

Criterio della consumazione del potere impositivo da parte dell'Agenzia delle Entrate

Autore: Franco Campioni

In: Approfondimenti

Sul c.d.d. Criterio della consumazione del potere impositivo da parte dell'agenzia delle Entrate in tema di benefici fiscali richiesti in via subordinata

Indice : 1. Premessa. - 2.Rilevanza della questione. - 3.Precedenti a favore dell'indirizzo oggetto di critica. - 4. - Arresti contrari. - 5. - Analisi dei precedenti giurisprudenziali a favore del criticato indirizzo e rinvenimento del suo fondamento. - 6. Analisi degli art. 11 - 12 - 14 del r.d.n.3269 del 30 dicembre 1923 e loro inquadramento storico. - 7. Dissolvimento di tale normati va per opera della Corte Costituzionale e delle modifiche apportate dalle successive leggi di Registro. 8 - Imposta sull'atto ed imposta sul rapporto. - 9."Monolitico" indirizzo della Suprema Corte sul punto. - 10 - Conclusioni. Volume consigliato

1.

- Premessa

Alcune recenti Ordinanze della Corte di Cassazione di cui sopra hanno costantemente ribadito, a breve distanza di tempo le une dalle altre, il principio secondo cui "la sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione, ai fini dell'imposta di registro con trattamento agevolato richiesto e comunque accettato dal contribuente comporta, in caso di decadenza dal benefici, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, nemmeno se richiesta in via subordinata, già nell'atto di acquisto, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicchè la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto" (Ordinanze n. 10.099 del 21 aprile 2017, n.24655 del giorno 8 ottobre 2018; n.8078 del 21 marzo 2019; n.10569 del 6 giugno 2020);

2.

- Rilevanza della questione

Si tratta in sostanza del concorso di più benefici fiscali presenti specie in agricoltura, (quali quelli per piccola proprietà contadina (PPC) portati già dalla legge n. 604 del 6 agosto 1954, quelli per i territori montani ex art. 9 D.P.R. n. 601 del 29 settembre 1973, quelli per gli IAP, quelli per il compendio unico ex D.Lgs n.99 del 29 marzo 2004,), ma anche in altri settori (quali quelli per la prima casa ex lege n.168 del 22 aprile 1982 e s.m.ed i. E quelli ex art. 32 del D.P.R 601 del 29 settembre 1973, nonché ex lege n. 114 del 16 marzo 1987), benefici tutti di cui il contribuente ritiene di avere diritto e di cui può chiedere di usufruire in sede di tassazione dei relativi atti, anche in via subordinata qualora l'Agenzia ritenesse di rigettarne il primo;

La reiterazione delle massima, sia pur nella concisa forma motivazionale dell'ordinanza, se da un lato depone per il consolidamento del c.d.d. Principio del consolidamento del potere impositivo dell'agenzia delle Entrate, considerato ormai quale **ius receptum**, dall'altro, la frequenza, con cadenza anche infra annuale delle pronunzie sullo stesso punto, dimostra il permanere del contenzioso, come se la soluzione adottata dal Supremo Collegio al riguardo non appaia, per i contribuenti interessati, appagante; Infatti quello che sorprende nelle Ordinanze, per effetto della stringata forma impiegata, è la mancanza di adeguata motivazione sul punto che si risolve sempre nella meccanica accettazione e trasposizione di un postulato acritico, basato sull'autorità del precedente, una sorta di ipse dixit, carente dell'analisi della normativa che fonda il precedente stesso;

