



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 26 febbraio 2018

TAX UPDATE

Imposta di registro

Modifiche all'art. 20 del Dpr 131/1986

Dott. Paolo Guerrera

ART. 20 ante e post modifiche

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.

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 extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.

Finalità

La modifica legislativa **pare** sia intervenuta con l'intento di frenare il dibattito giurisprudenziale che fino ad oggi ha consentito di riqualificare gli atti registrati sulla base degli effetti economici complessivamente raggiunti da più atti collegati.

Ad esempio non potranno più essere riqualificati gli atti di conferimento d'azienda seguiti dalla cessione delle partecipazioni della società conferitaria in atti di cessione di azienda.

Relazione alla L. 205/2017

Il comma ... modifica la norma sulla interpretazione degli atti nell'applicazione dell'imposta di registro, **al fine di chiarire che per individuare la tassazione da applicare all'atto presentato** per la registrazione non devono essere considerati elementi interpretativi esterni all'atto stesso ovvero contenuti in altri negozi giuridici collegati a quello da registrare. Viene fatta salva la disciplina dell'abuso del diritto contenuta nello statuto dei diritti del contribuente, nell'ambito delle attribuzioni e poteri degli uffici nella determinazione della base imponibile.

In particolare ... modifica la norma che dispone che l'imposta di registro 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 ...

In primo luogo si fa riferimento all'atto presentato, in luogo che agli atti. In secondo luogo si chiarisce che l'interpretazione avviene sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati ...

In sostanza, la norma limita l'attività riqualificatoria dell'amministrazione finanziaria posta in essere sulla base dell'articolo 20 del Testo unico dell'imposta di registro, poiché essa può essere svolta unicamente sulla base degli elementi desumibili dall'atto sottoposto a registrazione, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati.

Tuttavia viene fatto salvo quanto disposto dagli articoli successivi. Il riferimento è all'articolo 53-bis, come modificato dalla successiva lettera b).

Tassazione registro dal 2018

Le operazioni da tassare devono essere interpretate facendo riferimento esclusivo a quegli elementi che risultino dal singolo atto presentato per la registrazione.

Cassazione n. 2007 del 26/01/2018

La novità normativa non ha valenza interpretativa.

La fattispecie

Una società immobiliare costituisce ipoteca su un immobile a garanzia di un mutuo e successivamente conferisce l'immobile in una newco con acollo del finanziamento alla società conferitaria. L'AdE riqualifica l'operazione complessa come "cessione di immobile" applicando l'imposta di registro sul valore "pieno" dell'immobile.

Cassazione n. 2007 del 26/01/2018

La Cassazione ha affermato il seguente principio di diritto:

“L’articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, non avendo natura interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo; conseguentemente, gli atti antecedenti alla data della sua entrata in vigore (1° gennaio 2018) continuano ad essere assoggettati all’imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione dell’articolo 20 D.P.R. 131/86.”

Cassazione n. 2007 del 26/01/2018

La ratio

L'articolo 20 non rientra nella categoria delle norme di interpretazione autentica, in quanto essa, cambiando il regime precedente, innova l'ordinamento giuridico.

Secondo il dato letterale del nuovo disposto, la modifica ha rivisitato in via strutturale profonda ed antitetica la precedente disposizione che imponeva di effettuare la qualificazione dell'atto oggetto della tassazione sulla base di elementi, quali i dati extra-testuali ed il collegamento negoziale. Oggi tali elementi vengono invece espressamente esclusi, mettendo in evidenza il carattere innovativo e non interpretativo della novella.

Telefisco

L'Agenzia delle Entrate durante la conferenza Telefisco 2018 ha **condiviso l'interpretazione della citata Cassazione** (non retroattività della nuova formulazione dell'art. 20).

L'AdE ha però circoscritto l'applicazione della nuova disposizione all'attività di liquidazione degli Uffici dal 01/01/2018 in quanto le nuove norme non producono effetti sugli **«avvisi di accertamento già notificati in data antecedente al 1° gennaio 2018, ancorché non definitivi»**.

FiscoOggi del 13/02/2018

L'Agencia delle Entrate precisa che per l'imposta di registro sugli atti "concatenati", le modifiche non sono retroattive e pertanto, gli atti antecedenti alla data di entrata in vigore, prima cioè del 1° gennaio 2018, continuano a essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina previgente

Non è possibile applicare retroattivamente le modifiche apportate al Registro dalla legge di bilancio 2018 (articolo 1, comma 87, lettera a, della legge n. 205/2017) avendo le nuove disposizioni natura innovativa e non interpretativa. Per gli atti antecedenti alla data della sua entrata in vigore, quindi, vale sempre la formulazione dell'articolo 20 del Dpr 131/1986 (Cassazione sentenza 2007/2018).

