natura di ‘imposta d'atto’ dell'imposta di registro^[3], l'inesistenza di una generale norma antielusiva nel sistema di detta imposta, l'impossibilità, nell'ambito di questo sistema, di una interpretazione dell'atto sottoposto a registrazione in ‘collegamento’ con altri e distinti atti posti in essere dagli stessi soggetti; e ciò in quanto, in questa prospettiva, l'unica norma prevista dal TUR (l'art. 21) limita la legittimità di tale operazione interpretativa ai collegamenti rinvenibili tra più disposizioni di uno ‘stesso’ atto e non di atti distinti e diversi tra loro.

La precisazione contenuta nello studio citato non era casuale.

Agli inizi e poi anche a metà degli anni 2000 infatti in talune sentenze della Corte Suprema si era incominciato a fornire una lettura dell'art. 20 in parte diversa da quella sopra esposta, una lettura che riteneva al contrario possibile (anzi dovuta) una interpretazione – non più per così dire ‘statica’ ma – ‘dinamica’ degli atti sottoposti alla registrazione.

Si legge già in una sentenza del 2001[4] che in presenza di un atto di conferimento di immobile in società di persone, con accollo a quest'ultima di mutuo ipotecario gravante sullo stesso, e di un susseguente atto di cessione delle quote del conferente alla società conferitaria, debba essere considerata l'unitarietà della causa dei due atti collegati, convalidandosi l'interpretazione propugnata dall'Amministrazione finanziaria che aveva ritenuto sussistere nella fattispecie un negozio traslativo dell'immobile e non delle quote societarie. E ciò in quanto – secondo i giudici di legittimità – l'art. 20 del d.P.R. 131/86 denoterebbe la scelta legislativa di privilegiare, nella contrapposizione fra "la intrinseca natura e gli effetti giuridici" dell'atto ed "il titolo o la forma apparente", il primo termine, unitariamente considerato, ciò implicando che nella individuazione della materia imponibile dovrebbe darsi preminenza assoluta all'causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali.

E più o meno gli stessi concetti venivano ribaditi dalla Suprema Corte in altra sentenza del 2002[5], così come in altra ancora del 2003[6] (pronunciata quest'ultima in relazione a due atti di alienazione, uno di vendita di un immobile da parte di una società 'alfa' a favore di altra società 'beta' e l'altro di cessione tra le stesse società di un complesso aziendale, stipulati nell'arco di un brevissimo lasso temporale, e in ordine ai quali l'ufficio finanziario, per la strumentalità del bene immobile all'impresa esercitata dalla società venditrice, assumeva il collegamento negoziale elusivo della disciplina tributaria della cessione di azienda ed otteneva dai giudici di legittimità legittimazione del suo operato ai fini del recupero delle imposte proporzionali di registro, ipotecarie e catastali sull'acquisto del fabbricato ad uso commerciale, considerato non soggetto ad IVA, in quanto appunto ritenuto parte integrante del complesso aziendale sia pure ceduto con altro e distinto atto). [7]

Anche se il reale punto di forza di questo orientamento della Cassazione è stato espresso da un inciso molto significativo di una sentenza del 2007[8] in cui si stabilisce che ai fini della tassazione dell'atto sottoposto a registrazione non conta "accertare cosa le parti hanno scritto ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato e tanto non discende assolutamente dal contenuto della dichiarazione delle parti." [9]

Insomma veniva decisamente profilandosi in questa linea di pensiero - avallata anche da una certa dottrina della fine degli anni '80[10] - quella che è stata poi definita, con felice espressione sintetica, la cd. 'funzione antielusiva' dell'art. 20 del TUR; una funzione che è apparsa in parte avvalorata (piuttosto che incrinata) dalla novella introdotta dal comma 24 lett.a) art. 35 del decreto Bersani n.223/2006, e segnatamente dal nuovo art. 53-bis del TUR, articolo che ora consente agli uffici di esercitare le attribuzioni ed i poteri di cui agli artt. 31 e ss. del DPR n.600/73 anche ai fini dell'imposta di registro (oltre che delle imposte ipotecaria e catastale). Ciò in quanto tra questi articoli così richiamati, figura proprio quell'art. 37-bis in materia d'imposte dirette che costituisce una sorta di simbolico grimaldello per 'stanare' le operazioni

considerate elusive ai fini di dette imposte, sia pure nelle fattispecie tipiche ivi previste[11].