3 - Precedenti a favore del criticato indirizzo

Infatti le Ordinanze citate si rifanno a due Sentenze anteriori (n.1259/ del 22 gennaio 2014 e n.8409 del 5 aprile 2013) che riprendono espressamente la stessa massima, senza ulteriore sviluppo della motivazione, portata, negli stessi acritici termini, da altre due precedenti Sentenze (n.14601/2003 e 6159/1990), a dimostrazione di una presunta uniformità di indirizzo, come, se, nelle more, non vi fosse stato alcun arresto contrario al consolidamento dello stesso, quando, invece, già Cass. N. 21615 del 26 ottobre 2016 era stata di contrario avviso (concessione dei benefici per gli IAP richiesti peraltro successivamente alla decadenza da quelli invocati in atto ex art. 9 del DPR n.601/1973 e D.lgs. 99/2004) a tacer di tre sentenze n.14.122 del giorno 11 giugno 2010, n.14117 in data 11 giugno 2010 e n.10354/2007, rese nelle more, di cui si dirà in seguito; Ne segue che la apodittica accettazione della teoria della consumazione avrebbe dovuto essere, invece, oggetto di approfondito vaglio motivazionale, per contrastare, se non altro, la approfondita disamina compiuta al riguardo dalla sentenza n.14122 del giorno 11 giugno 2010 di cui si dirà in seguito;

4.

- Arresti contrari

In tale sentenza n.14122/2010 si legge testualmente:

"il principio qui invocato è quello del c.d. "consolidamento del criterio impositivo" per cui si ritiene preclusa alle parti (contribuente ed Amministrazione Finanziaria) la facoltà di far valere pretese ed eccezioni che presuppongano la modificazione dei titoli o dei criteri di applicazione dell'imposta utilizzati all'atto della registrazione, non E' Assoluto, giacchè prevale l'opinione che il suddetto consolidamento si abbia solo quando sia mancata qualunque contestazione del criterio agevolativo applicato nel termine decadenziale di tre anni (d.p.r. 131/1986 art. 77 comma 1) dal giorno del pagamento, ovvero se posteriore da quello in cui è sorto il diritto ; ..il criterio più rigido per cui il trattamento agevolato ottenuto dal contribuente in sede di registrazione dell'atto non può essere mutato, neppure se un diverso titolo di agevolazione fosse stato richiesto in via subordinata fin dall'inizio Cass. 14601/2003, 6159/1990 (proprio quelle acriticamente riportate dalla citata giurisprudenza di cui in appresso n.d.r.) Può dirsi ormai superato con giurisprudenza pienamente condivisa dal Collegio (cass.n.10354/2007) fondata sull'osservazione che, in tema di agevolazioni tributarie, non si rinvergono principi generali immanenti nell'ordinamento, in virtù dei quali un'agevolazione non chiesta al momento dell'imposizione sarebbe irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce del d.p.r. N.131/1986 art. 77, dedurre il principio contrario che, sia pur con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione anche perchè quando l'accesso alla diversa agevolazione è subordinato a particolari formalità da eseguirsi a pena di decadenza, ciò è stabilito espressamente come in materia di agevolazioni alla proprietà contadina (L. 6.8.1954 n. 604 art.5)";

Va inoltre sottolineato che, sulla scorta di tale mutato indirizzo giurisprudenziale, la stessa Agenzia delle Entrate aveva affermato, già con circolare n.32 del 23 maggio 2007, che il regime fiscale agevolato dello IAP (IMPRENDITORE Agricolo Professionale) potesse essere riconosciuto anche se richiesto in via subordinata nell'atto di acquisto sempre che sussistano i requisiti di legge, con la conseguenza che i contribuenti che avessero fatto affidamento sul tale interpretazione ufficiale, avrebbero potuto essere successivamente pregiudicati, nel prosieguo della vertenza, a seguito del mutato orientamento assunto dalle citate Ordinanze del Supremo Collegio, al quale si era tosto adeguata l'Agenzia già con circolare n.100/E del 17 novembre 2014;

5 - Analisi dei precedenti giurisprudenziali a favore del criticato indirizzo e rinvenimento del suo fondamento

