

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimento e cessione quote: il registro va messo in conto?

di Giovanni Valcarenghi

Il **trasferimento indiretto delle aziende**, o dei rami d'azienda, mediante l'utilizzo del conferimento in una società (solitamente di nuova costituzione) e la successiva cessione delle quote della New.Co. è divenuta oramai **una diffusa abitudine tra gli operatori**, per il semplice fatto che la variabile fiscale viene ad essere quasi azzerata.

Inoltre, ove vi fossero **esigenze di riconoscimento dei maggiori valori** fiscali dei beni plusvalenti da parte dell'acquirente, **l'utilizzo del riallineamento con imposta sostitutiva** rappresenta un ulteriore strumento che ben completa la struttura sopra descritta.

Tuttavia, va rimarcato che **tale struttura**, non solo consente ma, addirittura, caldeggiata nel comparto delle imposte dirette dallo stesso legislatore, **espone i soggetti** a possibili (per non dire certe) **contestazioni** ai fini **dell'imposta di registro**.

Su tale aspetto la **Cassazione** ha ormai raggiunto un **orientamento sostanzialmente consolidato** e, in aggiunta, continua a **sgretolare le varie obiezioni** che la dottrina prevalente ha sollevato e, per conseguenza, i contribuenti hanno esposto nei ricorsi **per contrastare la pretesa tributaria**.

In questa sede, non possiamo far altro che richiamare mestamente la **stranezza di un sistema** che, in un comparto impositivo esclude qualsiasi aspetto di elusività di una operazione e, nell'altro, la "condanna" come fosse una artificiosa costruzione.

Ancora, ci rassegniamo a riscontrare che, **sul versante civilistico** (e, per la verità, anche su quello fiscale), **si giunge a difformi conclusioni e conseguenze** nel caso di una cessione di quote rispetto a una cessione d'azienda e, per conseguenza, appare davvero strano accettare la contestazione in forza della quale la tassazione ai fini del registro (in misura proporzionale) colpisce tali accordi come se fossero una cessione di azienda, per la asserita motivazione che questa risulterebbe essere l'effettiva volontà delle parti.

Riscontrato ciò, non possiamo non **richiamare** il contenuto di **una sentenza** che, a giudizio di chi scrive, rappresenta una **buona traccia per preventivare l'esito della contestazione**; ci si riferisce alla sentenza n. **7073**, rilasciata dalla **Cassazione in data 26 marzo 2014**. Sarà bene che coloro che abbiano interesse ne leggano il contenuto e, per conseguenza, costruiscano la propria difesa in modo adeguato.

Il caso analizzato è molto semplice: si è **conferita una azienda agricola in una società semplice**

e, successivamente, si **sono cedute le quote** della citata società. A seguito di una verifica della Guardia di finanza, la suddetta operazione è stata riqualificata, sulla base dell'assunzione che l'originario accordo fosse quello del trasferimento diretto dell'azienda. Nei **primi due gradi** di giudizio risulta **vittoriosa l'Agenzia** delle entrate; il contribuente resiste e adisce la Cassazione.

I supremi Giudici, tuttavia, riscontrano che la sentenza della CTR:

- ha fatto **corretta applicazione dei principi** costantemente affermati in materia dalla giurisprudenza di questa Corte (sentenze 4 maggio 2007, n. 10273; 5 giugno 2013, n. 14150; 8 maggio 2013, n. 10743; 12 maggio 2008, n. 11769; 25 febbraio 2002, n. 2713) secondo cui **una pluralità di negozi**, strutturalmente e funzionalmente **collegati** al fine di produrre **un unico effetto finale**, vanno **considerati**, ai fini dell'imposta di registro, **come un fenomeno unitario**, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva ed all'evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta;
- ha rimarcato il **breve intervallo temporale** dei **negozi formalmente distinti** di costituzione di società semplice con conferimento d'azienda e di cessione della quota del 99,36%, rimarcandone l'indiscutibile collegamento e confermandone la causa reale di cessione dell'azienda conferita nel primo atto di costituzione della nuova società semplice.

Avverso le motivazioni difensive del contribuente, inoltre, si afferma che:

- non può essere dedotto per la prima volta in sede di legittimità il tema relativo alla **pretesa insussistenza di alcun indebito risparmio fiscale**, atteso che la questione è stata tardivamente sollevata dinanzi alla CTR solo con memoria illustrativa, dovendosi peraltro rilevare che il riferimento alla norma in oggetto appare inconferente con la fattispecie in esame;
- non appare inoltre pertinente il riferimento all'**art. 176, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986**, che porterebbe, secondo i ricorrenti, ad **evidenziare un'antinomia**, in quanto una stessa operazione potrebbe essere considerata lecita ai fini dell'imposta sul reddito ed illecita ai fini dell'imposta di registro. Il parallelismo con la succitata disposizione non pare proponibile, non solo in ragione della radicale diversità dei due tipi d'imposta e dei relativi regimi impositivi disciplinati dall'ordinamento, ma principalmente per la natura unicamente interpretativa dell'**art. 20** del D.P.R. n. 131/1986, la cui applicazione **non postula** necessariamente la **sussistenza d'intenti elusivi** delle parti, a fondamento della scelta negoziale complessa attuata (Cassazione, 28 agosto 2013, n. 19752);
- non rileva l'omessa considerazione della **esistenza di valide ragioni economiche** addotte dai ricorrenti per giustificare la scelta dei negozi giuridici effettivamente posti in essere; infatti, la ricostruzione della **causa reale**, voluta attraverso il collegamento negoziale posto in essere, **prescinde dalla necessaria sussistenza d'intenti elusivi delle parti**. Essi, possono, infatti, solo eventualmente ma non necessariamente essere posti a base della scelta negoziale complessa;

- **non rileva l'assenza di indebito risparmio d'imposta**, elemento non richiesto ai fini dell'applicabilità dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, sull'accertamento della condotta elusiva delle parti.

Alla luce di quanto sopra esposto, se è pur vero che la **speranza è l'ultima a morire**, non possiamo sottacere il fatto che **resta ben poco da aggiungere a titolo difensivo** ed eventuali diversi approdi della giurisprudenza di merito evidenziano comunque la loro precarietà rispetto al giudizio finale di legittimità.

Su tali aspetti strani del nostro ordinamento sarebbe necessario **un intervento di natura adeguatrice**, poiché appare evidente la stranezza di **una operazione dalla doppia faccia**: conferimento per le imposte dirette e cessione per l'imposta di registro.