2. **La transizione dalla funzione 'antielusiva' a 'riferimento sintomatico di un principio antielusivo generale'; l'abuso di diritto.**

Ma le mutazioni sulla 'qualificazione funzionale' dell'art. 20 del TUR e sull' "indotto" di siffatta qualificazione non si esauriscono qua.

Poiché proprio in tempi a noi vicini[12] si è ritenuto dalla Suprema Corte che l'art. 20 – così come l'art. 37-bis del DPR n.600/73 – costituiscano in realtà "utili riferimenti sintomatici di un principio antielusivo reperibile nell'ordinamento".

Vale a dire che – al di là della questione [che adesso passerebbe in secondo piano] se l'art. 20 assolva o meno ad una funzione antielusiva legittimando una interpretazione 'dinamica' e non solo statica degli atti sottoposti a registrazione – essa norma sarebbe piuttosto e prima ancora rilevatrice di un più ampio principio generale, valido in tutti i settori della materia fiscale, in base al quale deve essere ritenuto non lecito per il contribuente – come si legge nella pronuncia della Corte - "trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale " [13].

Il salto, *ça va sans dire*, è notevole e foriero di non precisate e non precisabili conseguenze.

Le argomentazioni addotte a sostegno di questo 'salto' nascono, è evidente, da singole fattispecie concrete, che ne costituiscono il pretesto, ma vanno a consolidare un chiaro orientamento ideologico (consacrato in tre ormai celebri sentenze delle SS.UU. del dicembre 2008[14] e a sua volta già apparso nella giurisprudenza della sezione tributaria[15]) che si richiama alla diretta incidenza ed applicabilità della 'ratio' desumibile dall'art. 53 della Cost. in materia di capacità contributiva e di progressività nell'imposizione. Ritengono i giudici della S.C. che i detti principi di capacità contributiva e di progressività costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime

norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi; sicché sarebbe possibile di fronte a talune fattispecie concrete finalizzate solo ad ottenere 'indebiti' vantaggi fiscali disconoscere l'applicazione dei vantaggi stessi qualora ciò vada a detrimento di una corretta e compiuta attuazione dei principi sottesi alla norma costituzionale ora citata.

Siamo approdati – come è agevole intuire – ad un ambito ellitticamente definito come '**abuso del diritto**', e cioè ad un'area dove è sembrato alla P.A e ad alcune Commissioni tributarie (forti delle convinzioni espresse dai giudici di legittimità) poter operare rivalutazioni e ri-qualificazioni di singole fattispecie concrete ritenute 'elusive' della maggiore ed ipotetica imposta dovuta laddove il contribuente non avesse fatto ricorso a soluzioni negoziali lucrative di un trattamento fiscale a lui favorevole.

Si è così ritenuto dalla P.A. [\[16\]](#) che in caso di apertura della successione di Tizia a favore delle figlie Caia e Mevia e di decesso di Caia prima della formalizzazione di qualsiasi accettazione, l'utilizzo della rinuncia pura e semplice all'eredità relitta da Tizia e fatta da Mevia, a sua volta unica erede anche di Caia, in nome e per conto di quest'ultima, integrerebbe un 'abuso di diritto' in quanto fatta "al solo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale"; essendo evidente che se quella rinuncia fosse ritenuta valida, si assisterebbe anche ai fini fiscali ad un solo trasferimento 'mortis causa' diretto tra Tizia e Mevia.

E così la Commissione Tributaria Regionale di Milano, con sentenza n.118/20/09 depositata il 7 aprile 2009 qualifica come 'abusiva' l'alienazione della quota di un 10% di due abitazioni fatta dai genitori ai propri figli – secondo la lettura datane dai giudici tributari - solo per acquisire il requisito soggettivo della non possidenza in via esclusiva o in comproprietà con il coniuge di immobili abitativi, utile per fruire delle agevolazioni 'prima casa' per l'acquisto di altro immobile. La Commissione espressamente in siffatta ipotesi afferma che i coniugi, pur non violando alcuna norma scritta del nostro ordinamento, "hanno usato il diritto forzandone le regole, abusandone" e si richiama, tra il resto, anch'essa, alla regola generale non scritta del divieto dell'abuso del diritto in ogni campo del nostro ordinamento (oltre che di quello comunitario, come essa afferma).