Ciò posto va analizzato il contenuto motivazionale delle due sentenze riprese dalle Ordinanze di cui sopra (Cass. N. 14.601 del 1° ottobre 2003 e n. 6159 del 19 giugno 1990)

Infatti la lettura dell'intera sentenza Cass. N.14691/2003 permette già di evidenziare una fattispecie completamente diversa; nella sentenza citata l'agenzia delle Entrate aveva impugnato una sentenza della Commissione regionale, nella parte in cui aveva ammesso a fruire dei benefici fiscali per i territori montani (ex d.p.r. 601/1983), **non chiesti** dal ricorrente al momento della stipula dell'atto notarile del giorno 11 maggio 1981 (in quella sede aveva infatti richiesto solo quelli per la piccola proprietà contadina) e **solo dopo** la decadenza dalla fruizione dei richiesti benefici ex lege 604/1954, per mancata produzione della necessaria certificazione, con istanza in data 8 gennaio 1985 (**quattro anni dopo**), il contribuente aveva richiesto quelli per i territori montani all'epoca neppure invocati; la lettura integrale della citata giurisprudenza permette di comprendere appieno l'iter argomentativo con cui si è giunti alla decisione ed alla massima invocata; Con ordinanza del 13.12.2000 n.1160 la Sezione assegnataria aveva trasmesso il fascicolo al Primo Presidente affinché valutasse l'eventuale rimessione della questione alle SS.UU. (chiarissimo indizio di contrasto tra le Sezioni e del precedente a favore della subordinazione della richiesta dei benefici portato da Commissione Tributaria Centrale n.3910 del 31 maggio 1989) e, a seguito della restituzione del fascicolo da parte del Primo Presidente, la Sezione ha deciso nei noti termini di cui sopra, facendo riferimento al precedente rinvenuto conforme e cioè la sentenza n.6159 del 19 giugno 1990;

Questa, nella massima testualmente recita: "Qualora un atto, a richiesta del contribuente, venga assoggettato a registrazione con l'applicazione di un determinato trattamento tributario agevolato che poi venga meno, per fatto ascrivibile al contribuente medesimo, il beneficio caducato non può essere sostituito da altro **invocato in tempo successivo**, in quanto i poteri di accertamento e di valutazione dei presupposti del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione";

La lettura integrale della citata sentenza permette di chiarire come si sia svolta la vicenda; richiesta dei benefici ex lege 604/1954 in atto; mancata produzione della certificazione da parte dell'ente preposto al rilascio, richiesta in via **subordinata in epoca successiva** alla redazione dell'atto, di fruire dei benefici fiscali previsti per gli imprenditori agricoli a titolo principale ex art. 2 della legge 21 febbraio 1977 n.36, non richiesti nell'atto notarile, ma richiesti successivamente nel presupposto che la richiesta espressa dei benefici per la piccola proprietà contadina dovesse ritenersi comprensiva anche della richiesta dei benefici per gli imprenditori agricoli a titolo principale, secondo il principio che il più contiene il meno e che, avendo richiesto in atto il maius, in via subordinata potesse successivamente accordarsi il minus; Prescindendo, per il momento, dalla circostanza che gli invocati precedenti si riferiscono a richiesta subordinata di benefici **successiva** alla caducazione di quelli invocati in precedenza - per cui il richiamo

appare solo per questo già inconferente se riferito a richieste di benefici subordinati già formulate in atto - vale la pena sottolineare come anche questa sentenza richiama come precedenti di conformità altre due sentenze del Supremo Collegio la numero 6483 del 10.12.1984 e quella numero 2904 del 25 luglio 1975 che finalmente chiariscono la "ratio" del pensiero del Supremo Collegio;

