

FISCO E SENTENZE

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Cessioni d'azienda. Orientamenti non univoci anche in Cassazione sul rapporto tra articolo 20 del Tur e principio di abuso del diritto

Registro e quote, scelte a tre vie

In sospenso fra valutazioni civilistiche, antielusive e basate sugli effetti economici

Luca Miele

Oramai è chiaro. La "convivenza" tra l'articolo 20 dell'imposta di registro e il principio generale del divieto dell'abuso del diritto è fuori controllo, anche per la Cassazione. Si susseguono pronunce di legittimità con affermazioni non univoche, o, a volte, a fronte di conclusioni convergenti, le motivazioni addotte sono differenti.

Il 10 febbraio scorso è intervenuta la sentenza della Corte n. 3562 che, ai fini del registro, ricalifica in cessione di azienda il conferimento di un'azienda e la successiva cessione di quote. In sintesi, la sentenza afferma che l'articolo 20 del Tur (Testo unico dell'imposta di registro, Dpr 131/86) non è una norma antielusiva ma è comunque una previsione che consente all'agenzia delle Entrate di ricalificare gli atti in ragione del loro "intrinseco" e del loro collegamento negoziale. Esisterebbe, quindi, un potere degli uffici finanziari di tassare gli atti e il collegamento tra gli stessi prescindendo dalla volontà negoziale, guardando agli effetti "oggettivamente" raggiunti.

La sentenza sembra innestarsi nell'ambito di quel filone della giurisprudenza di legittimità secondo cui la ricalificazione delle operazioni non può avvenire in base all'articolo 20 perché tale norma non ha natura antielusiva ma, pur tuttavia, la "chiave" interpretativa da utilizzare è quella di valorizzare il collegamento negoziale tra atti separati, senza "scomodare" l'abuso del diritto. È un percorso interpretativo seguito, ad esempio, anche nella sentenza della Cassazione n. 9582/2016 che, peraltro, porta ad affermare che non vi è alcun contrasto tra l'articolo 176, comma 3, del Tuir - che dichiara non elusiva l'operazione di conferimento di azienda e successiva cessione di quote - e l'articolo 20 del Registro perché in entrambi i casi non vi è elusione.

In sintesi, possiamo osservare che, nel tempo, sembra superato il filone giurisprudenziale che ricalificava le operazioni in esame basandosi su una supposta funzione antielusiva dell'articolo 20 del Tur e si va affermando un diverso filone che si fonda sulla natura interpretativa della medesima previsione che, tuttavia, consentirebbe di valutare gli atti sulla base degli effetti che essi realizzano. Dove gli effetti sarebbero quelli economici finali e non quelli meramente giuridici come invece l'articolo 20 esplicitamente dispone.

Si è creato, cioè, un terzo filone di ragionamento: il primo sostiene che l'articolo 20 deve interpretare gli atti dal punto di vista strettamente civilistico, il secondo "sposa" la tesi della natura antielusiva della previsione e il terzo si colloca nel mezzo valorizzando gli effetti economici (e non giuridici) degli atti e pervenendo, per tale via, alla possibilità di ricalificarli.

Il tema si presta ad alcune considerazioni. In primo luogo, con l'avvento dell'articolo 10 bis dello Statuto del contribuente è francamente

anacronistico continuare a sostenere la natura antielusiva dell'articolo 20 del testo unico in quanto qualsiasi contestazione di tale natura deve essere assorbita dalla nuova disciplina dell'articolo 10 bis che, peraltro, reca precise procedure di garanzia sostanziali e procedurali per il contribuente, pena l'invalidità degli atti adottati dall'agenzia delle Entrate in modo difforme.

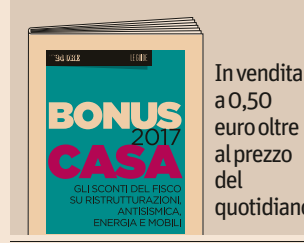
Quanto all'interpretazione secondo cui l'articolo 20 del Tur consente di tassare l'effetto "intrinseco" delle operazioni verificandole sulla sostanza delle medesime dal punto di vista economico, la stessa è da rigettare in quanto l'attività interpretativa degli uffici fiscali può riguardare la ricalificazione giuridica di un atto e non l'effetto economico dell'operazione contrattuale. Peraltro, asserire che la ricalificazione possa riguardare gli effetti economici senza valutare l'operazione dal punto di vista dell'abuso appare anche poco sostenibile.

In ultima analisi non può non osservarsi che, se l'incertezza regna sovrana nella giurisprudenza di legittimità, è verosimile presumere che anche l'agenzia delle Entrate incontri più di una difficoltà a far conoscere il proprio parere sulla materia dell'abuso in generale e, in particolare, sulla giustificazione dell'articolo 20 in termini antielusivi o meno.