E ancora la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna [\[17\]](#) con sentenza del 3 giugno 2009 – in relazione alla classica fattispecie

del conferimento di un terreno e contestuale cessione di quote dal conferente a favore dei preesistenti soci della società conferitaria Alfa - ha ritenuto dovuta l'imposta di registro sull'ipotetico trasferimento diretto del terreno che l'operazione avrebbe complessivamente simulato; ciò nella convinzione - come si legge nella massima - per cui "Laddove ...non si rilevi alcuna motivazione o giustificazione razionale, economica od imprenditoriale differente dall'intendimento di eludere le imposte ovvero di invocare l'applicazione di un trattamento tributario maggiormente favorevole di quello ordinariamente applicabile, il contribuente non è ammesso a fruire dei benefici fiscali ottenuti."; ancora una volta appellandosi alla costruzione teorica dell' "abuso del diritto".

3. Rapporti tra art. 53 Cost. e art. 20 TUR

Desti in ogni caso perplessità e preoccupazione il convincimento dei supremi giudici sulla trasversalità e pervasività del cennato principio antielusivo generale, raccordato ai principi di capacità contributiva e progressività nella imposizione ex art. 53 Cost., soprattutto se intesi a fornire una interpretazione dell'art 20 del TUR (pur definito dal Falsitta [\[18\]](#) "insuperabile nel suo genere per brevità ed eleganza"), che ne dilati enormemente la portata.

Ciò in quanto, al di là della fondatezza o meno della ricordata funzione antielusiva (che peraltro appare sconfessata da una serie di indici dei quali nel citato studio del CNN n.95/2003/T si è diffusamente trattato[\[19\]](#)), e al di là parimenti della plausibilità o meno di una sintomaticità di un principio antielusivo generale supposto come 'immanente' nel nostro ordinamento, assume rilievo - ai fini che qui interessano - piuttosto la questione se, segnatamente nell'ambito dell'imposta di registro, sia consentito appellarsi alle logiche innestate dall'art. 53 Cost. per condizionare la concreta procedura finalizzata alla liquidazione dell'imposta e/o all'applicazione (o, se si vuole, alla disapplicazione) di specifici criteri impositivi a singole e concrete fattispecie negoziali soggette a registrazione.

E' ormai pacifico infatti - tanto nell'elaborazione fatta dalla migliore dottrina[\[20\]](#) quanto nelle acquisizioni cui è pervenuta la medesima Corte Costituzionale[\[21\]](#) - che l'art. 53 è una norma programmatica rivolta al legislatore cui è demandato il compito di attribuire concreta e positiva valenza ai principi generali in esso contenuti attraverso una selezione di specifici atti e comandi normativi[\[22\]](#). Se è pur vero infatti - come la Corte Costituzionale ha avuto modo di chiarire[\[23\]](#) - che la capacità contributiva costituisce 'presupposto' e 'metro' dell'imposta dovuta, ciò non significa che essa possa di per sé fungere da autonomo riferimento terminale per

