

INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI AI FINI DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Le norme

Art. 1, comma 1084, legge 30 dicembre 2018 n. 145

L'articolo 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017 n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'art. 20, comma 1, del Testo Unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131.

Art. 1, comma 87, legge 27 dicembre 2017 n. 205

Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 20, comma 1:

1) le parole: «degli atti presentati» sono sostituite dalle seguenti: « dell'atto presentato »;

2) dopo la parola: «apparente» sono aggiunte le seguenti: «sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi»;

b) all'articolo 53-bis, comma 1, le parole: «Le attribuzioni e i poteri» sono sostituite dalle seguenti: «Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri».

La Legge di stabilità per il 2019 (legge 30 dicembre 2018 n. 145) interviene ancora una volta sul tema della corretta interpretazione dell'art. 20 del T.U. in materia di imposta del registro, ad un anno di distanza dal precedente intervento di cui alla legge di stabilità per il 2018 (legge 27 dicembre 2017 n. 205).

L'art. 1, comma 87, legge 27 dicembre 2017 n. 205 (legge stabilità 2018) infatti, era intervenuto per modificare:

(i) l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (Testo Unico in materia di Imposta di registro) in tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro (lett a) del comma 87)

(ii) l'art. 53bis del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (Testo Unico in materia di Imposta di registro) per il contrasto all'abuso di diritto (lett b) del comma 87)

Di seguito il testo degli artt. 20 e 53bis T.U.R. così come modificati, con decorrenza dal 1° gennaio 2018, per effetto della legge stabilità 2018¹:

art. 20 D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (T.U.R.)	
<i>testo in vigore sino al 31 dicembre 2017</i>	<i>testo in vigore dal 1° gennaio 2018</i>
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.

art. 53-bis D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (T.U.R.)	
<i>testo in vigore sino al 31 dicembre 2017</i>	<i>testo in vigore dal 1° gennaio 2018</i>
Le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché' delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.	Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché' delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

L'applicazione dell'imposta di registro

Con la modifica apportata dalla legge di stabilità 2018 all'art. 20 del T.U.R., l'attività interpretativa degli Uffici, ai fini della liquidazione dell'imposta di registro (e conseguentemente anche ai fini della

¹ Per un approfondimento delle tematiche relative alla modifica degli artt. 20 e 53bis del T.U.R. a seguito della legge di stabilità per il 2018 vedasi A. Lomonaco, "Considerazioni sull'articolo 20 del Testo Unico dell'Imposta di registro dopo la legge di bilancio 2018", studio C.N.N. n. 17-2018/T approvato dalla Commissione Studi Tributari il 22 febbraio 2018 in C.N.N. Notizie n. 126 del 10 luglio 2018.

liquidazione delle imposte di trascrizione e catastale) deve riguardare il singolo atto presentato per la registrazione, sulla base dei soli elementi desumibili dall'atto stesso, prescindendo invece da elementi extra testuali o desumibili da altri atti collegati a quello presentato per la registrazione.

In questo modo non possono più essere riquilificati sotto il profilo economico sequenze negoziali articolate.

Nella relazione che accompagna la legge di stabilità per il 2018 si afferma che non rilevano, ai fini dell'interpretazione degli atti presentati per la registrazione, *"gli interessi concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte"*.

Come osservato, sin dai primi commenti, la norma in questione è destinata a porre un freno al discusso e quanto mai criticato orientamento giurisprudenziale che aveva portata alla riquilificazione in termini di cessione di azienda delle operazioni collegate di conferimento di azienda in società e successiva cessione di tutte le partecipazioni rappresentanti l'intero capitale della conferitaria. La giurisprudenza (con orientamento che si era consolidato negli ultimi anni) aveva ritenuto che le due operazioni (conferimento di azienda e cessione delle partecipazioni), se collegate tra di loro, non dovevano essere assoggettate ad imposta fissa di registro, ma dovevano, invece, essere sottoposte all'imposta proporzionale prevista per la cessione di azienda (9% per gli immobili aziendali e 3% per tutti gli altri cespiti aziendali).

Operazioni del genere, stante la nuova disposizione introdotta a fine 2018, non debbono più dare luogo a contestazioni e riquilificazioni in ordine alle modalità di liquidazione dell'imposta, dovendo i singoli atti essere tassati secondo l'intrinseca natura e gli effetti ad essi connessi, esclusa ogni rilevanza per eventuali collegamenti tra gli stessi.

Sotto questo profilo la norma in commento ha contribuito a uniformare il trattamento tributario in materia fiscale per le operazioni da ultimo considerate (conferimento di azienda in società seguita dalla cessione delle partecipazioni societarie). Infatti, per quanto concerne le imposte sui redditi, un'operazione del genere non dava luogo, già da prima, a riquilificazioni ai fini fiscali né a contestazioni sotto il profilo dell'abuso del diritto. L'art. 176, terzo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (T.U.I.R.) infatti stabiliva (e stabilisce) che *"non rileva ai fini dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3"*.