Per i lavori antisismici in condominio lo sconto arriva all'85%?

I BONUS CASA 2017
DOMANI LA GUIDA PRATICA DEL SOLE 24 ORE

In edicola a 0,50 euro più il quotidiano l'Instant book sugli sconti per ristrutturazioni, interventi antisismici, risparmio energetico e mobili



In vendita a 0,50 euro oltre al prezzo del quotidiano

Fisco e famiglia. In comunione fuori solo quelli personali

Sequestro dei beni della moglie per i reati tributari del marito

Laura Ambrosi

È legittimo il sequestro dei gioielli della moglie per reati tributari commessi dal marito: se tra i coniugi vige il regime di comunione legale, possono essere esclusi solo i beni strettamente personali. Se invece c'è il regime di separazione, occorrerà verificare la capacità reddituale per l'acquisto. A fornire questo importante chiarimento è la Corte di Cassazione con la sentenza n. 6595 depositata ieri.

Il Gip disponeva un sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente per vari reati, anche associativi, di natura tributaria. Più precisamente, la misura cautelare riguardava alcuni gioielli rinvenuti nella disponibilità della moglie dell'indagato, la quale impugnava il provvedimento.

Il Tribunale del riesame, in accoglimento delle doglianze della signora, ordinava la restituzione dei preziosi sequestrati, rilevando la mancanza sia di un sequestro preventivo emesso direttamente a suo nome, sia della prova che i beni fossero nella disponibilità del marito indagato.

Il Pm ricorreva allora per Cassazione lamentando che la misura cautelare aveva ad oggetto anche beni diversi dai preziosi di cui la moglie aveva dato prova fotografica della sua esclusiva disponibilità.

La Suprema Corte, ritenendo fondato il ricorso, ha fornito alcuni importanti chiarimenti sul concetto di disponibilità di beni

nell'ambito della comunione tra coniugi. I giudici di legittimità hanno innanzitutto precisato che così come previsto dall'articolo 12 bis del Dlgs 74/2000, la confisca ordinata su beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato. Per "disponibilità" si deve intendere l'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà. Mutuando, quindi, il concetto del "possesso civilistico", si tratta di tutti quei beni che ricadono nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il po-

L'ALTRA IPOTESI

Nel caso in cui sussista il regime di separazione tra i coniugi occorre verificare la capacità reddituale per l'acquisto dei beni

tere dispositivo su di essi sia esercitato per il tramite di terzi. Ne consegue così che la "disponibilità" del bene non necessariamente corrisponde al suo uso effettivo, che di per sé è neutro.

Nella specie, gli orologi facenti parte dei preziosi sequestrati, ben potevano essere indossati indifferentemente da ciascuno dei coniugi a prescindere dalla proprietà o dal possesso degli stessi.

L'uso, quindi, esclude la disponibilità solo qualora riferito ad un bene strettamente personale e pertanto nell'ipotesi di be-

ni "interscambiabili" tra i coniugi, poteva essere legittimo il sequestro nella misura del 50% del valore dei beni.

Intale contesto, peraltro, il regime di comunione legale tra coniugi non era di ostacolo alla confisca pro-quota, tanto più che, secondo quanto già affermato in precedenti pronunce, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente può riguardare nella loro interezza anche beni in comunione con un terzo estraneo al reato, essendo altrimenti assoggettabile alla misura cautelare soltanto la quota appartenente all'indagato (sentenza 29898/2013).

Infine, la Cassazione ha precisato che l'eventuale verifica del reddito, dal quale desumersi la presumibile capacità di acquistare i preziosi, poteva avere rilevanza solo in regime di separazione de iure e non di comunione. È evidente, infatti, che in quest'ultima ipotesi, i beni acquistati dopo il matrimonio sono di entrambi i coniugi. La decisione, conclusivamente, ha affermato il principio secondo cui per il sequestro di beni mobili dei coniugi va innanzitutto verificato il regime patrimoniale e, solo in caso di comunione, possono essere esclusi i sequestri personali. In caso di separazione, invece, occorre verificare se il reddito del coniuge che ne rivendica la proprietà sia tale da giustificare l'acquisto e ove ciò non fosse, grava sullo stesso la prova della sua esclusiva disponibilità.

INTERVENTO

I successi del fisco «dialogante»

di Francesco Bonifazi

È evidente a tutti che in Italia esistono due problemi: le tasse sono troppe e troppe tasse vengono evase. È altrettanto evidente che i due problemi non possono essere paragonati stante la carica antisociale dell'evasione fiscale.

