

**L'ACCERTAMENTO SUL CONFERIMENTO D'AZIENDA È
SOGGETTO AL TERMINE DI DECADENZA TRIENNALE**

La Commissione tributaria provinciale di Lecce, con la sentenza n. 415/8/13, depositata il 20.09.2013, ha affrontato una interessante questione relativa al termine di decadenza previsto dall'ordinamento tributario per l'accertamento dei redditi conseguenti alla riqualificazione di un atto di conferimento d'azienda in atto di conferimento d'immobili, *ex art. 20 del T.U. del registro n. 131 del 1986*. La riqualificazione attuata dall'ufficio aveva generato contestazioni, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA per l'omessa fatturazione e l'azione era stata ritenuta tempestiva dall'ufficio che, in termini di decadenza, aveva ritenuto applicabili alla fattispecie gli articoli 43 del Dpr 600/1973 e 57 del Dpr 633/1972, piuttosto che l'art. 76 del Dpr 131/1986, invocato dal ricorrente. Il contribuente si era così opposto all'accertamento lamentando, tra l'altro e come detto, l'intervenuta decadenza triennale del potere di accertamento *ex art. 76 del TUR*, che individua il termine di decadenza nei tre anni dalla data di registrazione dell'atto. La Commissione accogliendo la doglianza del ricorrente ha richiamato il principio del «consolidamento del criterio impositivo» coniato dalla giurisprudenza di legittimità, (Cassazione, 7242/03 e 4025/12), principio secondo il quale, decorsi tre anni dalla data di registrazione di un atto, non vi è più la possibilità di ottenere una revisione del titolo di tassazione e, conseguentemente, rimane preclusa, tanto per il contribuente quanto per l'amministrazione, la facoltà di far valere pretese che presuppongano la modificazione dei criteri di tassazione. La questione ci offre

anche lo spunto per rammentare che l'imposta di registro è tipicamente definita un'imposta "d'atto"; nel senso che, ai fini della tassazione del registro, occorre valutare il contenuto del singolo atto sottoposto a registrazione, individuandone l'effettiva natura giuridica come risulta dall'insegnamento giurisprudenziale della Corte di legittimità che con la sentenza n. 15768 del 27 luglio 2005, ha ribadito che *"il tributo in oggetto... è pacificamente costruito, sia in dottrina che in giurisprudenza, come "imposta di atto", il che vuol dire che deve essere riferito all'atto in sé considerato, sia esso di natura negoziale o non"* e con la sentenza n. 14649 del 12 luglio 2005, ed ha precisato che l'imposta di registro *"non mira a colpire il trasferimento di ricchezza, ma inerisce direttamente all'atto... In altre parole, il tributo ha natura d'imposta d'atto"*. Come inequivocabilmente appare dal tenore letterale del citato art. 20 del T.U.R, su cui è stato fondato l'accertamento oggetto della sentenza in commento, ai fini del registro, la tassazione è immediatamente connessa ai risvolti giuridici dell'atto registrato; mentre sono irrilevanti gli aspetti più propriamente economici ad esso comunque, in qualche modo, ricollegabili. Talché, una volta che i contraenti abbiano scelto un dato strumento (negoziale) giuridico, fra quelli astrattamente idonei ad assecondare le proprie esigenze, è ad esso che occorre far riferimento, per quanto specificamente attiene alla tassazione del registro. Quand'anche, per assurdo, detto negozio giuridico non fosse propriamente idoneo a soddisfare le effettive volontà ed esigenze delle parti contraenti. Spetta all'Amministrazione finanziaria, depositaria del potere impositivo, interpretare gli atti condotti alla registrazione,