l'imposizione della concreta condotta negoziale posta in essere dal soggetto[24]. All'interno del perimetro disegnato dalla norma-quadro di cui all'art. 53 Cost., intesa come limite all'attività normativa del legislatore ordinario, vanno poi da questo individuati tutti i fatti o gli atti idonei a generare altrettanti presupposti d'imposta in riferimento ad una base imponibile univocamente ed agevolmente computabile (dal contribuente). Solo tale determinatezza ed univocità dei percorsi identificativi dei presupposti impositivi - a loro volta conformi ai canoni fondanti le regole poste dall'art. 53 Cost. - possono garantire il rispetto dei principi della certezza del diritto (quantificando in anticipo il carico fiscale derivante da una determinata condotta negoziale)[25] e della libera iniziativa economica dei soggetti dell'ordinamento (anch'essa tutelata da altro principio di rango costituzionale[26]); e se è pur vero che quest'ultima ai sensi del 2° comma art. 41 Cost. 'non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale...' non è dimostrato che - a fronte dell'espletamento di una qualsivoglia attività economicamente rilevante e quindi finalizzata alla produzione di ricchezza - detta attività debba di per sé considerarsi socialmente 'non utile' in quanto consente un risparmio fiscale. Anzi potrebbe detta attività - e quindi l'esercizio di una libertà costituzionalmente protetta - espletarsi proprio in funzione e a ragione del risparmio fiscale che ad essa è potenzialmente riconducibile. A sua volta tale risparmio - se attuato attraverso condotte e strumenti negoziali in sé meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico - non si pone necessariamente in contrasto con l' "interesse sociale" (all'acquisizione di risorse finanziarie occorrenti per realizzare finalità di pubblico interesse) considerato (insieme con la medesima 'capacità contributiva') l'altro elemento co-essenziale della regola sancita dall'art. 53 ("tutti sono tenuti a concorrere alla spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"). Siffatta regola, infatti - opportunamente definita in dottrina 'bisemantica'[27] - se da un lato pone a carico di ogni cittadino l'onere di concorrere attraverso il sistema impositivo al conseguimento del detto interesse, e ciò come espletamento e prolungamento in senso reale e tangibile di quei 'doveri inderogabili di solidarietà...economica e sociale' di cui è menzione anche nell'art. 2 Cost., dall'altro non può comportare nemmeno una prevaricazione in senso autoritario-statualista del sistema impositivo rispetto all'individuo e alle sue incompressibili libertà, anche in ambito economico: ne risulterebbero violate l'equitatività e l'intima coerenza[28] della regola medesima, la cui più completa idoneità al perseguimento dei compositi interessi (individuali e metaindividuali) ad essa sottesi è assicurata proprio da un'armoniosa conciliazione degli stessi, considerati - ripetesi - non 'in contrasto' tra di essi, ma, semmai, complementari.

Si intende allora in questa prospettiva come sia l'ossequio del medesimo principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. a richiedere la definizione circostanziata dei fatti generativi dei presupposti d'imposta, non potendosi 'desumerli' dal sistema né dalla preconcepita ed unilaterale ricostruzione di quella che dovrebbe essere la condotta negoziale fiscalmente ritenuta più congrua: ciò che rileva sono solo le fattispecie concretamente imponibili, individuate dal legislatore ordinario nell'esercizio della sua

attività di applicazione dei principi direttivi e programmatici ricavabili dal dettato del menzionato art.53.

Segnatamente nell'area fiscale, se non ci s'inganna, si dovranno al contrario opportunamente privilegiare il criterio della ragionevolezza e quello della interpretazione equidistante e 'bilanciata' di 'tutti' i principi insiti nella Carta Costituzionale, facendo valere con sano equilibrio - ex art. 2 della Cost. - diritti e doveri di tutti i soggetti dell'ordinamento, in posizione di tendenziale parificazione tra soggetto pubblico, quale è la P.A. - tenuta anzi all'*imparzialità* nella gestione dei suoi compiti ex art. 97 Cost. - e soggetto privato[29]; diversamente risultando a rischio l'applicazione di quella stessa regola costituzionale (art. 53) che si addita quale indice normativo generale per legittimare la tassazione di fattispecie ritenute integrare 'unuso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta'[30].

In altri termini, così come già nell'ambito delle imposte dirette ove peraltro il legislatore ha sentito l'esigenza, attraverso la struttura rimediale apprestata dall'art. 37-bis del DPR n.600/73[31], di individuare specifiche ipotesi ritenute elusive e analiticamente indicate al terzo comma, non pare coerente con il complessivo sistema giuridico appellarsi a principi 'sottesi' a quel sistema, che, proprio in quanto tali, richiedono, per realizzare gli interessi ad essi collegati, una produzione normativa attuativa dei medesimi e quindi idonea a renderli in concreto applicabili.

Laddove infatti il legislatore tributario – proprio nell'ambito del TUR – ha avvertito l'esigenza di disciplinare singole fattispecie ritenute potenzialmente elusive (nella supposizione che in tal modo si desse spessore concreto ai principi generali del sistema, ivi compreso quella della capacità contributiva), ha espressamente normato, come è avvenuto per la tassazione della procura irrevocabile a vendere senza obbligo di rendiconto (art. 33 comma 1), per i trasferimenti tra coniugi o parenti in linea retta (art.26 T.U.), per la disciplina dell'usucapione (art.26, ultimo comma e art.8 nota II bis della tariffa, parte prima), per il contratto per persona da nominare (art.32). Di guisa che seppure l'art. 20 del T.U. – che è qualificata dal legislatore, si sottolinea, quale norma sulla 'interpretazione' degli atti – possa ritenersi idonea a fungere da 'sintomo' di un principio generale antielusivo immanente nel nostro ordinamento, non pare che se ne possa inferire la sua idoneità a disciplinare presupposti e modalità di applicazione o disapplicazione dell'imposta (o di eventuali trattamenti fiscali agevolativi) in relazione alla concreta fattispecie soggetta a registrazione. A tacer d'altro, infatti, - e soprattutto a tacer del principio di 'riserva di legge' che ex art. 23 Cost. copre tutta l'area della imposizione fiscale - in assenza di un dato normativo di specificazione e con funzione attuativa del suesposto principio antielusivo generale, non potrebbe essere svolto efficacemente alcun giudizio valutativo in ordine al riconoscimento o meno di un determinato regime fiscale (piuttosto che di altro più o meno conveniente per il contribuente). Particolarmente nell'ambito dell'imposta di

