

Dott. Renato Braconi – Tributarista

e-mail: braconi.renato@outlook.it

IMPOSTA DI REGISTRO

Artt. 48, 46, 43, c. 1, lett. a) e 51, c. 2, T.U.R.

CESSIONE NUDA PROPRIETÀ IMMOBILIARE CONTESTUALE A CESSIONE USUFRUTTO NON APPLICAZIONE ARTT. 48 E 46 T.U.R. E ILLEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE

In ipotesi di cessione di usufrutto (da parte dell'attuale usufruttuario) contestuale alla cessione della nuda proprietà (da parte dell'attuale nudo proprietario) di un bene immobile ad un medesimo terzo, l'applicazione alla fattispecie del meccanismo di determinazione della base imponibile dell'imposta di registro previsto dall'art. 46 T.U.R., richiamato dall'art. 48 T.U.R., in luogo degli artt. 43, c. 1, lett. a) e 51, c. 2, T.U.R., sul presupposto della qualificazione dell'operazione negoziale posta in essere quale trasferimento del diritto di proprietà gravata da usufrutto, risulterebbe viziata sotto il profilo logico-giuridico e con essa l'ipotetico atto di accertamento sollevato dall'Ufficio fiscale a rettifica dell'imposta applicata. Altresì viziata risulterebbe la eventuale irrogazione delle sanzioni contestuale al relativo atto di accertamento fiscale. Le ragioni di tali assunti si fondano sui seguenti motivi.

L'usufrutto è il diritto reale di godimento che permette all'usufruttuario di godere ed usare della cosa altrui, traendo da essa tutte le utilità che può dare (compresi i frutti che essa produce), con l'obbligo di non mutarne la destinazione economica. Tale istituto è disciplinato dagli articoli 981 e ss. del codice civile.

Sotto il profilo tributario, l'articolo 48 del T.U.R. prevede che per il trasferimento della proprietà gravata da diritto di usufrutto, uso o abitazione, la base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore della piena proprietà e quello dell'usufrutto, uso o abitazione.

Il valore dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione è determinato a norma dell'articolo 46 (che detta i criteri per la determinazione della base imponibile per le rendite e le pensioni), assumendo come annualità l'ammontare ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse.

Di conseguenza, il valore dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione deve essere così calcolato:

- in via preliminare, bisogna determinare il valore dell'annualità, che si ottiene moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse;
- successivamente applicare i criteri di cui all'articolo 46 del T.U.R. che variano a seconda della durata del diritto o dei destinatari del diritto.

Nel caso di usufrutto a tempo determinato, il valore del diritto è rappresentato dal valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse, che in nessun caso deve essere superiore a 10000 volte l'annualità (limite riferito all'anno 2021 ex art. 1, c. 1, D.M. M.E.F. 18.12.2020).

Il valore della nuda proprietà è rappresentato dalla differenza tra il valore della piena proprietà dell'immobile e quello dell'usufrutto, uso o abitazione.

L'effetto che deriva dal contratto di cessione del diritto di usufrutto a termine, benché riconducibile ad un atto che trasferisce un diritto reale di godimento, consta, nel caso di specie, nella ricostituzione della piena proprietà dell'immobile in capo al cessionario contestuale acquirente della nuda proprietà. Tramite questo atto si realizza, quindi, la riunione dell'usufrutto (costituito a titolo oneroso e per un periodo di tempo determinato) alla nuda proprietà. Tale operazione di trasferimento,

in effetti, determina l'estinzione del diritto di usufrutto ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1014 c.c., rubricato "*Estinzione dell'usufrutto*", che al numero 2) del primo comma recita: "*per la riunione dell'usufrutto e della proprietà nella stessa persona*".

Secondo un risalente e granitico orientamento della Suprema Corte di Cassazione (Cass. Sent. n. 2192 del 21.05.1956, e Corte d'Appello di Bologna, giudice di rinvio, Sent. del 20.11.1958), sviluppatosi in ordine all'antichissimo istituto dell'usufrutto e alla particolare ipotesi di vendita contemporanea della nuda proprietà e dell'usufrutto con riferimento alla allora vigente imposta di consolidazione di cui all'art. 21 R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269 (applicata nei casi di estinzione del diritto di usufrutto), "*L'espressione <consolidazione> è generica e ricomprende tutte le cause di estinzione di usufrutto...E tra le cause di estinzione vi è pur quella del contemporaneo trapasso ad una stessa persona della nuda proprietà e dell'usufrutto. Infatti, in tale ipotesi, non avendo l'usufrutto esistenza giuridica autonoma, se non in quanto appartenga a persona diversa dal nudo proprietario, non è giuridicamente possibile che l'usufruttuario, intervenendo all'atto di vendita del bene insieme al nudo proprietario, trasferisca al terzo il diritto di usufrutto sul bene medesimo. Per contro, nel caso ipotizzato, il consenso alla vendita da parte dell'usufruttuario non può giuridicamente valere che come consenso all'estinzione dell'usufrutto, e cioè come rinuncia al diritto stesso, di guisa che il nudo proprietario, divenuto proprietario pieno, sia posto nelle condizioni di validamente trasferire al terzo il bene in pieno godimento. L'estinzione del diritto di usufrutto, dovendo concorrere a produrre il trasferimento della proprietà piena, rappresenta un prius rispetto alla vendita, ossia un fatto anteriore al suo perfezionarsi, che importa di necessità il consolidamento dell'usufrutto nella persona del nudo proprietario, laddove l'acquirente, pagando un prezzo corrispondente al valore del pieno godimento del bene alienato, acquista una proprietà già consolidata*".

Da tale argomentazione si evince, pertanto, che, in ipotesi di simultanea cessione ad un terzo, da parte dei rispettivi titolari, dei diritti di usufrutto e di proprietà insistenti sul medesimo bene, stante l'impossibilità per il terzo cessionario, per intrinseca contraddizione, di ricevere una servitù sulla proprietà conseguenda, *quia nemini res sua servit*, necessariamente ed implicitamente l'operazione economico-negoziale deve essere intesa, sotto il profilo giuridico, quale rinuncia dell'usufruttuario al suo diritto in favore del terzo acquirente della proprietà, con conseguente estinzione del diritto di usufrutto. Tale effetto, che costituisce una priorità, se non cronologica, quantomeno logica dell'operazione in questione, determina la contemporanea riespansione della nuda proprietà, che viene, pertanto, ceduta al terzo con facoltà di pieno godimento in ragione del simultaneo venir meno del diritto *in re aliena*.

La ricostruzione che precede trova conferma nella **Sentenza Corte Cost. n. 65 del 26.03.1986**, che ha espresso il seguente indirizzo:

"1. - Con l'ordinanza in epigrafe la Commissione tributaria di secondo grado di Firenze dubita della legittimità costituzionale della disposizione dell'art. 21 della legge di registro, approvata con r.d. 30 dicembre 1923 n. 3269, concernente la c.d. imposta di consolidazione dell'usufrutto con la nuda proprietà...

