



FOCUS ON

Le scelte aziendali finalmente affrancate dai pregiudizi del Fisco

**Imposta di registro: la nuova interpretazione degli
atti secondo la Legge di Bilancio 2018**

Le scelte aziendali finalmente affrancate dai pregiudizi del Fisco

L'articolo 1, comma 87 della l. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), ha apportato significative modifiche agli articoli 20 e 53-bis del D.P.R. n. 131/1986 (T.U.R., Testo Unico delle disposizioni in materia di imposta di registro), rubricati rispettivamente "Interpretazione degli atti" e "Attribuzioni e poteri degli Uffici".

Con tali modifiche è stata finalmente chiarita la portata applicativa dell'art. 20 TUR, in modo tale da restituire all'imposta di registro l'originaria natura di "imposta d'atto".

In particolare, adesso è espressamente vietato l'utilizzo da parte dell'Amministrazione Finanziaria di elementi estranei all'atto ai fini dell'interpretazione di quest'ultimo, con la conseguenza che non potrà più essere utilizzato l'art. 20 TUR per risolvere le eventuali discrepanze tra effetti negoziali e sostanziali dell'atto da registrare. Dall'altra parte, il richiamo dell'art. 10-bis l. 212/2000 nel corpo dell'art. 53-bis consente comunque all'Amministrazione Finanziaria di riqualificare l'operazione elusiva, anche mediante atti collegati o elementi extra-testuali, ma solo se ravvisa la violazione dei principi dell'abuso del diritto.

Prima delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2018, l'art. 20 del TUR prevedeva 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".

Inizialmente, secondo tale formulazione della norma, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro bisognava avere riguardo precipuamente al contenuto delle clausole negoziali e agli effetti giuridici dell'atto soggetto a registrazione, indipendentemente dal nomen iuris ad esso attribuito e dalla volontà delle parti, a nulla rilevando gli effetti economici di tale atto e gli elementi esterni all'atto stesso. Nel corso degli anni la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha attribuito alla ridetta norma una portata più ampia, dando rilievo, per la determinazione dell'imposta applicabile, all'intera operazione economica realizzata, ossia valorizzando il collegamento dell'atto sottoposto a registrazione con elementi extra-testuali.

Pertanto, l'art. 20 T.U.R. non era solo «una norma interpretativa degli atti registrati», bensì una «disposizione intesa a identificare l'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario» (Cass., n. 25001/2015), con la conseguenza che veniva sottoposto a imposizione non già l'atto in sé, bensì l'intera operazione economica che l'atto intendeva realizzare, operazione che veniva individuata anche mediante il collegamento negoziale con elementi extra-testuali alla luce dell'obiettivo economico perseguito e delle intenzioni delle parti.

Tale impostazione ha consentito all'Amministrazione Finanziaria di riqualificare, in sede di accertamento, alcune operazioni nella prassi molto frequenti tra le quali, ad esempio, il conferimento di azienda seguito dalla cessione totalitaria delle quote o azioni della società, assimilato spesso a una cessione di azienda, dal momento che realizza gli stessi effetti giuridici ed economici di quest'ultima operazione, cioè il trasferimento delle attività e delle passività della società. In tal caso l'A.F. è stata legittimata ad applicare l'imposta di registro in misura proporzionale piuttosto che fissa, con il conseguente notevole aumento dell'onere fiscale per i contribuenti.

Altro esempio è quello del conferimento di un immobile e del contestuale accollo alla società conferitaria di un debito contratto dal soggetto conferente. Trattasi di un'operazione già disciplinata dall'art. 50 del TUR (che prevede che, nel caso del conferimento di immobili, «la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e

degli oneri accollati alle società»), norma che l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza hanno sistematicamente disapplicato, ritenendo che la "causa reale" dell'operazione di conferimento fosse in effetti una compravendita dell'immobile. In tal caso l'A.F. si è ritenuta legittimata ad assoggettare a tassazione una doppia compravendita: la prima, con la quale il conferente compra l'immobile e la seconda, con la quale il conferente cede l'immobile alla società conferitaria (senza la possibilità di scomputo della passività accollata dalla base imponibile).

Ebbene, con le recenti modifiche introdotte dalla Legge Bilancio 2018, tutto ciò non è più possibile.

La nuova formulazione dell'art. 20 TUR prevede infatti che: «L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli 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, prescindendo da quelli extra-testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

Il legislatore ha quindi sostituito le parole «degli atti presentati» con la locuzione «dell'atto presentato» e ha aggiunto, dopo la parola «apparente», un'importante argine all'interpretazione dell'atto da registrare: la natura dell'atto deve essere determinata solo sulla base degli elementi contenuti nell'atto stesso dovendosi prescindere da elementi e atti ulteriori.

Nella relazione illustrativa che accompagna il disegno di legge, viene, infatti, affermato che: «non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote)».

È evidente che sia stato finalmente dato un limite all'attività riqualficatoria perpetrata negli ultimi anni dall'Ufficio, che adesso non potrà più fare affidamento su elementi extra-testuali nella qualificazione di un atto da sottoporre registrazione.