registro l'interprete fruisce di spazi interpretativi ristretti, cadenzati dagli effetti 'giuridici' dell'atto che non possono essere valorizzati con riferimento a circostanze ed elementi ad esso estranei, salvo che, come si accennava, non vi sia una specifica disposizione normativa: il principio di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie (ex art. 2 dello statuto dei diritti del contribuente approvato con legge 212/2000)[32] è a ben vedere promanazione e nel contempo corollario di questo complessivo sistema, a garanzia proprio della sua congruenza interna.

Né a conclusioni diverse si potrebbe pervenire in forza di una interpretazione estensiva del nuovo art. 53-bis del DPR n.131/86, di cui pure si è detto innanzi

Ed infatti un'acritica applicazione della metodologia rimediale ex art. 37-bis del DPR n.600/73 (sol perché trattasi di norma che figura tra quelle indiscriminatamente richiamate dal detto art.53-bis del TUR) dovrebbe fare i conti con la natura fondamentale 'sostanziale' (e non meramente procedurale) della norma di cui all'art.37-bis medesimo; laddove, al contrario, è da intendersi che il richiamo dell'art. 53-bis venga fatto solo a quelle norme (di cui agli artt. 31 e ss. del DPR 600) che prevedono o disciplinano un'attribuzione o un potere dell'Ufficio a fini ispettivi, di accertamento o di controlli[33] e che pertanto non creano ulteriori fattispecie imponibili o qualificabili tali in quanto 'elusive'[34].

4. Conclusioni

Si è visto nelle pagine che precedono come la lettura diacronica dell'art. 20 ne consenta di apprezzare le distinte e strumentali utilizzazioni fattene nel tempo: dapprima mera norma di interpretazione degli atti, poi norma capace di esprimere una latente funzione antielusiva, fino a fungere infine da riferimento sintomatico di un principio antielusivo generale reperibile nell'ordinamento, in stretta correlazione con la linea di pensiero che deborda sulla problematica figura dell' "abuso del diritto"; in quest'ultimo passaggio evocandosi principi 'cardine' del nostro sistema giuridico come quello della capacità contributiva ex art. 53 Cost.

Ciò nondimeno, a dispetto dell'indiscriminato ricorso alla regola costituzionale sopra ricordata, nel presente contributo si è messo in evidenza come la sua diretta implicazione nei procedimenti di liquidazione dell'imposta stessa così come di attribuzione (o per converso di disconoscimento) di specifici trattamenti fiscali non appare poi così logica e scontata. Al contrario, il rispetto delle 'regole del gioco', per così dire, e quindi di tutte le regole sottese al precitato precetto costituzionale, così come di tutti i principi fondanti del sistema (di solidarietà, di legalità, di certezza del diritto, di riserva di legge, di valorizzazione dei collegamenti tra risparmio fiscale e libera iniziativa economica, ecc..) – in una prospettiva di interpretazione sistematica - esige un procedimento di 'mediazione' normativa che, segnatamente nell'ambito dell'imposta di registro e in considerazione della natura, per così dire, statica ed istantanea dei fatti e degli atti soggetti a registrazione, appare essenziale; di guisa che, non potendo quella mediazione essere surrogata dalla mera recezione delle linee ispiratrici del precetto costituzionale, se ne dovrebbe concludere

per la loro non completa idoneità - sul piano della concreta applicazione dell'imposta - a giustificare legittime pretese tributarie finalizzate alla ripresa di materia (ritenuta) imponibile o al disconoscimento di trattamenti fiscali premiali. Diversamente, ne risulterebbero compromessi, forse irrimediabilmente, i delicati equilibri che il sistema stesso (v. per tutti l'art. 97 Cost. ma anche e proprio il più volte ricordato art.53) richiede, implica e concorre a tutelare nel suo complesso tra Stato e cittadino, e si rischierebbe di dare vita ad una sorta di ordinamento 'creativo' ed alternativo a quello disegnato dal legislatore, ivi compreso quello costituzionale.[35]