Rimandando ad altra sede l'epiologia o l'approfondimento dell'eventuale nesso relazionale tra eccessiva pressione fiscale ed eccessiva presenza di evasione nel Paese, mi limito a segnalare ciò che il Governo Renzi ha fatto per ridimensionare concreta-

mente questi fenomeni negativi. Le due linee guida della visione del Governo Renzi in materia fiscale sono sempre state la volontà di ridurre il carico fiscale e il tentativo di migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente.

Il credito d'imposta sull'Irpef per lavoratori dipendenti è assi-

RISULTATO POSITIVO

Il record di recupero dell'evasione fiscale mostra che l'approccio è giusto. Ora avanti con il processo tributario

milati (i cosiddetti "80 euro"), l'abolizione di Imu e Tasi sulla prima casa, l'abbassamento Irap sul costo del lavoro, la cancellazione di Imu e Irap agricole e, infine, la riduzione dell'Ires dal 27,5% al 24% e la soppressione dell'Irpef agricola hanno indubbiamente assolto al primo obiettivo.

Sull'altro fronte, invece, l'opera del Governo si è tradotta nella riapertura dei termini della voluntary disclosure e nelle novità riguardanti la cosiddetta rottamazione delle cartelle e l'abolizione di Equitalia. L'impegno è stato quello di mostrare un volto diverso del Fisco e di costruire un

Maurizio Bonazzi

I terreni inseriti nei piani strutturali comunali nell'ambito di nuovi insediamenti devono essere considerati edificabili ai fini fiscali, anche in assenza del piano operativo che regola la reale possibilità di trasformazione del territorio. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n. 2107 del 27 gennaio 2017.

Ancorché la pronuncia, molto attesa da enti impositori e contribuenti considerando il rilevante contenzioso pendente presso le commissioni tributarie, abbia riguardato i riflessi fiscali dei nuovi strumenti urbanistici che diversi comuni dell'Emilia Romagna hanno adottato in ossequio alla Lr. 20/2000, i principi in essa contenuti avranno inevitabili effetti, con riguardo a qualsiasi tributo, anche nelle altre regioni, dove sono stati abbandonati i tradizionali strumenti urbanistici in favore di una più moderna pianificazione del territorio.

Venendo al caso di specie, due contribuenti avevano impugnato cinque avvisi di accertamento Ici (per gli anni d'imposta dal 2004 al 2008) con il quale il comune pretendeva l'imposta per un terreno sulla base del valore di mercato anziché su quello catastale. I ricorrenti ritenevano infatti che il terreno dovesse essere considerato agricolo, anche ai fini Ici, in quanto il fatto che il nuovo piano strutturale comunale (Psc) avesse ricom-

La questione sotto la lente



01 | LA NORMA

L'articolo 20 del Testo unico sull'imposta di registro (Dpr 131/1986) intitolata «Interpretazione degli atti» prevede che «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». Su questo tema la Corte di Cassazione è stata interpellata più volte raggiungendo però conclusioni di volta in volta diverse soprattutto nei casi relativi alla cessione di quote totalitaria di aziende e di eventuale configurazione di un vero e proprio trasferimento d'azienda

02 | LE INTERPRETAZIONI

Si configurano sostanzialmente tre interpretazioni della norma: il primo sostiene che l'articolo 20 deve interpretare gli atti dal punto di vista strettamente civilistico, il secondo "sposa" la tesi della natura antielusiva della previsione e il terzo si colloca nel mezzo valorizzando gli effetti economici (e non giuridici) degli atti e pervenendo, per tale via, alla possibilità di ricalificarli. Ma l'introduzione delle norme sull'abuso del diritto hanno sostanzialmente tolto senso alla natura antielusiva; e sotto il profilo della valorizzazione degli effetti economici, non può essere materia dell'amministrazione fiscale

Immobili. Anche se manca lo strumento attuativo

Per l'edificabilità del terreno è sufficiente il piano generale

Maurizio Bonazzi

I terreni inseriti nei piani strutturali comunali nell'ambito di nuovi insediamenti devono essere considerati edificabili ai fini fiscali, anche in assenza del piano operativo che regola la reale possibilità di trasformazione del territorio. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n. 2107 del 27 gennaio 2017.

Ancorché la pronuncia, molto attesa da enti impositori e contribuenti considerando il rilevante contenzioso pendente presso le commissioni tributarie, abbia riguardato i riflessi fiscali dei nuovi strumenti urbanistici che diversi comuni dell'Emilia Romagna hanno adottato in ossequio alla Lr. 20/2000, i principi in essa contenuti avranno inevitabili effetti, con riguardo a qualsiasi tributo, anche nelle altre regioni, dove sono stati abbandonati i tradizionali strumenti urbanistici in favore di una più moderna pianificazione del territorio.