In altri termini, sembra che sia stato recepito il principio in base al quale quando l'ordinamento prevede più forme giuridiche alternative per i risultati pratici perseguibili, l'Amministrazione finanziaria non può sostituire una forma giuridica legittima con un'altra soltanto perché ha un onere fiscale maggiore.

Vi sono, tuttavia, due principali criticità connesse alla novella legislativa: 1) i dubbi circa l'applicazione retroattiva delle novità introdotte; 2) l'eventuale rilevanza degli elementi extra-testuali nell'ambito dell'abuso del diritto ex art. 10-bis l. 212/2000.

In merito alla retroattività delle nuove disposizioni, va rilevato che le stesse, sebbene non prevedano espressamente la loro applicazione ad atti antecedenti alla loro entrata in vigore (1° gennaio 2018), in sostanza hanno lo scopo di risolvere i dubbi ermeneutici riguardanti la portata applicativa dell'art. 20 TUR, di conseguenza, sulla base della loro certa valenza interpretativa, è possibile una loro applicazione retroattiva.

Tale valenza interpretativa risulta evidente dalla lettura della relazione illustrativa della l. 205/2017 la quale così recita: «La modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa dell'articolo 20 del DPR 26 aprile 1986 n. 131 (...). La norma introdotta è volta, dunque, a definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del TUR, al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici "collegati" con quello da registrare. Non

rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte».

Questa impostazione è stata, tuttavia, sconfessata dalla Corte di Cassazione che, tra le altre (Cass. n. 4407/2018 e n. 4589/2018), nella recente sentenza n. 2007 del 2018, ha sostenuto la portata innovativa (quindi non retroattiva) dell'art. 1 comma 87 della l. n. 205/2017; ciò in quanto, secondo i giudici di legittimità, la norma pone dei limiti all'attività di qualificazione giuridica precedentemente non previsti. Conseguentemente, sulla base di tale orientamento giurisprudenziale, gli atti registrati prima del 1° gennaio 2018 continuano a essere tassati in base alla vecchia formulazione dell'art. 20 TUR (che permetterebbe all'amministrazione finanziaria di poterli riqualificare facendo riferimento ad elementi extra-testuali e agli interessi realmente perseguiti dalle parti).

Attualmente la portata innovativa, ovvero di interpretazione autentica (quindi retroattiva) della nuova formulazione della norma, è oggetto di acceso dibattito tra dottrina e giurisprudenza di legittimità e di merito. Ve però segnalato che, in occasione del Telefisco 2018, sull'argomento si è espressa proprio l'Agenzia delle Entrate, che ha precisato che le nuove norme non hanno effetto sugli «avvisi di accertamento già notificati in data antecedente il 1° gennaio 2018, ancorché non definitivi». Dunque, in base, a quest'ultima interpretazione, sarebbe possibile un'applicazione anticipata delle modifiche introdotte con la legge di Bilancio 2018 per gli avvisi di accertamento non ancora notificati relativi ad atti stipulati entro il 31 dicembre 2017.

Tale conclusione, peraltro, sarebbe supportata sia dal noto principio del favor rei sia dalla considerazione che l'Agenzia delle Entrate non potrebbe operare in base ad una norma procedimentale diversa da quella vigente.

Un'altra criticità della nuova formulazione della norma riguarda, invece, il rapporto fra l'interpretazione ex art. 20 TUR e la disciplina dell'abuso del diritto ex art. 10-bis l. 212/2000.

Se da un lato, come si è visto, il solo art. 20 cit. non consente di oltrepassare i limiti dati dagli effetti negoziali dell'atto, l'applicazione dell'art. 10-bis l. 212/2000 potrà invece essere valutata quale chiave di lettura di eventuali discrepanze tra effetti giuridici ed effetti economici dell'atto da registrare. L'Amministrazione Finanziaria a questo punto potrà riqualificare una pluralità di atti in un'unica operazione, ma solo nei limiti della disciplina dell'abuso del diritto.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, tanto caro alla giurisprudenza di legittimità, viene, quindi, salvaguardato, non attraverso una distorta applicazione dell'art. 20, ma mediante l'applicazione dell'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente (visto l'espresso richiamo effettuato all'interno dell'art. 53-bis che impone la prova dell'abuso del diritto al di là della qualificazione formale dell'atto).

In conclusione, la novella legislativa non ha risolto completamente i dubbi legati all'applicazione dell'articolo 20, sia perché non è del tutto chiaro il trattamento fiscale di atti registrati prima del 2018, stanti le diverse interpretazioni fornite da giurisprudenza di legittimità, merito e Agenzia delle Entrate, sia perché la "causa reale" e gli elementi extra-testuali possono tornare in gioco all'interno della disciplina dell'abuso del diritto.

Occorre, tuttavia, sottolineare che, almeno per gli atti registrati successivamente all'entrata in vigore della riforma, l'Amministrazione Finanziaria non potrà più sostenere che il contribuente tra due operazioni sostanzialmente equiparabili debba necessariamente scegliere quella con un carico fiscale maggiore.

avv.prof. Elio Cocorullo