individuando lo strumento giuridico **effettivamente** adottato, al di là, dunque, del *nomen iuris* indicato dalle parti. Vale a dire che l'Ufficio, nel momento in cui acquisisce l'atto ai fini della tassazione del registro, è tenuto ad esaminarlo ed a verificarne, attraverso l'accorta e ponderata indagine delle pattuizioni e condizioni contrattuali ivi recate, quale sia lo strumento giuridico e la tassazione ad esso applicabile, e se questo corrisponda, o meno, al titolo giuridico meramente enunciato dalla parti contraenti. Solo dopo aver individuato la "*reale*" natura giuridica dell'atto, l'Ufficio può procedere alla conseguente ri-liquidazione del tributo, alla luce, dell'assetto giuridico da esso determinato, (prescindendo, dunque, dal fatto che questo coincida o meno con quello dichiarato dai contraenti), nei termini di decadenza prescritti dal legislatore. Nell'operare la liquidazione del tributo, l'Ufficio, è, tuttavia, imprescindibilmente tenuto a conformarsi al c.d. principio di "*alternatività Iva/registro*", di cui all'art. 40 del relativo Testo Unico Registro n 131/86. Detto principio rappresenta uno strumento predisposto dal legislatore per ovviare al gravoso inconveniente della doppia imposizione; per cui, nei casi di operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'Iva e contemporaneamente assoggettabili ad imposta di registro, è stata disposta l'applicazione dell'imposta di registro, in misura fissa, anziché proporzionale, ed il normale assoggettamento ad Iva. Di contro, laddove l'Iva non risulti applicabile, il registro trova applicazione in misura – per così dire – piena, ossia proporzionale. Ciò, impone all'Ufficio impositore, nel momento in cui opera l'attività ermeneutica finalizzata ad individuare l'esatta natura giuridica dell'atto

condotto alla registrazione, di determinare, non appena individuata detta natura giuridica, quale delle due imposte in questione (Iva o Registro) debba trovare applicazione. Il termine “*alternatività*”, del resto, è chiaramente indicativo del fatto che l’applicazione dell’una escluda, conseguentemente, l’obbligo di assolvere all’altra. In verità, nell’ottica dell’esatto regime da adottare, le due cennate imposte non sono posizionate sul medesimo piano, poiché all’Iva viene concesso “*un occhio di riguardo*”, atteso che l’Ufficio, al momento di liquidare il tributo applicabile, deve verificare innanzitutto se si tratta di un atto annoverabile tra quelli rilevanti ai fini Iva; dopodiché, nell’eventualità in cui non vi fossero gli estremi per l’applicazione dell’Iva, l’Ufficio procede all’applicazione del registro. In altri termini, “*in caso di applicazione del criterio di alternatività tra Iva e registro, quest’ultima imposta rappresenta un **posterius** rispetto all’imposizione Iva che assume aspetto prioritario nella valutazione del regime impositivo da applicare*” (Comm. Trib. Centr. del 5 luglio 2002 (depositata il 30 settembre 2002). Cioè a dire che, al momento della presentazione di un dato atto alla registrazione, l’Ufficio verifica innanzitutto se detto atto è soggetto ad Iva; dopodiché, provvede con l’ordinaria applicazione del registro. Tant’è vero che, in passato, ossia quando gli Uffici dell’Amministrazione finanziaria non erano ancora riuniti nell’unitaria figura dell’Agenzia delle Entrate, ogniqualvolta veniva portato un atto alla registrazione, competente a stabilire la legittimità dell’applicazione dell’imposta di registro (e, quindi, a verificare se le parti contraenti avessero esattamente individuato le modalità di tassazione da adottare)

era **unicamente** l'Ufficio Iva (al quale occorreva inviare immediatamente l'atto presentato all'Ufficio del Registro). Secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione (costantemente ribadito nella vigenza delle varie discipline dell'imposta di registro, temporalmente succedutesi (Cass.nn. 7242/03 , 7835/02, richiamate nella sentenza in commento, ma anche nelle sentenze nn. 3485/96, 3768/94, 763/77, 9/76, 1625/67), *“in tema di imposta di registro, **decorsi tre anni dalla data della registrazione di un atto, si configura, ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. n. 131/1986 (e, in precedenza, dell'art. 74 del D.P.R. n. 634/1972), la decadenza dell'ufficio dal potere di ottenere una revisione del titolo di tassazione. Rimane, così, preclusa per l'amministrazione (come del resto, in funzione di altre disposizioni dei medesimi testi normativi, anche per il contribuente), l'invocabilità di diritti che presuppongono la modificazione del predetto titolo, e la messa in discussione del criterio di tassazione adottato in relazione alla natura dell'atto (principio del cosiddetto consolidamento del criterio impositivo)***” (Cass., sez. Trib., 28 aprile 2006, n. 10000). In altri termini, laddove un determinato criterio o titolo impositivo venga definitivamente assunto (*rectius*, **si consolidi**) ai fini del registro, esso dovrà inevitabilmente adottarsi anche ai fini degli altri tributi (Iva ed imposte dirette), al fine di garantire, peraltro, quell'**unitarietà** ed **uniformità** della certezza impositiva, dalle quali sia l'Ufficio che lo stesso contribuente non possono prescindere.