La decorrenza e la nuova "interpretazione autentica":

Già all'indomani dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 87, lett a), legge 27 dicembre 1977 n. 205 ci si era chiesti se detta norma avesse valenza interpretativa (e fosse quindi applicabile con effetto retroattivo con riferimento quindi anche ad accertamenti già eseguiti e/o a contenziosi tributari in essere) ovvero avesse valenza innovativa (con applicabilità ai soli rapporti sorti a partire dal 1° gennaio 2018). Nella nota tecnica di accompagnamento della legge di stabilità per il 2018 si parla di "norma chiarificatrice", precisazione che aveva fatto propendere per una portata interpretativa di detta disposizione. Tuttavia, era prevalsa tra i primi commentatori l'opinione della portata innovativa della norma in commento, stante il tenore letterale della stessa (che non veniva espressamente qualifica-

ta di interpretazione autentica). Ed in questo senso (ossia nel senso di escludere la portata retroattiva) si è pronunciata la Corte di Cassazione con più sentenze (tra le altre Cass. 26 gennaio 2018, n. 2007, Cass. 23 febbraio 2018 n. 4407, Cass. 28 febbraio 2018 n. 4589 e Cass. 28 febbraio 2018 n. 4590); sul punto è stata anche proposta un'interrogazione parlamentare (interrogazione n. 5-0064 del 28 novembre 2018) ma la relativa risposta confermava la tesi fatta propria dalla Cassazione di irretroattività della norma in commento.

In questo scenario si colloca ora la nuova disposizione portata dalla legge di stabilità per il 2019: l'art. 1, comma 1084, legge 30 dicembre 2018 n. 145, stabilisce espressamente che la norma precedente (art. 1, comma 87, lett. a), legge 205/2017), è norma di "interpretazione autentica". Pertanto, con la nuova norma sono venute meno tutte le argomentazioni addotte, anche dalla Cassazione, a sostegno della tesi della irretroattività; la norma contenuta nella legge di stabilità per il 2018 modificatrice dell'art. 20 del T.U.R. deve essere qualificata, a tutti gli effetti, di natura interpretativa e quindi con efficacia retroattiva, a valere anche con riguardo a rapporti sorti prima del 1° gennaio 2018. Pertanto, un'operazione di conferimento di azienda in società seguita dalla cessione di tutte le partecipazioni rappresentati l'intero capitale della conferitaria, anche se posta in essere prima del 1° gennaio 2018, non potrà più essere riqualficata, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, alla stregua di una cessione di azienda, dovendo essere confermata la tassazione in misura fissa dei due atti posti in essere (conferimento di azienda e cessione di quote).

Abuso del diritto:

Si rammenta che l'art. 1, comma 87, legge 27 dicembre 1977 n. 205, ha, inoltre, modificato, alla sua lettera b), l'art. 53-bis del T.U.R. (DPR. 131/1986) prevedendo l'applicabilità, anche ai fini dell'imposta di registro, della disciplina sostanziale e procedimentale dettata per l'abuso del diritto dall'art. 10bis della legge 27 luglio 2002 n. 212. Da segnalare che nella relazione illustrativa di accompagnamento della norma in commento si afferma che *"è evidente che ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'articolo 20 del TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). In tale sede andrà quindi valutata, anche in materia di imposta di registro, la complessiva operazione posta in essere dal contribuente, considerando, dunque, anche gli elementi estranei al singolo atto prodotto per la registrazione, quali i fatti, gli atti e i contratti ad esso collegati. Con le modalità previste dall'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, potrà essere, quindi, ad esempio, contestato l'abusivo ricorso ad una pluralità di contratti di trasferimento di singoli assets al fine di realizzare una cessione d'azienda"*.

Dal 1° gennaio 2018, pertanto, una eventuale riqualficazione del negozio non potrà essere il frutto di una mera attività di "interpretazione" del negozio presentato per la registrazione da parte dell'Ufficio a ciò preposto; per giungere a tale risultato, gli Uffici dovranno invocare l'abuso del diritto che ha tutta una serie di garanzie procedurali a favore del contribuente. Tale possibilità, peraltro, potrà riguardare solo i rapporti sorti dopo il 1° gennaio 2018, ossia dopo l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 87, lett. b), legge 27 dicembre 1977 n. 205; infatti la norma della legge di stabilità per il 2019 (art. 1, c. 1084, legge 30 dicembre 2018 n. 145) relativa alla qualificazione in termini di "interpretazione autentica" riguarda solo la disposizione dell'art. 1, c. 87, lettera a) della legge

205/2017 (relativa alla modifica dell'art. 20 del T.U.R.) ma non anche la disposizione dell'art. 1, c. 87, lettera b) della legge 205/2017 (relativa alla modifica dell'art. 53-bis del T.U.R.).