

# L'interpretazione degli atti nell'imposta di registro

(Torino, 21 marzo 2018)

## PREMESSA

L'art. 1, co. 87 della L 205/2018 (Legge di bilancio 2018) ha posto in essere un'operazione di *restyling* dell'art. 20 del DPR 131/1986.

Il legislatore è intervenuto sulla norma rubricata «Interpretazione degli atti» al fine contrastare le incertezze interpretative e ridurre di conseguenza la conflittualità nei rapporti tra Fisco e contribuente.

## CONTESTO NORMATIVO

Per meglio comprendere gli effetti dell'innovazione normativa è opportuno ripercorrere il contesto normativo di riferimento.

- RD 3269/1923, art. 8, co. 1
- DPR 634/1972, art. 19
- DPR 131/1986, art. 20

## RD n. 3269/1923

Tale previsione stabiliva che «Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente».

Parte della dottrina proponeva un'interpretazione funzionale della norma che si fondava sulla valorizzazione del contenuto economico del prelievo (effetti economici) come manifestazione della capacità contributiva, spingendosi oltre fino a sostenere che tale principio era valido per tutte le imposte (principio immanente al sistema tributario)

## RD n. 3269/1923

Altra parte della dottrina sosteneva la tesi secondo la quale l'indagine degli effetti economici era del tutto preclusa in quanto la norma limitava il campo d'indagine degli Uffici agli effetti giuridici dell'atto soggetto a registrazione.

Tale contrasto dottrinale sembrava definitivamente superato, a favore della seconda tesi, con l'introduzione dell'art. 19 DPR 634/1972 trasfuso in seguito nell'art. 20 DPR 131/1986.

## DPR 634/1972 = DPR 131/1986

«Le imposte sono applicate secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.»

Lo scopo del dettato normativo sarebbe quello di permettere di ricostruire la reale portata giuridica dell'atto senza fermarsi all'intitolazione dello stesso e senza essere vincolati da un'inesatta qualificazione operata dalle parti (*nomen juris* attribuito dalle parti). Bisognerebbe fare riferimento al dettato contrattuale e quindi alle clausole in esso contenute.

# NATURA GIURIDICA DELL'IMPOSTA

La dottrina si è interrogata sulla natura dell'imposta in quanto da essa ne discenderebbe il perimetro di applicazione della norma.

Una parte di essa ritiene che, per individuare la volontà delle parti, occorra rinviare ai criteri ermeneutici in tema di esegesi della fattispecie negoziale contenuti nell'art. 1362, co. 2 C.C., attribuendo un significato unitario a più negozi => imposta di negozio (o ibrida)

Altra parte ritiene che si debba fare esclusivo riferimento al contenuto dell'atto e agli elementi in esso contenuti => imposta d'atto

## GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

In prima battuta la Cassazione aveva esteso il perimetro applicativo dell'art. 20 rinvenendo nella disposizione una funzione antielusiva dando rilievo alle conseguenze economiche e agli elementi extra-testuali non desumibili dall'atto (14900/01; 2713/02; 6835/13; 5877/14).



# GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

In seguito tale orientamento ha subito una battuta d'arresto a seguito dell'introduzione nell'ordinamento della disciplina generale dell'abuso del diritto (Art. 10-bis, L 212/2000).

Si consolida un nuovo orientamento che si basa sul risultato economico complessivo raggiunto ricercando la reale volontà delle parti e la causa concreta del negozio anche in presenza di pluralità di atti (3481/14; 8542/16; 9582/16; 3562/17; 28064/17; 6758/17).

La causa tipica del singolo atto è funzionale al programma negoziale complessivo voluto dalle parti.

# GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

Teoria della «causa concreta» => ridefinisce la causa negoziale come la sintesi degli interessi oggettivati nell'operazione economica a prescindere dall'astrattezza giuridico formale del tipo di atto.

Conseguenza diretta:

Imposta di registro come imposta di negozio;

Utilizzo dei criteri previsti dall'art. 1362, co. 2 c.c.

## NOVITA' 2018

L'art. 1, co. 87 della L. 205/2018 (Legge di bilancio 2018) ha modificato:

- ✓ l'art. 20 del DPR 131/1986;
- ✓ l'art. 53-*bis* del DPR 131/1986.

## NOVITA' 2018

### Art. 20 «Interpretazione degli atti»

«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.»

## NOVITA' 2018

### **Art. 53-*bis* «Attribuzione e poteri degli uffici».**

«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».

# SCOPO DELLA NOVELLA LEGISLATIVA

Relazione illustrativa e relazione tecnica:

- ✓ Dirimere i dubbi interpretativi, resi evidenti anche dall'esame delle pronunce della giurisprudenza di legittimità, circa il perimetro applicativo dell'art. 20.
- ✓ Chiarire che per la corretta tassazione dell'atto non rilevano gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti.

# SCOPO DELLA NOVELLA LEGISLATIVA

## Esempi

Non saranno ricondotti allo schema negoziale della cessione d'azienda:

- ✓ il conferimento e successiva cessione di quote.
- ✓ la cessione totalitaria di quote.

# SCOPO DELLA NOVELLA LEGISLATIVA

Dossier n. 560 I – Senato

«...*omissis*... In sostanza, la norma limita l'attività riqualificatoria dell'amministrazione finanziaria posta in essere sulla base dell'articolo 20 ...*omissis*...»



## SCOPO DELLA NOVELLA LEGISLATIVA

Sotto l'aspetto tecnico la novità normativa ha in concreto permesso la separazione funzionale delle norme...

- ✓ da un lato stabilendo il carattere non elusivo dell'art. 20;
- ✓ dall'altro la separata applicazione della disciplina dell'abuso del diritto ex art. 10-*bis* L 212/2000 così come richiamato dall'art. 53-*bis* TUR.

## EFFICACIA TEMPORALE

In assenza di una specifica norma di diritto transitorio si pongono dubbi interpretativi di diritto intertemporale.

### Dottrina

Per la dottrina, dall'esame delle relazioni illustrativa e tecnica, sembra emergere il carattere retroattivo della norma in primo luogo perché è volta a definire la portata della previsione dell'articolo 20 ed in secondo luogo perché si limita esclusivamente a precisare le modalità con cui gli Uffici devono effettuare le valutazioni ai fini del controllo.

# EFFICACIA TEMPORALE

## Giurisprudenza di legittimità

I giudici di legittimità hanno escluso il carattere interpretativo della norma e di conseguenza la retroattività.

«...*omissis*...non avendo natura interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo; conseguentemente, gli atti antecedenti alla data della sua entrata in vigore continuano ad essere assoggettati ad imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione...*omissis*...» (Cass. n. 2007/2018).

# EFFICACIA TEMPORALE

## ASSONIME

La norma non è stata qualificata espressamente come di natura interpretativa, però questa funzione parrebbe confermata dalla relazione governativa la quale afferma che «...trattandosi di norma di natura chiarificatrice...», di conseguenza il nuovo art. 20 potrebbe esplicare effetti anche sui rapporti pregressi.

L'associazione auspica infine che l'orientamento espresso dalla Cassazione (n.d.r.: Sent. 2007/2018) non sia definitivo (Circ. n. 3/2018).

# EFFICACIA TEMPORALE

## Agenzia delle Entrate

Nell'incontro con la stampa specializzata (Telefisco 2018) l'Agenzia ha escluso il carattere di norma di interpretazione autentica. Pertanto, confermando il carattere sostanziale e non procedimentale della norma, ha precisato che la stessa si applica alle liquidazioni degli atti per i quali non è stato notificato un avviso di accertamento entro il 31 dicembre 2017.