2. - Il giudice a quo accoglie, rispetto alla norma denunciata, l'interpretazione consolidata della giurisprudenza, secondo cui il simultaneo trasferimento, da parte dei rispettivi titolari, della nuda proprietà e dell'usufrutto di un ben a favore di un terzo, che intende acquistarne il pieno dominio presuppone la riunione di entrambi i diritti in capo al nudo proprietario alienante, dal quale, pertanto, è dovuta l'imposta di consolidazione.

Lo stesso giudice ritiene però che la norma, Così intesa, contrasti con l'art. 53 Cost., una volta che il codice civile del 1942 ha innovato la disciplina dettata in materia dal codice del 1865, giacché, mentre quest'ultimo non consentiva la cessione dell'usufrutto (art. 492), quello attuale l'ha invece espressamente permessa (art. 980). Il che impedirebbe - secondo il detto giudice - di ravvisare nella vicenda giuridica qui considerata un fenomeno di consolidazione a favore del nudo proprietario, e quindi un vantaggio economico indicativo di capacità contributiva: nei confronti di questo - si afferma testualmente nell'ordinanza - <non è possibile rinvenire la idoneità soggettiva all'obbligazione di imposta, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata, non sussistendo alcun elemento economico reale e corrispondendo il meccanismo della norma ad una mera presunzione smentita dalla realtà contrattuale>.

3. - Così precisati i termini della questione, non può dubitarsi della sua infondatezza.

*È chiaro, infatti, che il potere di disposizione dell'usufruttuario, pur diversamente regolato nel codice civile abrogato e in quello vigente, concerne esclusivamente la sfera giuridica dell'usufruttuario medesimo e non incide su quella del nudo proprietario, la quale non viene alterata, sotto l'angolo visuale che qui interessa, dalla ricordata modificazione legislativa. L'ordinanza di rimessione non si preoccupa di fornire alcun elemento a sostegno del contrario presupposto da cui muove, limitandosi alle assiomatiche affermazioni sopra riportate e non affrontando così in termini corretti il vero problema: il quale si ricollega non già alla suddetta modificazione normativa, bensì alla **inidoneità della cessione dell'usufrutto, e contestualmente della nuda proprietà, a realizzare il risultato perseguito dalle parti, che non consiste nella duplice alienazione dei due diritti frazionari, ma si sostanzia nel trasferimento della piena proprietà del bene. E tale trasferimento esige di necessità che in un momento, se non cronologicamente, almeno logicamente anteriore, sia avvenuta la riunione degli indicati diritti frazionari in capo ad uno stesso soggetto, ossia al nudo proprietario, il quale pertanto, a seguito di detta consolidazione, consegue il potere di trasferire la piena proprietà, di cui è diventato titolare, al soggetto che intende acquistarla.***"

In relazione ai riflessi fiscali, dunque, i passaggi rilevanti si identificano, da un lato, nella rinuncia traslativa, in favore del terzo, del diritto di usufrutto, in quanto tale soggetta al regime ordinario impositivo di cui agli artt. 43 e 51 T.U.R., dall'altro, nella cessione della proprietà piena, la cui base imponibile, evidentemente, va determinata, in luogo dei criteri dettati dagli artt. 48 e 46 T.U.R., in relazione al valore di mercato della piena proprietà del bene sottratto il valore di mercato residuo dell'usufrutto, essendo dal punto di vista economico e della capacità contributiva la proprietà consolidata definitivamente presso il terzo acquirente al momento del perfezionamento del contratto unico di compravendita. In altri termini, nella fattispecie ipotizzata, risulta disattivata l'operatività della disposizione di cui all'art. 48 T.U.R., disciplinando essa l'ipotesi del trasferimento della proprietà gravata da diritto di usufrutto, ossia, della nuda proprietà, mentre, si è detto, il negozio traslativo posto in essere ha ad oggetto la ormai contestualmente ricostituita piena proprietà in forza della natura di antecedente logico propria della rinuncia traslativa.

Chiaro, quindi, a questo punto dell'argomentazione, che, se è vero allora che la cessione combinata sia stata della piena proprietà, sfuggendo così all'ambito applicativo dell'art. 48 T.U.R., il quale, non v'è dubbio, richiama concetti normativi di promanazione civilistica, è altresì altrettanto vero che, nel determinare la base imponibile ex artt. 43 e 51 T.U.R. della cessione effettuata dall'ex nudo proprietario, debba, necessariamente, detrarsi il valore di mercato dell'usufrutto residuo, essendo questo, nel suo substrato economico, in effetti, conseguito direttamente dal terzo acquirente, il solo a consolidare il pieno godimento in forza della rinuncia traslativa posta in essere dall'usufruttuario in suo favore. A tal riguardo, rilevante sarebbe il distinguo che il corrispettivo

complessivo pattuito nell'atto notarile eventualmente operi tra importi rispettivamente afferenti alla nuda proprietà e all'usufrutto, in ragione del correlato godimento acquisito dai diversi soggetti beneficiari del pagamento *pro quota*.

Tenuto conto della necessità di considerare autonome ex art. 21, c. 1, T.U.R. le disposizioni traslative contenute nel medesimo contratto *de quo* perché non interdipendenti in base all'orientamento espresso da Cass. Ord., 15.03.2021, n. 7154, nonché della circostanza per cui, nella specie, la riespansione simultanea della piena proprietà in capo al nudo proprietario quale *prius* logico dell'operazione economica costituirebbe, nei suoi confronti, l'effetto non già di un negozio traslativo retrocessivo del diritto di usufrutto che lo vede parte sostanziale, bensì, di un mero fatto a rilevanza giuridica quale, appunto, la contestuale cessione ad un terzo del diritto reale di godimento *sub specie* di rinuncia traslativa in suo favore, deve ritenersi che non trovi applicazione, nei rapporti tra nudo proprietario e usufruttuario, oltre alla abrogata imposta di consolidazione di cui all'art. 21 R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269, neppure il trattamento impositivo vigente stabilito dagli artt. 43 e 51 T.U.R.. Difatti, inevitabilmente, l'autonoma disposizione rinunciativa al diritto di usufrutto, da qualificarsi quale traslativa in quanto posta in essere in favore del terzo simultaneo acquirente della nuda proprietà, non può non ripercuotersi nel mondo giuridico, modificando in via indiretta i presupposti di qualificazione della cessione operata dall'originario nudo proprietario, il quale vede alterarsi la propria sfera giuridica in proprietà piena, ancorché l'effetto economico espansivo si produca, essenzialmente, in capo al terzo cessionario beneficiario della rinuncia. Ciò si desume, altresì, dalla **risposta ad interpello n. 41 del 2019 Agenzia Entrate-Div. Contribuenti**, stando alla quale: *“Occorre altresì considerare il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui: «Il venir meno della cosiddetta imposta di consolidazione, alla luce delle comuni regole deducibili dall'ordinamento tributario, ha comportato l'assenza di imposizione ove il consolidamento derivi da un fatto (morte dell'usufruttuario, scadenza del termine), ma non ove il trasferimento derivi da un atto negoziale, cioè da uno specifico atto ben distinto dall'atto di separazione della proprietà dell'usufrutto» (cfr. Cass. sezione V, 21/11/2005, n. 24512, Cass. sezione V, 30/10/2000, n. 14279, C.T.R. Lombardia 01/06/2017, n. 2457).”*

Le argomentazioni sin qui svolte trovano adeguato supporto, altresì, nella disposizione di cui all'art. 20 T.U.R., che stabilisce la parametrizzazione dell'imposta di registro alla intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo. Difatti, nella fattispecie che interessa, non vi è margine di dubbio circa l'effetto giuridico-economico dell'operazione negoziale, consistente nel trasferimento immediato al terzo acquirente della proprietà piena del bene in forza dell'efficacia simultanea delle disposizioni contrattuali concernenti i diversi diritti, e ciò anche laddove si ritenesse che esse siano indipendenti le une dalle altre ex art. 21, c. 1, T.U.R., atteso che l'art. 20 citato esclude dall'oggetto interpretativo ai fini della determinazione dell'imposta, esclusivamente, gli elementi extratestuali e gli atti collegati.