La prima massima (cfr Rassegna Avvocatura dello Stato 1985,I,313) testualmente recita: "il principio posto dall'art. 8 della precedente legge di registro (R.D. n.3269/1923), secondo cui le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti e quello di cui agli artt. 11 e 12 della stessa legge, secondo il quale l'atto, una volta assoggettato all'imposta di registro, è insensibile alle vicende del negozio giuridico in esso contenuto, **sono operanti anche ai fini dei trattamenti agevolativi richiesti dai contribuenti**; di conseguenza, se l'atto è stato sottoposto ad una determinata tassazione con la concessione del trattamento agevolativo richiesto dal contribuente, l'agevolazione stessa, ove sia intervenuta decadenza per fatto di quest'ultimo, non può essere sostituita da altra in tempo successivo, perchè i poteri di accertamento e di valutazione dei presupposti del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto alla registrazione" (nella specie l'atto di assegnazione di un alloggio di cooperativa edilizia popolare ed economica registrato con i benefici previsti ex r.d.l. 1165/1938, rivenduto dal contribuente prima del decorso del termine minimo di durata previsto nell'assegnazione e pertanto decaduto dai concessi benefici, aveva chiesto l'applicazione dei benefici di cui alla legge 408/1949, già richiesti in via subordinata in sede di registrazione dell'atto);

Esattamente sovrapponibile la massima di cui alla Sentenza 2904 del 25.7.1975 (cfr. Mass. Foro It. 1975 voce Imposta di registro n.51) in cui, ancor più efficacemente, chiarisce come i concetti di insensibilità dell'atto alle vicende ulteriori del rapporto, dopo la sua registrazione e la consumazione dei poteri di accertamento e di valutazione dei presupposti del tributo, si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto alla registrazione e derivino da combinato disposto degli artt. 8 da una parte e degli artt. 11, 12 e 14 del R.D.3269/1923 dall'altra;

6- Analisi degli artt.11 - 12- 14 del r.d. N.3269 del 30 dicembre 1923 e loro inquadramento storico

In particolare l'art. 11 citato recita: "le imposte stabilite dalla legge sono dovute anche nei casi di registrazione di atti comunque **nulli**, salvo la restituzione nei casi tassativamente previsti dall'art. 14"; secondo il quale la restituzione delle imposte indebitamente percepite opera solamente nelle seguenti 4 fattispecie:

1) sentenze di vendita forzata di immobili quando con sentenza resa inter partes e passata in giudicato la vendita sia dichiarata nulla;

2) atti dichiarati nulli quando la nullità, radicale e indipendente dalla volontà delle parti e dal loro

consenso, induca alla nullità dell'atto ab origine sempre che sia accertata con res iudicata ed inter partes;

3) donazione riferita a cose per cui si sia verificata evizione o spoglio per causa anteriore alle donazioni stesse sempre che sia accertata con res iudicata ed inter partes;

4) convenzioni matrimoniali o in occasione di matrimonio allochè siano risolte o annullate;

l'art 12 recita: "le imposte di registro regolarmente percepite in conformità della presente legge **non possono essere restituite** in caso di riforma, risoluzione, rescissione o anche per effetto di condizione risolutiva alla quale l'atto o il trasferimento si trovasse vincolato, nè per qualsiasi altro evento ulteriore, fuorchè nei casi previsti dalla legge stessa (v. art 14 n.d.r)";

al riguardo la risoluzione ministeriale 31 maggio 1952 n.161104 efficacemente chiosa : " la percezione del tributo di registro non può dirsi irregolare quando risulti che si tratti di imposta obbiettivamente non dovuta oppure dovuta in misura inferiore a quella percepita in base a disposizioni tributarie che non sono state tenute nel debito conto al momento della formalità"

Inquadrate storicamente le cennate disposizioni del r.d. 3269/1923, (Legge 21 aprile 1862 n.585 ispirata dalla legge 22 Frimaio anno VII (v. Paolo Clementini - "le Leggi sulle tasse di Registro"), si può ritenere che esse siano il punto di arrivo della precedente elaborazione dottrinale e giurisprudenziale che era giunta, non senza incertezze, alle medesime conclusioni, attraverso però la fictio iuris del doppio trasferimento di ricchezza, per giustificare la doppia tassazione, senza rimborsi, dell'atto nullo e dell'atto accertativo di tale nullità; il testo del 1923 fornisce quindi il supporto normativo a tale doppia tassazione senza rimborso, come efficacemente puntualizza Cass.28 febbraio 1927 (cfr. Berliri - Corso Istituzionale di Diritto Tributario)