Venendo al caso di specie, due contribuenti avevano impugnato cinque avvisi di accertamento Ici (per gli anni d'imposta dal 2004 al 2008) con il quale il comune pretendeva l'imposta per un terreno sulla base del valore di mercato anziché su quello catastale. I ricorrenti ritenevano infatti che il terreno dovesse essere considerato agricolo, anche ai fini Ici, in quanto il fatto che il nuovo piano strutturale comunale (Psc) avesse ricom-

preso il terreno in un ambito destinato a nuovi insediamenti residenziali sarebbe stato irrilevante fino all'adozione del piano operativo comunale (Poc).

Sia la commissione tributaria provinciale che quella regionale condividevano l'assunto dei contribuenti in base al rilievo che l'articolo 28 della Lr. 20/2000, definendo il Psc strumento di pianificazione urbanistica generale predisposto dal comune per delineare le scelte strategiche di assetto e sviluppo, non gli attribuisce alcuna pote-

IL PRINCIPIO

La facoltà di costruire su un'area deve essere desunta dalla qualificazione inserita nello strumento urbanistico principale

stà edificatoria, a differenza del Poc che regola invece la reale possibilità di trasformazione del territorio.

Di diverso avviso è stata invece la Cassazione. Secondo i giudici del Palazzaccio l'edificabilità di un terreno ai fini della determinazione del suo valore venale non può, una volta che essa è riconosciuta da uno strumento urbanistico generale, ritenersi inficiata dalla eventuale mancanza di un piano particolareggiato o attuativo. E ciò in ossequio all'indirizzo giuri-

sprudenziale di legittimità incentrato sull'articolo 36, comma 2, del dl 232/2006, convertito dalla legge 248/2006, secondo il quale l'edificabilità di un'area ai fini fiscali deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione da parte della regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi (Cassazione 2156/2016, 1182/2014 ed altre). Richiamando i principi già espressi dalle sezioni unite n. 25506/2006, la Corte ha pertanto ritenuto che i terreni collocati dal Psc in un ambito destinato a nuovi insediamenti residenziali debbano essere considerati edificabili, a nulla rilevando che la potestà edificatoria possa conseguire unicamente dall'inclusione del terreno nel Poc trattandosi, quest'ultimo, di uno strumento urbanistico che incide sul mero ius edificandi. Nonostante l'articolo 28 della Lr. 20/2000 sia stato modificato nel 2009 con l'introduzione dell'inciso che «il Psc non attribuisce in nessun caso potestà edificatoria alle aree né conferisce alle stesse una potenzialità edificatoria subordinata all'approvazione del Poc», dalla sentenza 2107/2017 è dato desumere che ai fini fiscali tale precisazione sia comunque irrilevante avendo solo riflessi di natura urbanistica.

Emersione capitali. Via alle rogatorie

Con la voluntary 2.0 subito le liste degli espatriati

Alessandro Galimberti

MILANO

All'avvio del secondo programma di emersione dei capitali - partito di fatto la scorsa settimana con il rilascio degli standard di trasmissione delle istanze all'agenzia delle Entrate - la Svizzera debutta traumatizzata dall'esito del referendum sulla riforma della fiscalità delle imprese. La sonora bocciatura popolare nel week della nuova legge federale - sospettata di troppe agevolazioni per le multinazionali, a danno quindi delle imprese residenti - rischia infatti di avere conseguenze nel percorso di "emersione" della Confederazione e di avere ripercussioni anche sulle varie blacklist mondiali in cui ancor oggi è inserita.

Black list che, almeno ai fini delle voluntary italiane, la Svizzera ha comunque abbandonato dal 2015, giocando un ruolo fondamentale nella riuscita della prima Vd tricolore, in cui ha "rappresentato" 41 dei 60 miliardi emersi.

Lo scenario della nuova campagna di emersione comunque è molto diverso, a giudizio degli esperti riuniti ieri alla Camera di commercio Svizzera a Milano. A cominciare dagli italiani che hanno voluto restare fuori nel 2015: «Attenzione a chi ha trasferito, più o meno realisticamente, la residenza nella Confederazione negli ultimi cinque anni - ha detto l'avvocato (ed ex procuratore pubblico) Paolo Bernasconi - problemi per loro inizieranno da subito, con l'invio delle liste alle Entrate da parte dei comuni italiani, atto dovuto per legge». Anche chi ha pensato di non comunicare all'Aire il trasferimento di residenza non può stare tranquillo, ha aggiunto la responsabile dell'Accertamento Lombardia, Angela Calcò, perché «le informazioni arriveranno automaticamente anche dagli intermediari».