A tale ultimo riguardo, si rende necessario osservare un fondamentale recente passaggio della Corte Costituzionale, espresso nella sentenza n. 158 del 21.07.2020, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 20 T.U.R. come risultante nella nuova formulazione a seguito delle modifiche del 2017 e 2018. Nello specifico, ha ripercorso con estrema sintesi la matrice storica dell'imposta di registro, nonché la evoluzione della sua natura, così esprimendosi:

“5.2.– Nella specie, ad avviso di questa Corte,...è possibile ritenere compatibili con la Costituzione anche nozioni diverse, rispetto a quelle utilizzate dal rimettente, di «atto presentato alla registrazione» e di «effetti giuridici», in relazione alle quali considerare la capacità contributiva...

Tali possibili diverse nozioni, convalidate dalla novella censurata, riguardano lo stesso presupposto d'imposta individuato dall'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, che deve essere vagliato alla luce della disciplina del tributo nel suo complesso....

5.2.1.– In proposito è opportuno precisare che lo stesso rimettente dà conto che le questioni attengono a temi con radici storiche ben risalenti nel diritto tributario.

L'originaria disciplina (art. 7 della legge 21 aprile 1862, n. 585, recante «Sulla tassa di Registro») disponeva, infatti, che «[l]a tassa è applicata secondo la intrinseca natura degli atti e dei contratti, e non secondo la loro forma apparente» (poi trasfusa nell'art. 8 del regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, recante «Approvazione del testo di legge di registro»). Già questa formulazione aveva sollecitato, a partire dai primi decenni del Novecento, un vivacissimo dibattito tra chi sosteneva fermamente la necessità di una considerazione della sostanza economica sottostante all'attività giuridica espressa negli atti e chi invece la negava in radice, propendendo a favore di un criterio di tassazione fondato sugli effetti giuridici (seppur potenziali e oggettivizzati) degli schemi negoziali utilizzati.

Il legislatore sembrò, anni dopo, chiudere quel dibattito – che si era riflesso anche nella giurisprudenza – quando, con la riforma tributaria si inserì, con il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), all'art. 19 relativo all'«interpretazione degli atti», l'esplicito riferimento agli «effetti giuridici», espressione poi recepita dall'attuale testo unico all'art. 20.

Ciò, comunque, non ha impedito l'insorgere di un isolato contrasto nella giurisprudenza di legittimità, quando si è affermato – in difformità dall'orientamento prevalente – che la riqualificazione «non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici» (Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 27 gennaio 2017, n. 2054, successivamente richiamata dalla Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 15 gennaio 2019, n. 722, quest'ultima a sua volta ripresa dalla Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 10 marzo 2020, n. 6790, dove peraltro riaffiora la natura antielusiva dell'art. 20).

Anche in conseguenza di tale contrasto (la citata sentenza della Corte di cassazione n. 2054 del 2017 è menzionata nella relazione illustrativa all'art. 1, comma 87, della legge n. 205 del 2017), il legislatore tributario è intervenuto sull'art. 20 stabilendo espressamente – in sostanziale adesione alla giurisprudenza minoritaria della Corte di cassazione – che, nell'interpretare l'atto presentato a registrazione, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, si debba prescindere dagli elementi «extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

5.2.2.– A ben vedere, tale presa di posizione del legislatore, nel confermare la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili, si mostra coerente con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro e, in particolare, con la natura di <imposta d'atto> storicamente riconosciuta al tributo di registro dopo la sostanziale evoluzione da tassa a imposta.

Per quanto possa apparire, de iure condendo, in parte obsoleta rispetto all'evoluzione delle tecniche contrattuali, tale natura non risulta superata dal legislatore positivo tenuto conto dell'attuale impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro.

In tale contesto, il censurato intervento normativo appare finalizzato a ricondurre il citato art. 20 all'interno del suo alveo originario, dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione (ovverossia al gestum, rilevante secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al testo unico), senza che possano essere svolte indagini circa effetti ulteriori, salvo che ciò sia espressamente stabilito dalla stessa disciplina del testo unico....

5.2.3.– Pertanto, il legislatore, con la denunciata norma ha inteso, attraverso un esercizio non manifestamente arbitrario della propria discrezionalità, riaffermare la natura di <imposta d'atto> dell'imposta di registro, precisando l'oggetto dell'imposizione in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal testo unico. In tal modo risulta rispettata la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, coerenza sulla cui verifica verte il giudizio di legittimità costituzionale (su tale esigenza, ex multis, sentenze n. 10 del 2015, n. 116 del 2013, n. 223 del 2012 e n. 111 del 1997).”.

La pronuncia della Corte Costituzionale, pertanto, nella sua chiarezza e sinteticità espositiva, permette di identificare il presupposto dell'applicazione dell'imposta di registro negli effetti giuridico-economici dell'atto portato a registrazione, in coerenza con la sua natura di imposta d'atto, che opera un prelievo fiscale su forme di manifestazione indiretta di ricchezza. Ne consegue che l'operazione ermeneutica volta ad individuare tale manifestazione di ricchezza deve essere condotta in relazione agli effetti dell'atto, anziché al suo oggetto statico, sui quali parametrare l'esazione d'imposta. Queste coordinate essenziali alla corretta comprensione della funzione dell'imposta *de qua*, concordemente con il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., che informa l'intero sistema tributario, induce a vagliare la fattispecie che interessa con stretto riferimento agli effetti giuridici ed economici che ne conseguono, pena l'aperta violazione del principio cardine suddetto. Più precisamente, applicare al caso in questione gli artt. 48 e 46 T.U.R., in luogo della disciplina ordinaria di cui agli artt. 43 e 51 T.U.R., significherebbe arbitrariamente, in punto di effetti giuridici, scindere un unico atto negoziale, considerando la cessione della proprietà piena quale cessione della proprietà gravata da usufrutto, in punto di effetti economici, unificare due diverse, ancorché contestuali, manifestazioni di ricchezza, diverse in ragione dell'autonomia fiscale delle disposizioni contrattuali non necessariamente derivanti l'una dall'altra ex art. 21 T.U.R., in quanto tali assoggettabili ad imposizioni differenti, sempre comunque, si badi bene, in rapporto alla rispettiva manifestazione di capacità contributiva ex art. 53 Cost.