Ctp Reggio Emilia dep. 31/01/2018 (n.4)

La norma in oggetto ha natura interpretativa e, quindi, retroattiva poiché la relazione al disegno di Legge di bilancio 2018 sottolinea, ripetutamente e con enfasi, che la norma è tesa a sciogliere dubbi interpretativi, e nel momento in cui il legislatore sceglie una tra le varie, possibili, interpretazioni di una norma, la norma che cristallizza la scelta del legislatore non può che qualificarsi come norma di natura interpretativa, al di là del fatto che, formalmente, non sia qualificata come tale (in dottrina è stato ricordato, in effetti, che esistono le norme c.d. innovative criptoretroattive, cfr. Corte Cost. n. 234/2007).

Ctp Milano dep. 12/02/2018

Il novellato articolo 20 del Testo unico del registro non ha efficacia retroattiva ma l'interprete non deve necessariamente attribuire alla norma previgente un contenuto precettivo opposto a quello di nuova introduzione.

La pronuncia riguarda un accertamento dell'ufficio finanziario relativo a un conferimento di azienda e successiva cessione totalitaria della partecipazione nella conferitaria; operazione riqualificata dall'ufficio come cessione di azienda ai fini dell'imposta del registro, in quanto l'effetto finale degli atti (distinti ma collegati) va identificato, appunto, quale cessione di azienda.

Ctp Milano dep. 12/02/2018

Si precisa che l'efficacia quale norma di interpretazione retroattiva è avvalorata dalla relazione illustrativa alla modifica della norma, laddove è affermato che l'intervento legislativo intende chiarire i dubbi interpretativi che tale previsione ha generato ma, allo stesso tempo, è indubbio che il dato testuale della legge di Bilancio 2018 (articolo 1, comma 87, legge 205/2017) attribuisce natura innovativa all'intervento e opera solo per il futuro, come affermato dalla recente Cassazione, sentenza 2007/2018.

L'interprete non è comunque obbligato a dare alla norma previgente un significato contrastante con quella di cui alla recente modifica; anzi, proprio il contrasto che ancora si registra nella giurisprudenza di legittimità autorizza a tener conto della novità legislativa sulla base di una lettura della norma costituzionalmente orientata in direzione della preminenza del principio di ragionevolezza.

Cassazione n. 4407 del 23/02/2018

La nuova versione dell'articolo 20 del registro non può essere applicata retroattivamente in quanto non è una disposizione che interessa la collettività e non può qualificarsi come interpretativa.

Affinchè si possa configurare la retroattività occorrono adeguati motivi di interesse generale.

La nuova norma non asseconda gli interessi del Fisco, ossia della collettività in generale, con la conseguenza che va esclusa la possibile applicazione retroattiva.

L'affermazione contenuta nella relazione illustrativa, secondo cui la nuova norma ha il compito di "chiarire" il criterio della riqualificazione, è da intendere con la finalità di voler modificare l'articolo 20 palesando così la natura innovativa della norma.

Assonime – Circ. n. 3 del 06/02/2018

Assonime afferma la natura interpretativa della nuova disposizione dell'art. 20 registro.

Se il legislatore, con la legge di bilancio 2018, ha voluto imporre agli interpreti la lettura dell'art. 20 del Dpr 131/1986 che era già stata assegnata a tale norma con la riforma tributaria del '71, allora essa non ha nulla di innovativo.

Pertanto, la riforma potrebbe esplicare effetti anche sui rapporti pregressi (atti posti in essere prima del 01/01/2018).

Salvo quanto disposto dagli articoli successivi

Il riferimento è all'articolo 53-*bis*, come modificato dalla Legge di Bilancio 2018.

La lettera *b*) premette all'articolo 53-*bis* dello stesso testo unico, in materia di attribuzioni e poteri degli uffici nella determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, che **resta ferma la disciplina dell'abuso del diritto introdotta all'articolo 10-*bis* dello statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000)** ad opera del D.Lgs. n. 128 del 2015.

Disciplina antielusiva nell'imposta di registro

Abuso di diritto

La Legge di bilancio 2018 ha operato una modifica anche all'art. 53-bis del Dpr 131/1986, prevedendo che le attribuzioni ed i poteri dell'Amministrazione finanziaria, in materia di abuso del diritto, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale.

Qualora l'operazione posta in essere dal contribuente sia priva di sostanza economica e realizzi essenzialmente un vantaggio fiscale indebito, l'Amministrazione finanziaria potrà contestarla per abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis L. 212/2000.