7 - Dissolvimento di tale normativa per opera della Corte Costituzionale e delle modifiche apportate delle successive leggi di registro

Individuata così la genesi della c.d.d. Insensibilità del trattamento fiscale alle sorti successive del rapporto d'imposta, anche sulla base di diritti del contribuente fatti valere non solo successivamente, ma anche preesistenti e richiesti anche contestualmente alla registrazione dell'atto portante il beneficio invocato, va considerato che le norme del r.d. 3269/1923 sono rimaste in vigore quasi 50 anni (fino al D.P.R. n.634 del 26 ottobre 1972) permeando di sè sia la prassi della dirigenza dell'allora ministero delle finanze che della magistratura giudicante; va evidenziato altresì che la normativa di cui ci occupiamo è stata progressivamente demolita dalla giurisprudenza della corte costituzionale, dopo l'entrata in vigore della costituzione repubblicana, in specie per contrasto con l'art. 53 in tema di capacità contributiva, con gli

artt. 3 e 24 in tema di eguaglianza dei cittadini innanzi alla legge ed di diritto di azione per la tutela dei propri diritti, non essendo conforme all'attuale coscienza sociale, interpretata dal giudice delle leggi, che alcuni diritti sostanziali - quali quelli connessi alla fruizione di benefici fiscali agevolati ancorchè richiesti tempestivamente - non vengano accordati per elementi formali privi di contenuto sostanziale, come nel caso che ci occupa, tenendo conto che lo stesso art. 8 del r.d. 3269/1923 privilegia, nell'interpretazione, l'intrinseca natura dell'atto rispetto alla forma dello stesso; il primo a cadere sotto il maglio della Corte è stato il principio del "solve et repete", secondo cui lo stesso diritto di azione, per agire in giudizio per la tutela dei propri diritti, doveva essere preventivamente preceduto dal pagamento della relativa imposta (C.Cost. 31 marzo 1961 n.21);

Dobbiamo attendere fino al 29 dicembre 1972 perchè la Corte con sentenza n.200 abroghi proprio gli artt. 12 e 14 del r.d.3269/1923, nella parte in cui limitano la RESTITUZIONE dell'imposta di registro nell'ipotesi che sia stata riformata in appello la sentenza con la quale si attua il trasferimento di un diritto, alle sole fattispecie ex art. 14 sopra citato; Molto interessanti sono le argomentazioni della Corte d'appello di Messina remittente, riportate dalla Sentenza della Corte, "secondo cui le norme denunciate di incostituzionalità comportavano il pagamento del tributo per la registrazione delle sentenze di trasferimento pronunziate nei vari gradi del giudizio, e precisamente una prima volta al momento della registrazione della sentenza di I° grado, nel presupposto della definitività del trasferimento, una seconda volta per la registrazione della sentenza di appello che, riformando la prima avesse diversamente statuito in merito al trasferimento stesso e, forse, una terza volta qualora ci fosse una pronunzia in difformità, a seguito del giudizio di rinvio, dopo la pronunzia di Cassazione"; Alle argomentazioni dell'avvocatura dello Stato che sosteneva la costituzionalità delle norme impugnate e quindi l'impossibilità di procedere alla restituzione del tributo illegittimamente percepito, in ossequio alle stesse, per il rilievo che trattandosi di "IMPOSTA D'ATTO" il tributo era comunque dovuto quante volte la medesima fattispecie si presentasse alla registrazione presso l'Ufficio del Registro, non potendosi quindi, nella fattispecie, dar luogo ad alcun RIMBORSO fuori dalle residuali ipotesi ex art. 14 citato, la Corte, tra cui spiccavano due Principi del diritto costituzionale quali Costantino Mortati e Vezio Crisafulli, efficacemente chiariva che il trasferimento di ricchezza imponibile e quindi il rapporto oggetto della tassazione era il medesimo e che quindi medesima era la manifestazione della capacità contributiva; Dobbiamo già a questa illuminata giurisprudenza la ripresa della distinzione tra imposta d'atto ed imposta sul rapporto che riprenderemo in seguito;