Quanto detto assume pregnanza, se sol si consideri che, in ipotesi di simultanea cessione – con unico atto –, da parte dei rispettivi titolari, dei diritti di nuda proprietà e di usufrutto ad un medesimo terzo, reputare legittima la procedura esattiva ex artt. 46 e 48 T.U.R. seguita dall'Agenzia delle Entrate, darebbe luogo ad un trattamento fiscale non compatibile con la unicità dell'effetto giuridico determinato dal negozio, stante il presupposto applicativo dell'art. 48 T.U.R., consistente nella cessione della proprietà gravata da usufrutto, non ricorrente nella specie in conseguenza della contestuale e logicamente antecedente estinzione del diritto *in re aliena*. Altresì, provocherebbe, in sostanza, una duplicazione dell'imposta, in spregio al principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., alla luce delle considerazioni che seguono.

Il calcolo del valore dell'usufrutto costituito per un certo periodo di tempo deve essere “determinato a norma dell'art. 46, assumendo come annualità l'ammontare ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse” (art. 48, comma 1, secondo periodo,

T.U.R.); a sua volta, il predetto art. 46, T.U.R., il quale verte in tema di base imponibile di rendite e pensioni, stabilisce che il valore della rendita o pensione è costituito, nel caso di rendita a tempo determinato, “dal valore attuale dell’annualità, calcolato al saggio legale di interesse, ma in nessun caso superiore a 10000 volte l’annualità, se si tratta di rendita o pensione a tempo determinato” (art. 46, comma 2, lett. b), T.U.R.) (in 10000 volte l’annualità a decorrere dall’1.01.2021 ex art. 1, c. 1, D.M. M.E.F. 18.12.2020). Vi è da precisare, inoltre, che, in quanto la durata dell’usufrutto non può eccedere la vita dell’usufruttuario ex art. 979 c.c., il valore dell’usufrutto costituito per un tempo determinato comunque non può superare il valore che l’usufrutto avrebbe se fosse stato costituito con estinzione programmata alla morte dell’usufruttuario (art. 46, comma 4, D.P.R. n. 131/1986) e cioè se si trattasse di un usufrutto vitalizio.

Calcolo del valore del diritto di usufrutto

Per calcolare, dunque, il valore di un diritto di usufrutto costituito per un tempo determinato, immaginando l’usufrutto così come indica la legge e cioè come una sequenza di un’utilità di flusso costante nel tempo, occorre prendere in considerazione il valore di una rendita e cioè di una sequenza di flussi costanti di denaro che si susseguono nel futuro a scadenze tra loro temporalmente equidistanti. Se, quindi, si indica con R questo importo costante, si può rappresentare la rendita come segue:

FLUSSO (IN EURO)		R	R	R
SCADENZA (IN ANNI)	0	1	...	n

Una rendita di questo tipo è detta posticipata, in quanto il flusso di denaro viene corrisposto al termine del periodo di riferimento, e temporanea, dato che è composta da un numero definito di rate. Volendo ora determinare il valore attuale, cioè al tempo 0, di una rendita composta da n rate costanti e posticipate di importo R , immaginando la prima rata in pagamento alla scadenza 1, si deve procedere calcolando il valore attuale, al tasso d’interesse annuo i , di tutte le rate che compongono la rendita. Tale calcolo è espresso dalla seguente formula:

$$VA = R * \frac{1 - (1 + i)^{-n}}{i}$$

nella quale:

- “ R ” sta per “importo della rendita annua pagato in via posticipata al termine del periodo annuale considerato”;
- “ i ” sta per “tasso di interesse legale”; e
- “ n ” sta per “numero degli anni nei quali la rendita è pagata”.

Questa formula, essendo dunque - come detto - preordinata al calcolo del valore attuale di una rendita composta da n rate costanti e posticipate di importo R , ponendo il pagamento della prima rata alla scadenza 1, è quella che occorre per il calcolo del valore di un usufrutto temporaneo di durata n anni.

Ebbene, sviluppando detta formula (con il tasso dello 0,1% - 01.01.2017 – 31.12.2017 ex D.M. 11.12.2016), ne esce il seguente prospetto, nel quale, a destra della “Colonna A” (ove è indicato il numero di anni di durata dell’usufrutto), è riportato (nella “Colonna B”) il coefficiente con il quale l’annualità (vale a dire il valore che si ottiene applicando il tasso dell’interesse legale al valore della

piena proprietà) (in ipotesi, euro 1.900,00 e cioè lo 0,1% di 1.900.000) deve essere moltiplicata in ragione degli anni della sua durata (in ipotesi 6, cui corrisponde il coefficiente 5,97905) allo scopo di ricavare con tale operazione il valore imponibile dell'usufrutto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro (nell'ipotesi: $1.900,00 \times 5,97905 = 11.360,195$).

A	B
1	0,99900
2	1,99700
3	2,99400
4	3,99001
5	4,98503
6	5,97905

Utilizzando i coefficienti di cui alla tabella sopra riportata, si può ricavare, al fine di semplificare i calcoli, la seguente ulteriore tabella, nella quale la "Colonna A" esplicita il numero di anni di durata dell'usufrutto, la "Colonna B" esplicita il coefficiente di moltiplicazione come sopra ricavato, la "Colonna C" il valore percentuale della nuda proprietà rispetto al valore della piena proprietà e la "Colonna D" il valore percentuale dell'usufrutto rispetto al valore della piena proprietà.

A	B	C	D
1	-	-	-
2	-	-	-
3	-	-	-
4	-	-	-
5	4,98503	$(1-0,001 \times 4,98503) \times 100$ 99,5014%	$(100-99,5014)$ 0,4986%
6	5,97905	$(1-0,001 \times 5,97905) \times 100$ 99,4020%	$(100-99,4020)$ 0,598 %

Nell'esempio svolto poc'anzi, dato in 1.900.000 euro il valore della piena proprietà e intendendosi calcolare il valore di un usufrutto residuo di 6 anni, si procede nel modo seguente:

- occorre anzitutto calcolare il valore dell'annualità al tasso dell'interesse legale: $1.900.000 \times 0,1\% = 1.900,00$ euro;
- occorre moltiplicare poi il valore dell'annualità per il coefficiente relativo al numero di anni di durata residua dell'usufrutto: $1.900 \times 5,97905 = 11.360,195$ euro.

Complementarmente, il valore della nuda proprietà è di $(1.900.000 - 11.360,195 = 1.888.639,805$ euro).

Allo stesso risultato si giunge, più brevemente, utilizzando, come segue, i valori percentuali riportati nella soprastante tabella:

- $1.900.000 \times 99,4020\% = 1.888.638$ euro (valore della nuda proprietà);
- $1.900.000 \times 0,598\% = 11.362$ euro (valore dell'usufrutto).