Tutto questo fa pensare che l'art. 20 del TUR non possa che rimanere quella che è (norma sulla interpretazione degli atti), nonostante tutte le letture evolutive che se ne vogliano dare, con i limiti e le specifiche caratteristiche con cui l'interpretazione deve svolgersi in base al dettato letterale della norma stessa; ciò almeno fino a quando non si pervenga alla espressa elaborazione nell'ambito dell'imposta di registro di una 'clausola antielusiva generale' o alla codificazione di principi generali finalizzati alla repressione o prevenzione di condotte negoziali ritenute elusive degli obblighi tributari, con una normazione di dettaglio chiara e circostanziata[36].

* articolo pubblicato su 'Notariato', Ipsoa, 2011, n.1, 112 ss.;

[1] con riferimento alla questione se l'art. 20 del TUR, consenta una interpretazione e qualificazione dell'atto soggetto a registrazione con riguardo agli effetti 'giuridici' (come si ritiene) o anche a quelli economici, cfr. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova 2003, p. 244 ss.;

[2] Cfr. studio n.95/2003/T del CNN 'Imposta di registro - Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti', (estensore PETRELLI G.) approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 26 marzo 2004, in *Studi e Materiali* n.2/2004, pag.875 e ss.

[3] richiamando il pensiero di due autori (il BERLIRI e il RASTELLO) degli anni '50

[4] Cassaz. n.14900 del 23.11.2001 in Banca dati *Fisconline*

[5] Cassaz. n.2713 del 25 febbraio 2002 in Banca dati *Fisconline*

[6] Cassaz. n. 10660 del 7 luglio 2003 in Banca dati *Fisconline*

[7] vedi in senso analogo anche Cassaz. n.11457 del 30 maggio 2005 in Banca dati *Fisconline*

[8] Cassaz. n.10273 del 4 maggio 2007 in Banca dati *Fisconline*

[9] Per una recente utilizzazione della precitata norma in funzione dinamica di 'riqualificazione della fattispecie' cfr. sentenze della CTP di Reggio nell'Emilia in data 9 ottobre 2009 n.190 (consultabile in banca dati 'fisconline') e in data 26.1.2010 (dep. il 27.1.2010) n.18.01.10 consultabile sul sito www.italiaoggi.it; cfr. altresì Cass. Sent. n. 3571 del 16 febbraio 2010 (in 'il fisco', n.12/2010 fasc. 2 pag. 1921) ove ritenuto che " ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, l'atto deve essere tassato in base alla sua intrinseca natura e agli effetti che produce, ancorché non corrispondenti al titolo e alla forma apparenti. Pertanto, se le parti hanno denominato il contratto come "cessione d'azienda", agendo con l'intento evidente di cedere unicamente il marchio, l'atto deve essere tassato per gli effetti che realmente produce".

[10] Cfr. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988;

[11] i primi tre commi dell'art. 37-bis citato recitano:

"37-bis. Disposizioni antielusive.

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al [D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544](#), recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società ⁽¹⁹⁷⁾;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-*quinquies*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917](#) ⁽¹⁹⁸⁾;

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi ⁽¹⁹⁹⁾;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-*quater*, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea ⁽²⁰⁰⁾;

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale”.

[12] vedi Cassaz. n.12042 del 1° aprile 2009, dep. il 25 maggio 2009, in Banca dati *Fisconline*;

[13] in altra recente sentenza (v. Cassaz. 1465 del 21 gennaio 2009 (ud. del 17 dicembre 2008) in banca dati '*fisconline*') si legge “Una operazione economica, oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, può perseguire diversi obiettivi, di natura commerciale, finanziaria, contabile ed integra gli estremi del comportamento abusivo qualora e nella misura in cui tale scopo si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico in cui la transazione stessa viene posta in essere...”; vedi nello stesso senso di quanto riportato nel testo anche la recente sentenza Cassaz. n.4737/2010 (dep. in Cancelleria il 26 febbraio 2010), leggibile all'indirizzo <http://static.ilsole24ore.com/G/GuidaDiritto/binary/11460843.13/11460843.pdf>, in materia di cessione di diritti di sfruttamento dell'immagine di un calciatore;