Dopo i ripetuti interventi della Corte Costituzionale, il legislatore approva la nuova legge di registro con D.P.R. n. 634 del 26 ottobre 1972, il cui art. 36, dopo aver confermato al primo comma l'obbligo di chiedere la registrazione e pagare le relative imposte anche per gli atti nulli o annullabili, al secondo

Comma, sancisce l'obbligo per la Amministrazione finanziaria della restituzione generalizzata dell'imposta assolta (per la parte eccedente la misura fissa) di cui al primo comma, ovviamente nei tempi e modalità stabiliti dalla norma stessa (invalidità accertata con res iudicata resa inter partes con il contraddittorio dell'ufficio del Registro); il principio restitutorio viene poi trasfuso nell'art. 38 del vigente T.U. n.131 del 26 aprile 1986 alleggerendo peraltro l'Ufficio dall'obbligo del contraddittorio nei giudizi restitutori del

tributo; non di meno l'art 75 del d.p.r. 634/1972 precisa i termini di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso dell'imposta indebitamente percetta da parte del contribuente, norma poi trasfusa, con alcune precisazioni, nel vigente art. 77 del T.U. 131/1986 cui efficacemente fa espresso riferimento Cass. N.14122 del giorno 11 giugno 2010 cui più sopra si è fatto cenno;

L'opera demolitrice della Corte è proseguita con sentenza n.198 del 1976, nella quale si è dichiarata l'incostituzionalità degli artt. 12 e 14 del r.d. 3269/1923 nella parte in cui non consentivano la restituzione dell'imposta di registro illegittimamente percetta a seguito dell'enunciazione di un atto traslativo soggetto a registrazione, successivamente dichiarato nullo, a seguito di riforma della primitiva sentenza e, con sentenza n.285 del 12 novembre 1985, la Corte (nel cui collegio spiccavano tra l'altro due illustri processualisti quali i proff. Andrioli e Conso) ribadiva l'illegittimità costituzionale delle denunciate norme nella ipotesi di mancata restituzione delle imposte percepite in occasione della registrazione delle sentenze di primo grado - portanti il pagamento di una somma di denaro od il rilascio di un bene - allorchè la sentenza di riforma nessuna attribuzione disponga o lo faccia in misura inferiore a quella stabilita dalla primitiva sentenza registrata;

Lo smantellamento della vecchia legge di registro che ha ispirato da circa 95 anni il principio della consumazione del potere di accertamento da parte della Agenzia delle Entrate ed a cui si riferiscono le recenti Ordinanze della Suprema Corte, viene completato dall'art. 10 bis della legge 27 luglio 2000 numero 212 (statuto del Contribuente) che ha fissato il principio secondo cui il contribuente ha libertà di scelta tra regimi opzionali diversi offerti dalla Legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, nei limiti del lecito risparmio di imposta e senza che con ciò si sconfini nel c.d.d. Abuso del diritto, onde non si vede in base a quale assurdo assioma si continui oggi ad osteggiare l'applicazione delle c.d.d. Clausole subordinate di fruizione dei benefici fiscali effettivamente e sostanzialmente spettanti;