A questo punto, occorre, peraltro, tenere presenti altre due rilevanti regole di calcolo, già menzionate:

- la regola secondo la quale il valore dell'usufrutto a tempo determinato non può essere in nessun caso superiore a 1000 volte l'annualità (art. 46, comma 2, lett. b), T.U.R. in 1000 volte l'annualità a decorrere dall'1.01.2017 ex art. 1, D.M. M.E.F. 23.12.2016); e, dato che l'annualità è l'ammontare

ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse (art. 48, comma 1, secondo periodo, T.U.R.), nel caso appena esaminato il valore dell'usufrutto ottenuto mediante la legge di attualizzazione (euro 11.360,195) deve essere confrontato con il prodotto che si ottiene moltiplicando l'annualità (euro 1.900.000 x 0,1% = 1.900) per 1000 volte (1.900 x 1.000 = 1.900.000). Se ne ottiene che il valore dell'usufrutto calcolato con la legge di attualizzazione (euro 11.360,195) non è superiore all'annualità moltiplicata per 1000 volte e che, quindi, il valore dell'usufrutto calcolato con il metodo dell'attualizzazione può essere legittimamente assunto come valore fiscale dell'usufrutto;

b) la regola secondo la quale il valore dell'usufrutto costituito per un tempo determinato non può superare il valore che l'usufrutto avrebbe se si trattasse di un usufrutto vitalizio (art. 46, comma 4, T.U.R.): in altri termini, nel calcolare il valore dell'usufrutto a tempo determinato, occorre tener conto del fatto che esso non può superare il valore che il medesimo usufrutto avrebbe se, invece di essere a scadenza predeterminata, fosse destinato ad estinguersi alla morte dell'usufruttuario; di modo che, ogni qual volta si calcola il valore dell'usufrutto a tempo determinato, occorre anche calcolare il valore che il medesimo usufrutto avrebbe se fosse vitalizio e, una volta effettuato tale calcolo e confrontati i due valori, prendere in considerazione:

b.1. il valore dell'usufrutto a tempo determinato, se esso sia inferiore al valore dell'usufrutto vitalizio; oppure:

b.2. il valore dell'usufrutto vitalizio, se il valore dell'usufrutto a tempo determinato sia superiore rispetto al valore dell'usufrutto vitalizio; cosicché, tornando sempre sul medesimo caso esaminato:

- posti in 1.900.000 euro il valore della piena proprietà di un dato bene e in 6 anni la durata residua dell'usufrutto costituito su tale bene, si ha - come detto - che tale usufrutto vale euro (1.900.000 x 0,1% x 5,97905 = 11.360,195);

- ipotizzando ancora che l'usufruttuario sia 65enne, il valore del suo usufrutto, se fosse vitalizio, sarebbe di 950.000 euro (1.900.000 x 0,1% x 500 ex D.M. 23.12.2016); ne deriverebbe che quell'usufrutto di durata residua di 6 anni (sotto il profilo fiscale) varrebbe effettivamente 11.360,195 euro, essendo tale valore inferiore a 950.000 euro.

Chiaramente, qualora si tratti di usufrutto costituito in favore di una persona giuridica, non è praticabile tale operazione di calcolo riferita alla rendita vitalizia, pertanto, detto limite non opererebbe. Al più, in ragione della durata massima di trent'anni stabilita dall'art. 979, c. 2, c.c. per tale tipologia di usufrutto, si potrebbe considerare il coefficiente di calcolo previsto dal prospetto allegato al T.U.R. in relazione alla fascia di età 21-30.

Difetti nel calcolo imposto dalla legge

Emerge *ictu oculi*, a questo punto, che il calcolo imposto dalla legge è radicalmente errato. Infatti, dato, ad esempio, un bene dal valore di euro 1.000.000 e un tasso di interesse legale dello 0,1% (2017), l'applicazione del metodo di calcolo previsto dalla legge conduce ai seguenti risultati:

- l'usufrutto della durata di 10 anni vale (1.000.000 x 0,1% x 9,94521 = euro 9.945,21) (complementarmente, la nuda proprietà vale euro 990.054,79);

- l'usufrutto della durata di 30 anni vale (1.000.000 x 0,1% x 29,53991 = euro 29.539,91) (complementarmente la nuda proprietà vale euro 970.460,09);

- l'usufrutto della durata di 40 anni vale (1.000.000 x 0,1% x 39,19135 = euro 39.191,35) (complementarmente la nuda proprietà vale euro 960.808,65);

- l'usufrutto della durata di 50 anni vale $(1.000.000 \times 0,1\% \times 48,74681 = \text{euro } 48.764,81)$ (complementarmente la nuda proprietà vale euro 951.235,19);

Insomma, anche chi sia privo di elementari nozioni di matematica non può non percepire che è fuori da ogni logica pensare che la compressione, per 50 anni, di un bene del valore di euro 1.000.000, valga solo 48.764,81 euro (e che, complementarmente, un bene del valore – in piena proprietà - di euro 1.000.000, gravato da un usufrutto di 50 anni, conservi lo straordinario valore di euro 951.235,19).

Il difetto è che il calcolo dell'usufrutto a tempo determinato imposto dal legislatore ha, come presupposto, che l'usufrutto produca, in capo all'usufruttuario, una rendita annua pari al valore che si ottiene moltiplicando il valore della piena proprietà del bene gravato dall'usufrutto (in ipotesi, euro 1.000.000) per il tasso dell'interesse legale (per il 2017 fissato nello 0,1%). È a chiunque chiaro che qualsiasi moltiplicazione si faccia di un valore così infimo, non se ne ottiene che un risultato assolutamente aberrante. Al 2021, il tasso d'interesse è giunto allo straordinario valore di 0,01%, che, nell'esempio dato riferito alla durata di 50 anni, darebbe come valore dell'usufrutto euro 5.000 e come valore della nuda proprietà, incredibilmente, euro 995.000, praticamente lo stesso della piena proprietà nonostante la totale privazione di uso e godimento per mezzo secolo.

La rappresentata disfunzione del sistema tributario riferito all'imposta di registro – conseguenza del fatto che la disciplina di cui all'art. 46 fu introdotta in occasione dell'emanazione del D.P.R. 131/1986, quando il saggio dell'interesse legale era stabilmente al 5%, cominciando a fluttuare dal 1999, con risultati inconcepibili allorché scese sotto al 3%, sino a raggiungere, nel 2017, lo 0,1% (50 volte inferiore al 5%) e, nel 2021, lo 0,01% (500 volte inferiore al 5%) –, già oggetto di denuncia ne il Sole 24 Ore del 03.01.2017, 30.12.2017 e 15.01.2021, nonché nella rivista Corriere Tributario IPSOA n. 37/2018 (2865-2870), ha comportato un progressivo innalzamento della base imponibile delle rendite e di riflesso, ex art. 48 T.U.R., delle cessioni della proprietà gravata da usufrutto, generando una fortissima incongruenza tra il prelievo fiscale e la manifestazione di ricchezza, tale da esporre, inevitabilmente, la normativa richiamata a censura di illegittimità costituzionale per contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Il principio di capacità contributiva, contemplato nell'art. 53 Cost., è regola fondamentale che presiede alla ripartizione dei tributi tra i consociati. Come criterio di riparto dei carichi pubblici, il principio ha un doppio volto: da un lato vincola il legislatore a riportare il presupposto oggettivo dei tributi all'attitudine dei singoli e, dall'altro, vincola questi a contribuire alle spese pubbliche in ragione della loro attitudine personale. La contribuzione ritrae la propria giustificazione dall'idea che il suo assolvimento soddisfi esigenze non individualistiche ma sociali: il tributo rappresenta adempimento di un dovere inderogabile di solidarietà. Il cuore sostanziale del principio è la forza o capacità economica riconducibile ad elementi in grado di esprimerla nella sua oggettività.