[14] sentenze n.ri 30055, 30056 e 30057/2008

[15] seguito poi da Cassaz. n.25374/2008, 10257/2008)

[16] V. risoluz. N.234/E del 24 agosto 2009 8in CNN Notizie del 24 agosto 2009)

[17] cfr. sentenza della CTR di Bologna in data 3 giugno 2009 n.3, dep. il 3 giugno 2009, consultabile su 'il fisco', n.46/2009 fascicolo 1 pagg. 7648 e ss. con commento di DELLA VECCHIA

[18] FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario* – parte generale, Padova, 1999, p.204

[19] quali la rilevanza degli effetti 'giuridici' e non solo economici degli atti presentati per la registrazione, l'inesistenza di un principio generale antielusivo nell'ambito dell'imposta di registro (qualificata, secondo l'insegnamento tradizionale, come imposta d'atto”), la ristrettezza degli spazi interpretativi determinata dal principio della riserva di legge in materia tributaria ai sensi dell'art. 23 Cost., il rispetto del principio della certezza del diritto, la irrilevanza di elementi extratestuali e della esistenza di collegamenti negoziali nella interpretazione degli atti rilevando al contrario (ex art. 21

TUR) solo le connessioni che attengano ad un medesimo ed unico atto e non a più atti distinti e separati tra loro;

[20] GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano 1961; SCHIAVOLIN R., *Capacità contributiva*, in Enc. giur. Treccani, Roma, Aggiornamento XVI, 2007; BATISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva*, in Enc. dir., Aggiornamento, III, Milano 1999, p. 345; DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. comm.*, II, Milano 1987, p. 454; MAFFEZZONI F., *Capacità contributiva*, in *Novissimo dig. it.*, Appendice, I, Torino 1980, p. 1009;

[21] con varie sentenze la Corte Cost. ha sostenuto l'idea che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza (n.120/72; n.200/76; n.62/77; n.159/85; n.143/95; n.21/96; n.111/97; n.156/2001, tutte reperibili sul web al link <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>), indici che però a loro volta devono assumere una portata concreta e percepibile da parte del contribuente sulla base di un'attività identificativa di quegli indici stessi da parte del legislatore ordinario;

[22] cfr. Corte Cost. n.143/1995 cit. “.. secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, la capacità contributiva, quale idoneità alla obbligazione di imposta, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposizione è collegata, va, in linea di principio, ravvisata in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà ed irrazionalità (sentenza n. 42 del 1992)...”dal che si desume con evidenza che le valutazioni suddette assolvono alla funzione di dare diretta e concreta attuazione ai principi racchiusi nel precetto di cui all'art. 53 Cost.”

[23] v.sent. 10 luglio 1968 n.97 in *Giur. Cost.*, 1968, I, 1538;

[24] pare porsi in questa stessa linea di pensiero ZIZZO G. (vedi *Il Sole 24 ore* del 5 marzo 2010 n.63 p.29, *Ma lo strumento non può creare un nuovo ordinamento*) secondo il quale, pur riconoscendosi che la condotta abusiva (sotto il profilo fiscale), propriamente intesa, possa produrre un'alterazione nel riparto delle spese pubbliche (che è una delle istanze poste a base delle regole di cui all'art.53 Cost.), ciò nonostante detta alterazione non può essere apprezzata “sul piano delle generica attitudine al concorso di ciascuno alle predette spese (*ndr. i.e. della 'capacità contributiva'*), stante l'irrelevanza di questo piano (se non quale parametro di legittimità costituzionale delle scelte compiute dal legislatore) nella concreta commisurazione del tributo dovuto”; il che – se non ci s'inganna – si traduce proprio nella impossibilità di utilizzare i canoni del precetto costituzionale per incidere *tout court* su fatti o atti che possano denotare l'esistenza degli indici rivelatori di quella capacità, in assenza di norme che poi denotino in concreto identità e modalità degli indici stessi.