8 - Imposta d'atto ed imposta di rapporto

E proprio riprendendo la distinzione - peraltro già presente in dottrina, ma mai seguita nella prassi dagli Uffici - cui efficacemente faceva riferimento già la citata Sentenza n.200 del 29 dicembre 1972 della Corte Costituzionale, in ordine alla distinzione tra imposta d'atto (percetta tante volte quante volte si presenta l'atto alla registrazione) ed imposta sul rapporto (percetta una sola volta su di una singola manifestazione della capacità contributiva), si è incamminata la Corte di Cassazione nell'interpretazione del vigente art. 20 del T.U. 131/1986 che testualmente recitava, prima delle recenti modifiche di cui daremo cenno nel prosieguo della trattazione : "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;" questa norma riprende l'art. 8 del r.d. 3269/1923 la cui ratio risiedeva nel ricondurre a giusta tassazione alcune particolari fattispecie che, altrimenti, ne sfuggirebbero, quali, ad esempio, quella con cui i contribuenti presentino alla registrazione, sotto la forma di contratto preliminare di vendita (assoggettato quindi a tassa fissa), una convenzione dalla quale si desuma, al di là del nomen iuris usato,

la volontà di produrre l'effetto traslativo già con quell'atto, rinviando la eventuale stesura del futuro rogito (e la tassazione proporzionale) alla sola funzione riproduttiva della volontà delle parti idonea alle forme pubblicitarie previste per l'opponibilità dell'atto ai terzi, ove ritenuta necessaria;

Essa è passata indenne, attesa la sua condivisibile ratio, per il tramite dell'art. 19 del d.p.r. 634/1972 alla citata disposizione ex art. 20 che è stata oggetto delle attenzioni della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione; Infatti mentre l'opinione tradizionale leggeva la norma nel senso dell' irrilevanza delle ulteriori vicende del rapporto giuridico che ha generato l'atto registrato, configurando l'imposta di registro come **imposta d'atto (e non sul rapporto)**, la più recente giurisprudenza del Supremo Collegio la interpreta, invece, finalizzandola ad ostacolare comportamenti elusivi dei contribuenti i quali, mediante una sequela di atti diversi tra loro e registrati anche a breve distanza temporale gli uni dagli altri, tendono a conseguire indebiti risparmi di imposta o elusione della stessa; si tende, in questa visione, a privilegiare l'intrinseca natura, la sostanza e gli effetti giuridici dell'atto registrato sul titolo o nomen iuris dello stesso, avendo di mira gli effetti sostanziali ed economici dell'atto, la c.d.d. causa reale del negozio, al di là della forma apparente o del nomen iuris usati nei singoli atti che, di conseguenza, non vanno visti singolarmente (imposta d'atto), ma nel loro collegamento negoziale, in funzione del risultato finale voluto dalle parti, in tutto il complessivo rapporto tra di loro intercorso (imposta sul rapporto); in questa ottica oggetto dell'imposta di registro non è più l'atto sottoposto a registrazione, ma la capacità contributiva dei soggetti, manifestata attraverso l'analisi del rapporto nel suo complesso e consentendo così di reprimere i comportamenti in difformità posti in essere dai contribuenti con i singoli atti anche, ma non esclusivamente, qualora ne ricorrono gli ulteriori presupposti, mediante la sanzione dell'"abuso del diritto" (ex multis Cass. N.14900 del 23 novembre 2001; n. 10660 del 7 luglio 2003; n.2713 del 25 febbraio 2002; n.1465 del 21 gennaio 2009; SS.UU. Del 23 dicembre 2008 n.30055 e Commissione Regionale della Lombardia n.89 del 16 luglio 2012 sez XXVI));

9 - “Monolitico” indirizzo della Suprema Corte sul punto.