Considerare singoli fatti o beni, complessi di beni o altri elementi economici come oggettivamente espressivi di capacità contributiva non significa legittimare una loro tassazione illimitata. Un conto, infatti, è valutare la forza economica che essi esprimono, altra questione sono i limiti quantitativi massimi che la tassazione incontra o deve incontrare, limiti che sono svincolati dalla sussistenza o non sussistenza di una ricchezza idonea al pagamento. Il primo aspetto coincide con la nozione stessa di capacità contributiva, valutata in una dimensione puramente oggettiva, e riguarda l'attitudine di un bene o di un fatto in quanto tale ad esprimere forza economica suscettibile di essere ricondotta al principio costituzionale. Il secondo aspetto, invece, assumendo come per realizzata quella dimensione oggettiva perché già reputata conforme al 1° co. Dell'art. 53, riguarda la capacità contributiva dal punto di vista quantitativo, ossia dei limiti massimi dell'imposizione

(Bergonzini, G., *I limiti costituzionali*, cit., 452 ss.; per la letteratura tedesca, Tipke, K., *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. Dir. trib.*, 2000, I, 761 ss.).

Da quest'ultimo punto di vista, è possibile offrire al limite quantitativo una duplice valenza: come limite collegato alla non tassazione della ricchezza coincidente col c.d. minimo vitale, bensì espressione di una forza economica, ma non di una capacità contributiva (Antonini, L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 347 ss.); e come limite coincidente pur sempre col minimo vitale, ma apprezzato, esso minimo, da una prospettiva capovolta e che, per semplicità, si può chiamare minimo vitale rovesciato. Poiché il prelievo non può determinare l'indigenza, esso si deve arrestare là dove inizia il livello minimo di ricchezza necessaria per condurre una vita libera e dignitosa, pure quando chi ne sia colpito disponga, prima del prelievo stesso, di ricchezze superiori, anche di molto, a quelle coincidenti con quel minimo. In caso diverso ci troveremmo in presenza di un'imposta confiscatoria o ablativa: il tributo subirebbe una trasformazione qualitativa, smettendo i panni suoi propri per indossare quelli della sanzione (in termini condivisibili, Falsitta, G., *L'imposta confiscatoria*, cit., 239 e 240, 272 ss.). E questa conclusione varrebbe non solo se il prelievo intaccasse il minimo vitale, ma anche se, in forza dell'applicazione di aliquote molto elevate, scarnificasse quasi totalmente una ricchezza ad esso assai superiore. Il che, d'altra parte, è vietato anche dalla regola iscritta nell'art. 42, co. 3, Cost.

Si tratta di verificare, allora, se vi è spazio, giuridicamente rilevante, per individuare un criterio cogente di limitazione quantitativa. È possibile che un principio capace di dar sostanza anche ad altri principi costituzionali possa essere ricercato nel 2° co. Dell'art. 53 (sul quale, in generale, Schiavolin, R., *Il principio di progressività del sistema fiscale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 151 ss.). La progressività, invero, non può essere intesa soltanto come criterio unidimensionale - dall'alto verso il basso - di redistribuzione delle risorse e ancor prima dei carichi pubblici a favore dei meno abbienti, criterio o regola che, attraverso un prelievo più che proporzionale rispetto al crescere della ricchezza, garantisce, col meccanismo della spesa pubblica, chi meno ha, soddisfacendo, così, gli interessi protetti dall'art. 2 Cost. e quello alla rimozione degli ostacoli indicato nel 2° co. Dell'art. 3.

La progressività come principio esprime un concetto relazionale o di rapporto tra situazioni oggettive e quindi, scavando ulteriormente, esprime l'idea che all'esito dell'imposizione la forbice preesistente tra soggetti detentori di ricchezza e soggetti che ne sono privi deve essere bensì ridotta, ma in misura modulare. In misura tale, cioè, da scongiurare l'appiattimento verso il basso di situazioni originariamente diverse, l'azzeramento delle diseguaglianze legittime, invece garantite dalla Carta costituzionale.

Predicare la progressività dell'imposizione, in altre parole, significa bensì ammettere che il peso tributario sull'euro marginale di ricchezza, prima della soglia del minimo vitale rovesciato, possa e debba essere maggiore di quello che grava sull'ultimo euro precedente, ma non che il prelievo stesso possa essere interamente ablativo di quel medesimo euro marginale e di quelli precedenti. Anzi, proprio in ragione della progressività e del suo concorrere coi diritti di proprietà individuali, quella forbice non può essere azzerata: tra quella iniziale e quella successiva, risultante dall'applicazione di un'imposizione complessivamente progressiva, non potrà che mantenersi una differenza, tanto più ampia quanto minore sarà il prelievo sull'ultimo euro marginale e sugli euro a questo prossimi. In parole diverse, garantito il minimo vitale rovesciato, la tassazione sull'euro marginale a questo anteriore può anche giungere a livelli assai elevati, ma sulle ricchezze precedenti a tale euro marginale è giocoforza che la percentuale di tassazione sia inferiore, con la conseguenza che, al decrescere della ricchezza, una parte sempre maggiore di questa non potrà che rimanere intonsa dalla tassazione

medesima. È il meccanismo proprio della progressività a spianare la strada in questa direzione e ad imporre un limite (Giovannini A., *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani Online*, 2013). Pertanto, “*Ferma restando l’indubbia discrezionalità del legislatore nell’individuare i presupposti impositivi, questa discrezionalità deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio (Corte Cost. n. 4/1954 e n. 83/2015), posto che la capacità contributiva in ragione della quale il contribuente è chiamato a concorrere alle pubbliche spese <esige l’oggettivo e ragionevole collegamento del tributo ad un effettivo indice di ricchezza> (C.Cost.ord.394/08)” (Cass. civ., Sent., 18-07-2019, n. 19319).*

È, in definitiva, immediatamente constatabile che il prelievo fiscale a titolo d’imposta di registro in ipotesi operato in rettifica dall’A.F. applicando il meccanismo di cui agli artt. 48 e 46 T.U.R. nell’esempio svolto avverrebbe su di una base imponibile (euro 1.888.600,00) determinata con tecnica finanziaria non espressiva di una reale capacità economica, riducendosi il valore venale di usufrutto residuo di 6 anni all’irrisorio importo di euro 11.400,00, che, scomputato dal valore di piena proprietà del bene (euro 1.900.000,00), lascerebbe, sostanzialmente, al di fuori di ogni logica contributiva, inalterato tale valore, generando un divario abnorme tra espressione di ricchezza ed esazione d’imposta, sì da legittimare, di necessità, l’annullamento dell’atto impugnato, onde ricondurre i valori secondo coerenti ed eque logiche di mercato e ristabilire l’equilibrio del rapporto tributario.

Nel caso in cui l’eventuale atto di accertamento dell’Agenzia fiscale recasse, altresì, come di norma avviene, il contestuale atto di irrogazione delle sanzioni per le violazioni tributarie constatate, si osserva quanto segue in ordine all’elemento psicologico della colpevolezza ed alla illegittimità della natura presuntiva dell’atto amministrativo.