[25] sui rischi di un indiscriminato ed acritico utilizzo del principio dell' “abuso del diritto” cfr.ZOPPINI G., *Da mihi factum dabo tibi ius: note laterali sulle recenti sentenze delle Sezioni unite in tema di abuso del diritto*, in *Riv.dir.trib.* 2009, I, 607; SCANDIUZZI D., *Sviste giurisprudenziali in tema di elusione nell'imposta di registro: il caso del conferimento d'azienda ex art. 176 TUIR seguito dalla vendita delle partecipazioni*, in *Riv.dir.trib.*, 2009, II, 565, nota 12;

[26] cfr. art. 41 Cost.

[27] cfr.BORIA P., in commento all'art. 53 in *Commentario alla Costituzione*, a cura di Raffaele Bifulco, Alfonso Celotto, Marco Olivetti, Torino, 2006, pag.1062

[28] ritiene MARCHETTI, F., *Capacità contributiva*, in *Enc.Giur.Treccani*, Roma 1988 che “l'interpretazione del concetto di capacità contributiva come attitudine economica a realizzare un dovere di solidarietà e la conseguente possibilità di utilizzare l'imposta a fini extrafiscali non debbono significare svuotamento della funzione anche garantistica dell'art. 53 Cost.”

[29] illuminante al riguardo il seguente passo delle scritto di FALSITTA.G, *L'interpretazione elusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr.Giur.*,2009,3,293 e ss. “Nello Stato democratico la imposizione tributaria si sviluppa con una tendenziale parificazione di posizione tra soggetto pubblico e soggetto privato. Il privato ha un dovere inderogabile ma ha altresì un diritto inviolabile, il diritto, si può dire, al rispetto di tutte le limitazioni che la Costituzione ha eretto nei confronti del legislatore ordinario a salvaguardia della "giusta imposta" per proteggerlo da abusi e tirannie. Ciò è scolpito nell'art. 2 [*ndr. della Cost.*]

L'art. 2 richiama istintivamente la similitudine della medaglia. Al pari della medaglia, anche l'art. 2 ha il suo retto e il suo verso. Inizia riconoscendo i diritti inviolabili dell'uomo e conclude proclamando i doveri inderogabili. Ma quale è la posizione giusta per leggere l'art. 2, quale il diritto e il rovescio? Bisogna guardarsi dal "partito preso" evitando di leggere, con paraocchi ideologici, la medaglia dal solo lato dei doveri a scapito dei diritti o viceversa. Purtroppo le letture equilibrate dell'art. 2 sono rare. Bisogna sforzarsi di mantenere tale equilibrio...”

[30] Cassaz. Civ. n.15029 del 26.6.2009, in banca dati 'Fisconline'

[31] sul che cfr. ZIZZO G., *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corr.trib.*, 2006, pag. 3087;

[32] così come il divieto di applicazione analogica delle norme fiscali che stabiliscono il presupposto ed il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni, ai sensi dell'art. 2 lett.e) della legge n.80 del 7 aprile 2003 portante delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale, e pubblicata nella Gazz. Uff. 18 aprile 2003, n. 91;

[33] infatti gli artt.31 e ss. sono contenuti nel Titolo IV del dpr 600 intitolato 'Accertamento e controlli'

[34] cfr. sul punto le lucide argomentazioni di BASILAVECCHIA M. in *Studio CNN* n.68/2007/T, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 20 aprile 2007, in *Studi e Materiali* n.1/2008, pp.249-250;

[35] ZIZZO G., *Ma lo strumento non può creare un nuovo ordinamento*, op. cit. p.29 "Quando si applica il divieto di abuso del diritto occorre...aver chiara una cosa: che si sta applicando una tecnica che dovrebbe servire a preservare l'ordinamento, per come conformato dal legislatore...non a crearne uno nuovo, più consono al senso di giustizia dell'operatore (funzionario dell'A.F. o giudice che sia)".

[36] secondo DEOTTO D. (*L'abuso del diritto richiede tutele più definite*, in *Sole 24 ore* n.64 del 6 marzo 2010, p.25) "Va ricordato che l'art.53 della Costituzione pone un limite all'attività legislativa, sicché **il principio di capacità contributiva ha bisogno di una concretizzazione attraverso una norma di legge**, che deve, appunto, rispettarlo. Così fino a quando non vi sarà questa norma di legge, pare arduo sostenere la legittimità dell'abuso, al di fuori delle ipotesi di cui all'art.37-bis del DPR n.600/73 e dei tributi armonizzati, come l'IVA"