L'incontro nella sede rossocrociata di Milano è stata anche l'occasione per fare il punto su alcune criticità aperte dalla nuova campagna di rientro, a cominciare dal nuovo

istituto dell'autoliquidazione. «Mi sento di rassicurare i contribuenti che temono conseguenze per i microerrori di calcolo - ha detto la Calcò - ci sarà da parte nostra il buon senso già messo in campo con la prima Vd. Certo non arriveremo a giustificare situazioni come quel contribuente che "non ricordava" a chi aveva venduto a rate un immobile da 7 milioni in un Paese black list».

E a proposito di collaborazione fiscale internazionale e relative liste, Luigi Belluzzo ha rimarcato la rigidità della legge Vd 2.0 circa l'esclusione dalla white list dei Paesi con i quali non era entrato in vigore il trattato fiscale prima del 24 ottobre scorso. Per effetto, Bermuda, Barbados, Liechtenstein, Panama e Princi-

LE NUOVE CRITICITÀ

Le Entrate rassicurano sull'autoliquidazione: «Comprensione sugli errori» Attesa per la circolare sul «primo occultamento»

pato di Monaco, per esempio, non potranno far beneficiare del dimezzamento dei termini i contribuenti "emergenti". Al proposito, Belluzzo ha parlato di una scelta «discutibile e non condivisibile», anche perché la nuova campagna - esaurito il filone svizzero - dovrebbe ripartire tra gli altri da questi ex paradisi. E siccome nel nuovo giro si candidano soprattutto trust e «costruzioni» giuridiche molto complicate («artigianali») oggi si ripropone il problema del Paese del "primo occultamento". Nel 2015 l'Agenzia, con una misura "dedicata" alla Svizzera, aveva stabilito che nel caso di "rimbalzi" faceva testo il Paese dove era approvato per primo il nero. Oggi gli operatori si aspettano un ampliamento "erga omnes" di quella circolare che, quasi sempre, significa il dimezzamento delle annualità fiscali da sanare e l'abbattimento del dovuto all'erario.

In breve

IN GAZZETTA

Concorsi pubblici di architettura, via ai nuovi requisiti professionali

Entrerà in vigore il 28 febbraio il decreto del ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti che, alla luce del nuovo codice degli appalti, ridisegna i requisiti per l'affidamento dei servizi di architettura e ingegneria e per garantire la "corsa" dei giovani professionisti ai bandi di progettazione e concorsi. Il decreto n. 262 del 2 dicembre 2016, pubblicato ieri sulla «Gazzetta Ufficiale» (n. 36 del 13 febbraio) fissa il requisito della laurea e dell'abilitazione professionale per la partecipazione alle gare di affidamento dei lavori, mentre nel caso di società di

professionisti sarà necessario possedere un organigramma dettagliato delle funzioni esercitate (con indicazione di soci, amministratori, dipendenti, ecc.). Nelle società di ingegneria, inoltre, il direttore tecnico deve essere in possesso della laurea attinente all'attività prevalente svolta dalla società ed essere abilitato all'esercizio della professione. Il decreto si incarica poi di stabilire tutti gli altri requisiti necessari per i raggruppamenti temporanei, i consorzi, nonché le procedure di verifica e controllo.

DOMANI CONVEGNO A ROMA

La successione nel corso dei tempi: da Garibaldi alla nuova app online

La dichiarazione di successione da Garibaldi a oggi, con le novità delle procedure online inaugurate nelle scorse settimane dall'agenzia delle Entrate. Il tema è al centro del convegno «Chiamati all'eredità». Dalla carta al digitale, l'evoluzione della dichiarazione di successione», che si terrà domani a Roma (ore 10.30), alla Biblioteca Alessandrina in Corso Rinascimento 40.

La giornata di studio si aprirà con l'inaugurazione di una mostra, aperta al pubblico per un mese, che passerà in rassegna i più antichi documenti di

successione e la loro evoluzione nel corso del tempo. A seguire il convegno dedicato alle novità in materia di dichiarazioni online alla presenza, tra gli altri, del direttore delle Entrate, Rossella Orlando, e del viceministro dell'Economia, Luigi Casero. Il convegno prende spunto dalla nuova app dell'agenzia «SuccessioniOnline», disponibile dal 23 gennaio scorso e che consente di presentare per via telematica la dichiarazione contestualmente alle volture catastali senza ulteriori adempimenti.