



Circolare n°: 11/2018

Oggetto: *Novità in tema di Imposta di registro e atti collegati*

Sommario: La Legge di Bilancio 2018 ha modificato la disciplina dell'imposta di registro, con l'intento di bloccare l'orientamento giurisprudenziale che consente di riqualificare gli atti portati alla registrazione sulla base degli effetti economici complessivamente raggiunti da più atti collegati.

Contenuto: _____

Nel merito dell'intervento legislativo, è stata oggetto di integrazione la disposizione di cui all'art. 20 del Testo unico dell'imposta di registro, rubricata "interpretazione degli atti".

Per effetto della modifica, **l'interpretazione dell'atto presentato alla registrazione deve essere operata con esclusivo riguardo allo stesso**, senza considerare altri elementi ad esso estraneo (ad esempio, atti collegati o altri elementi extratestuali).

Le recenti posizioni dell'Agenzia delle Entrate e della Cassazione rendono tuttavia incerto il destino delle operazioni realizzate prima del 1° gennaio 2018.

Con la presente circolare vengono segnalate le "novità" apportate alla norma già vigore, nonché i recenti orientamenti (giurisprudenziali e di prassi) sull'efficacia delle nuove disposizioni.

Indice: _____

P.1 ————— AMBITO NORMATIVO

P.2 ————— EFFETTI

P.3 ————— CRITICITA' E INCERTEZZE



AMBITO NORMATIVO:

La nuova formulazione dell'art. 20 del testo unico sull'imposta di registro dispone 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, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"*.

Si rammenta, a titolo comparativo, che il precedente dettato normativo 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"*.

Non si tratta quindi di un'innovazione normativa ma di una precisazione di quanto già sottinteso dal precedente dettato.

Ad ogni modo nella versione novellata la norma stabilisce che:

- L'imposta è applicata con riguardo al singolo atto presentato per la registrazione;
- Nella registrazione non si può tener conto di altri atti diversi da quello presentato per la registrazione, anche se si tratti di atti ad esso collegati;
- La registrazione deve essere effettuata sulla base degli elementi desumibili dall'atto, prescindendo da elementi che non risultano dal tenore letterale dell'atto stesso.

EFFETTI:

La norma è finalizzata a limitare l'attività di riqualificazione degli uffici, basata sulla prevalenza dell'effetto economico su quello giuridico.

In tal senso **l'Amministrazione finanziaria non potrà più valorizzare elementi estranei all'atto da registrare**, ma dovrà concentrarsi soltanto sugli **effetti giuridici** da esso prodotti.

A titolo esemplificativo, gli uffici non potranno più riqualificare gli atti di conferimento d'azienda seguiti dalla cessione delle partecipazioni della società conferitaria in atti di



cessione di azienda, come da consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità.

Tali operazioni infatti prevedono l'assoggettamento a un'imposta di registro proporzionale (9% per gli immobili, 3% per gli altri beni), in luogo della più conveniente imposta di registro fissa prevista per i conferimenti.

Pertanto l'accertamento interpretativo di cui all'art. 20 del Testo del Registro non potrà più muovere dalla sostanza economica dell'operazione o dal collegamento negoziale del singolo atto, ma unicamente dagli effetti giuridici dell'atto stesso.

La sostanza economica e il collegamento negoziale tra più atti potranno, se del caso, essere utilizzati come strumenti per l'esplicazione dell'analisi antielusiva di cui all'art. 10 bis dello Statuto del contribuente.

In tal caso però il contribuente, ove venga contestata la realizzazione di un indebito vantaggio fiscale, potrà comunque giustificare l'operazione come dotata di una sostanza economica¹, tale da comprovare il suo comportamento ritenuto indebito.

L'art. 10-bis, Legge n. 212/2000, potrà applicarsi, con le relative garanzie per il contribuente, solo quando ricorrono tutti gli elementi della fattispecie di elusione².

CRTIICITA' E INCERTEZZE:

Alla luce del contenuto interpretativo e non novativo dell'art. 20, era verosimile ritenere che l'applicazione della modifica potesse avere efficacia retroattiva.

Nel silenzio della Legge di Bilancio 2018, va segnalato il recente pronunciamento della Cassazione (sentenza n. 2007/2018) secondo la quale le nuove regole sono innovative e non interpretative, e pertanto non possono avere efficacia retroattiva.

¹ Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

² Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.



Del pari l'Agenzia, in occasione di Telefisco 2018, ha precisato che le nuove norme non producono effetti sugli avvisi di accertamento già notificati in data antecedente al 1° gennaio 2018, ancorché non definitivi.

Restiamo a disposizione per informazioni, chiarimenti e assistenza.

Cordiali saluti

Studio Brunello e Partner

Dr. Fabio Pavan