L’art. 23, c. 29, del D.l. n. 98/’11 (convertito con L. n.111/’11) ha introdotto nuove modalità di irrogazione delle sanzioni collegate al tributo: la predetta norma ha modificato l’art. 17, c. 1, del D.lgs. n. 472/’97 che ora recita “*le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate...con atto contestuale all’avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità*”, a decorrere dagli atti emessi dal 1° ottobre 2011.

La riforma del sistema sanzionatorio, è stata attuata, in base alla delega conferita dall’art. 3, c.133, della L. n. 662/’96, con i decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997. In particolare, il D.lgs. n. 472/’97 stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria. Uno degli elementi di novità introdotti dalla riforma del sistema sanzionatorio in vigore dal 1° aprile 1981 è stata l’introduzione del principio di colpevolezza, per cui la responsabilità per le violazioni fiscali sussiste quando il soggetto agisce con dolo o colpa. Nello specifico, l’art. 5 del D.lgs. n. 472/’97 subordina la punibilità delle violazioni tributarie, oltre che ai principi di personalità e imputabilità, anche al carattere doloso o colposo dell’atteggiamento psicologico dell’autore dell’illecito. Quindi, la condotta dell’autore della violazione, per essere sanzionabile, deve essere non solo cosciente e volontaria, ma anche dolosa o, quanto meno, colposa. In ossequio a tale principio, il contribuente è ammesso a contestare l’irrogazione delle sanzioni e chiederne il totale annullamento per violazione e falsa applicazione dell’art. 5 citato per mancanza di colpa e di dolo, elementi soggettivi questi che non si possono presumere, dato che, in materia di responsabilità, anche tributaria, non vi può essere alcuna inversione della prova e che, in materia sanzionatoria amministrativa, sono comunque applicabili i principi dell’illecito penale, così come espressamente statuito dalla giurisprudenza.

La C.M. n.180/E/98, per quanto riguarda la nozione di colpa, richiama l'art. 43 del codice penale, secondo cui si ha colpa, quando l'evento non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza, imprudenza, imperizia ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline. In questo quadro, tornano applicabili alle sanzioni tributarie gli schemi interpretativi elaborati dalla giurisprudenza penale in tema di elemento soggettivo poiché *“la nuova disciplina è stata riscritta dichiaratamente sul modello penalistico”* (Cassazione, Sent. n. 8717/'03). Più precisamente *“la punibilità per le violazioni tributarie, strutturata, per quanto riguarda l'elemento soggettivo, analogamente a quanto previsto per i reati contravvenzionali dall'art.42 del codice penale (cfr. art.5, co.1, D.Lgs. n.472/97), postula innanzitutto che l'azione o l'omissione siano coscienti e volontarie ed altresì colpevoli, e cioè che si possa rimproverare all'agente di avere tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente”* (Cassazione, Sent. n. 17579/'03).

La CTP di Bologna, recependo i suesposti principi, con la Sentenza n. 385/12/'06 ha statuito: *“16. Con il D.Lgs. n.472/97 il Legislatore ha modellato l'illecito tributario sul volto dell'illecito penale.*

17. I principi generali (contenuti nel D.Lgs. n.472/97) sono il calco delle omologhe formule penalistiche; per quello che qui serve, l'art.5 stabilisce che <nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa>. In altri termini, per applicare una sanzione tributaria, occorre congiuntamente che: a) il soggetto inciso dalla sanzione sia l'autore della violazione; b) la presenza in capo all'autore della violazione dell'elemento soggettivo del dolo o almeno della colpa. Personalità e colpevolezza sono pertanto i presupposti necessari per l'applicazione della sanzione tributaria.

...19. In questo quadro, tornano applicabili all'illecito tributario gli schemi interpretativi elaborati dalla giurisprudenza penale; questo perché – osserva la Cassazione – <la nuova disciplina è stata riscritta dichiaratamente sul modello penalistico> (Cassazione, sentenza n.8717/03). Da ciò consegue che <la punibilità per le violazioni tributarie, strutturata, per quanto riguarda l'elemento soggettivo, analogamente a quanto previsto per i reati contravvenzionali dall'art.42 del codice penale (cfr. art.5, co.1, del D.Lgs. n.472/97), postula innanzi tutto che l'azione o l'omissione siano coscienti e volontarie ed altresì colpevoli, e cioè si possa rimproverare all'agente di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente> (Cassazione n.17579/03). Alla stessa stregua, <il giudice tributario è tenuto a valutare, nel caso di specifica impugnazione del provvedimento impositivo da parte del contribuente, la legittimità delle sanzioni applicate dall'ufficio sotto i profili della colpevolezza, in base ai criteri indicati dall'art.5, co.1, del D.Lgs. n.472/97, e dell'eventuale causa di non punibilità ai sensi dell'art.6, co.2, dello stesso decreto> (Cassazione, sentenza n.7337/03).

20. In questo quadro, risulta evidente come la sanzione tributaria-amministrativa – cui sono applicabili i principi propri delle sanzioni penali tanto da essere i due tipi di sanzioni, quella penale-tributaria e quella tributaria-amministrativa, alternative - non possa essere applicata sulla base di una semplice praesumptio hominis quale è lo studio di settore.

21. In altre parole, siccome si basa su medie statistiche, anche se di elevato grado probabilistico, lo studio di settore non è assolutamente idoneo a legittimare l'applicazione di una sanzione che, al pari di quella penale, postula, oltre che la sicura attribuzione al soggetto della violazione (principio di personalità), la connotazione psicologica della condotta (principio di colpevolezza).

22. *Se, dunque, per quanto riguarda la determinazione dell'imposta, è lecito un meccanismo presuntivo che – entro i confini dianzi visti – ponga a carico del contribuente l'onere della prova circa lo scostamento rispetto al cluster di appartenenza, non è lecita l'inversione dell'onere della prova per quanto riguarda la responsabilità dell'illecito contestato posto che nel nostro ordinamento non esiste, e per nessun tipo di illecito (amministrativo o penale che sia), la presunzione di colpevolezza”.*

Profilo di novità strettamente connesso a quanto sopra è che la necessaria ricorrenza dell'elemento psicologico della colpevolezza, richiesta per effetto della riforma del 1997, impone ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria di dover accompagnare il rilievo delle violazioni fiscali con l'accertamento della sussistenza dell'elemento stesso, come precisato dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 180/E del 10.07.1998, ove si afferma che *“la valutazione in ordine alla sussistenza ... dell'elemento soggettivo (art. 5, co. 1) ... sarà effettuata dagli uffici o dagli enti sulla base degli elementi risultanti agli atti”*. Più precisamente, si è già evidenziato che, ai sensi dell'art. 17, c. 1, del D.lgs. n. 472/'97, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica *“motivato a pena di nullità”* e che, in ordine alla motivazione, l'art. 16 D.lgs. cit. stabilisce che l'atto applicativo delle sanzioni deve contenere l'indicazione *“a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire nella determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni”*. Da ciò deriva che l'Ufficio, nell'atto di irrogazione delle sanzioni, è tenuto, a pena di nullità, ad illustrare altresì l'elemento soggettivo del dolo o della colpa che connota la condotta dell'autore della violazione, costituendo esso un requisito essenziale dell'illecito tributario. Qualora, pertanto, l'Ufficio non abbia accertato la sussistenza del predetto elemento, l'atto di irrogazione è privo di idonea motivazione sull'elemento soggettivo e, dunque, invalido; trattasi, in particolare, di nullità per difetto di motivazione, atteso che l'elemento soggettivo della violazione rientra tra i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano l'adozione di misure sanzionatorie, dovendo essere, quindi, oggetto di specifica motivazione.