L'indirizzo della Suprema Corte si è rivolto quindi a reprimere talune elusioni di imposta realizzate in alcune fattispecie tipiche in cui la visione atomistica dell'imposta d'atto lascia sfuggire materia imponibile, come quella, ad esempio, in cui, attraverso una o più cessioni, anche in più tranches della totalità delle partecipazioni societarie ad uno stesso soggetto, si trasferisca la proprietà dell'azienda posseduta dalla società, con la conseguenza di sfuggire, attraverso la corresponsione di una pluralità di imposte fisse, all'imposta proporzionale dovuta sulla cessione di azienda, (cass.29 aprile 2016 n.8542); oppure la cessione ad un medesimo acquirente, anche in tempi diversi, di singoli beni, attività e passività aziendali, al fine di eludere la corresponsione delle imposte sul trasferimento dell'azienda che avrebbe comportato l'emersione tra le attività tassabili anche dell'avviamento (Cass.22 luglio 2016 n.15175 e Cass.8793/2017); oppure conferimento in società di immobili e/o aziende da parte di un soggetto conferente seguito dalla cessione delle quote ricevute in cambio ad altro soggetto, specie se socio/soci della società conferitaria, il che elude il pagamento delle imposte proporzionali relative alla sottostante celata cessione di azienda

(Cass. N. 6758 del 15 marzo 2017; n. 11666 del giorno 11 maggio 2017; n. 11873 del 12 maggio 2017; n.28064 24 novembre 2017)

Le critiche avanzate dalla Dottrina, anche attraverso la stampa quotidiana specializzata (cfr. Dario Deotto sul Sole 24 Ore), a tale indirizzo hanno trovato accoglimento da parte del legislatore che, con l'art. 1 comma 87 della legge 27,12.2017 n.205 (legge di Bilancio 2018), ha aggiunto al vigente testo dell'art. 20 t.u. 131/1986 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**";

La questione si è quindi spostata sulla natura retroattiva o innovativa della cennata novella e di conseguenza se la modifica riguardasse solo gli accertamenti notificati dopo il 1° gennaio 2018 o anche quelli precedenti ancora pendenti a quella data, e quindi sulla natura retroattiva o meno della modifica, sostenuta la prima tesi dalla prevalente Dottrina e da Assonime (circ. 3 del 6 febbraio 2018), mentre l'Agenzia delle Entrate e la Corte di Cassazione con voce "MONOLITICA" - come così si esprime l'ordinanza di rinvio numero 23549 del 23 settembre 2019 della V sezione civile - con l'unica voce dissonante portata dalla sentenza n.2054 del 27 gennaio 2017, erano per la natura non retroattiva della modifica;

Il legislatore è nuovamente intervenuto con l'art. 1 comma 1084 (sic!!) Della legge 145/2018 sostenendo la retroattività della modifica attenendo, a suo dire, la norma ad una ipotesi di interpretazione autentica e la Corte di Cassazione, con l'ordinanza sopra citata, ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale per non manifesta infondatezza del contrasto della norma denunciata con gli artt. 3 e 53 Cost. E la Corte, con sentenza 21 luglio 2020 numero 158, ha dichiarato non fondata la rimessa questione di legittimità costituzionale;

10 - Conclusione

Al di là della valutazione del contenuto della ultima sentenza della Corte Costituzionale che esula dal presente studio, va evidenziato l'insanabile contrasto logico, prima che giuridico, tra la concezione estremamente formalistica seguita dalla corte di cassazione con le ordinanze oggetto del presente studio ed l'opposto monolitico orientamento sostanzialistico assunto dalla stessa corte in materia dell'art.20 del t.u. 131/1986 (e quindi del previgente art. 8 del r.d 3269/1923), per cui appare ineludibile un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite per derimere questo insanabile contrasto, con la riaffermazione delle profetiche parole usate da CASS. N.14122 del giorno 11 giugno 2010 più sopra per intero riportate, in merito alla abrogazione del c.d.d. Immanente principio della Consumazione del potere impositivo.

Volume consigliato

<https://www.diritto.it/criterio-della-consumazione-del-potere-impositivo-da-parte-dellagenzia-delle-entrate/>