Premesso quanto sopra, qualora l'Ufficio ometta, in sede di stesura della motivazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta, di indicare sufficienti elementi di fatto dai quali sia dato ricavare la responsabilità, quantomeno colposa, in capo ai contribuenti relativamente alle violazioni tributarie loro contestate in via presuntiva, ricorrerebbero gli estremi per l'impugnazione tributaria dell'atto quanto ai profili concernenti l'irrogazione delle sanzioni amministrative per carenza di prova in ordine all'elemento soggettivo del dolo o della colpa.

CONCLUSIONI

In via principale, l'eventuale avviso di liquidazione emesso a rettifica in applicazione degli artt. 48 e 46 T.U.R. e con esso il contestuale atto di irrogazione delle sanzioni sarebbero viziati per violazione degli artt. 43, c. 1, lett. a) e 51, c. 2, T.U.R. e falsa applicazione dell'art. 48 T.U.R., atteso che pongono a fondamento del recupero impositivo la riqualificazione dell'atto negoziale posto in essere come cessione di proprietà gravata da usufrutto anziché di piena proprietà, omettendo di considerare che la simultaneità degli effetti del contratto combinato determina, sul piano giuridico, la traslazione al terzo, da parte degli originari nudo proprietario ed usufruttuario, della proprietà ormai ricostituita e, sul piano economico, la definitiva consolidazione del pieno godimento della proprietà presso il terzo beneficiario della rinuncia traslativa dell'usufruttuario.

In via subordinata, l'avviso di liquidazione e contestuale atto di irrogazione delle sanzioni sarebbero illegittimi per contrasto del meccanismo di calcolo finanziario di cui agli artt. 48 e 46, c. 2, lett. b), T.U.R. coi postulati fondanti della capacità contributiva ex art. 53 Cost., dell'uguaglianza ex art. 3 Cost., della proprietà privata ex art. 42 Cost. e della libera iniziativa economica ex art. 41 Cost., atteso che l'aggancio al tasso di interesse legale comporta, in conseguenza del carattere fluttuante e dell'incessante declino di esso, il prodursi di risultati assurdi, tali da alterare, in modo sensibile, la base imponibile d'imposta e determinare un prelievo fiscale gravemente discostato dalla reale capacità economica e manifestazione di ricchezza ad essa sottesa. A tal fine, si rende necessario formulare espressa istanza affinché sia sollevata, da parte dell'Autorità giurisdizionale, questione di legittimità costituzionale ex art. 23 L. n. 87 del 1953 innanzi alla Corte Costituzionale per contrasto con i suddetti principi e per le ragioni in fatto ed in diritto argomentate nel corpo del presente elaborato.

In via ulteriormente subordinata, l'atto di irrogazione delle sanzioni che fosse sprovvisto di motivazione in punto di colpevolezza sarebbe illegittimo per violazione degli artt. 5 e 17, c. 1, D.lgs. n. 472/'97, avendo omesso di indicare le ragioni in fatto ed in diritto alla base dell'attribuzione di responsabilità personale per le violazioni tributarie riscontrate e per non aver tenuto in debito conto, ai fini della esclusione della colpevolezza, che i contribuenti, nel porre in essere l'operazione negoziale di che trattasi, hanno inteso perseguire un lecito, logico, trasparente e dichiarato effetto giuridico-economico, consistente nel trasferimento definitivo della proprietà piena in favore di un terzo a mezzo di distinte e simultanee operazioni contrattuali, espressive, all'evidenza, di diversa consistenza economica e pertanto meritevoli di assoggettamento ad imposizioni conformi alle rispettive reali manifestazioni di ricchezza, le uniche soltanto idonee ad essere percepite come eque e pertanto atte a generare un legittimo affidamento di correttezza fiscale.

Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 30-09-2020) 15-03-2021, n. 7154

“4. Occorre preliminarmente chiarire che per disposizione si intende ogni atto autonomamente suscettibile di valutazione patrimoniale, affinché le varie disposizioni siano considerate tra loro necessariamente connesse, deve sussistere una necessaria e reciproca dipendenza tra le varie disposizioni negoziali. Occorre che ciascuna disposizione non possa produrre i propri effetti se non in correlazione con le altre disposizioni.

Questa Corte ha reiteratamente affermato che il negozio complesso è contrassegnato da una causa unica, là dove, nel collegamento negoziale di cui al comma 1, distinti ed autonomi negozi si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili (v. Cassazione 19245/2014 e 19246/2014; n. 15774/2017 con riferimento al trasferimento separato della nuda proprietà e dell'usufrutto; Cass. n. 25341/2018 con riferimento alle cessioni di quote societarie).

Più precisamente, secondo questa Corte, la connessione derivante <dall'intrinseca natura> delle disposizioni deve consistere in un vincolò di compenetrazione immediata e necessaria che non dipenda dalla mera volontà delle parti, ma sia, in virtù della legge o per esigenza obbiettiva del negozio giuridico, connaturato, come necessario giuridicamente e concettualmente, alle convenzioni stesse (Cass., sez. un., n. Ric. 2015 ò n. 13252; Cass. 10180/2009; Cass. 18374/2007). Lo stesso avverbio utilizzato dal legislatore <necessariamente> lascia intendere che la connessione deve consistere in una oggettiva esigenza indotta dalla natura delle disposizioni.

5. Nel caso di specie con un solo negozio sono stati trasferiti a soggetti diversi la nuda proprietà e l'usufrutto di un unico cespite.

La CTR, nel ritenere che un tale negozio potesse configurarsi come negozio complesso, come tale assoggettabile ad unitaria tassazione, non si è uniformata ai principi sopra espressi, dal momento che non è possibile ravvisare alcuna necessaria concatenazione di carattere obbiettivo tra la vendita del diritto di nuda proprietà ed il contestuale trasferimento del diritto di usufrutto a due beneficiari diversi, bensì una connessione derivante esclusivamente dalla volontà delle parti, con conseguente autonoma tassazione delle disposizioni costituenti il negozio.

Il fatto, dunque, che, nel caso in esame, con i due trasferimenti di diritti reali del medesimo cespite si sia attuato il trasferimento a terzi di tutti i diritti inerenti la proprietà non fa venir meno, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR, l'autonomia sul piano causale di ciascuna cessione, quantunque tra loro esse siano collegate dalla causa complessiva dell'operazione. Non avendo la sentenza impugnata fatto corretta applicazione dei principi di diritto affermati dalla giurisprudenza della Corte in materia, il ricorso va pertanto accolto e la sentenza impugnata cassata.”.