

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.17-2018/T

CONSIDERAZIONI SULL'ARTICOLO 20 DEL TESTO UNICO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO DOPO LA LEGGE DI BILANCIO 2018

di Annarita Lomonaco

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 22/02/2018)

ABSTRACT

Lo studio si propone di esaminare le modifiche all'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro, apportate dalla legge di bilancio 2018 allo scopo di superare quell'orientamento della giurisprudenza e degli uffici finanziari volto a valorizzare, nel contesto dell'art. 20 citato, l'operazione economica, complessivamente realizzata anche attraverso una successione di atti distinti. Lo studio svolge, poi, alcune riflessioni sulla portata applicativa dell'art. 20, anche in relazione al sistema di "Adempimento unico".

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. Il contrasto interpretativo sull'art. 20 del testo unico; 3. L'art. 20 dopo la legge di bilancio 2018; 4. Le modifiche all'art. 53-bis del testo unico: una conferma dell'applicabilità all'imposta di registro della disciplina sull'abuso del diritto; 5. L'ambito applicativo dell'art. 20; 6. L'art. 20 nel sistema di "Adempimento unico"; 7. Conclusioni.

1. Premessa

Dopo aver assistito per oltre quindici anni ad un utilizzo, da parte degli uffici finanziari e della giurisprudenza, soprattutto di legittimità, dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro (d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131) per fondare recuperi di imposta motivati da una valorizzazione dell'operazione economica, complessivamente realizzata anche attraverso una successione di atti distinti (pur se stipulati tra soggetti diversi), a prescindere dagli effetti giuridici derivanti dallo schema negoziale adottato dalle parti - utilizzo fortemente criticato dalla dottrina assolutamente maggioritaria e da alcuni studi del Consiglio Nazionale del Notariato - è stata avvertita l'esigenza di intervenire legislativamente per ricondurre l'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 nei suoi "ranghi" di norma sull'interpretazione del contenuto dell'atto presentato alla registrazione, coerentemente con l'impianto sistematico dell'imposta di registro.

Il presente studio si propone, pertanto, di esaminare le modifiche apportate dalla legge di bilancio 2018, dopo aver ricordato in sintesi i tratti salienti del dibattito che ha preceduto e determinato le modifiche stesse, dedicando particolare attenzione, da un lato, alla casistica negoziale, e, da un altro lato, al ruolo del notaio nel sistema di "Adempimento Unico".

2. Il contrasto interpretativo sull'art. 20 del testo unico

Con riguardo all'art. 20 d.p.r. n. 131/1986 – il quale, nella sua formulazione anteriore all'entrata in vigore delle legge di bilancio 2018, disponeva 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*» – si sono andati sempre più consolidando prassi degli uffici finanziari ed indirizzi della giurisprudenza di legittimità i quali – dapprima riconoscendo, e poi, successivamente, negando la funzione antielusiva – hanno ritenuto che l'art. 20 imponesse «ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto, o il collegamento di più atti, in ragione della loro intrinseca portata, cioè in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale»¹, affermando la prevalenza della sostanza sulla forma, coerentemente con una – asserita – evoluzione normativa che caratterizzerebbe l'imposta di registro come tributo «avente ad oggetto la manifestazione di capacità contributiva correlabile ad una ben dimostrata forza economica»².

L'art. 20 fisserebbe, pertanto, secondo la Cassazione, un chiaro criterio secondo il quale «nell'imposizione del negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ed all'effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguiti dai contraenti». In altri termini l'imposta di registro andrebbe configurata come «"imposta sul negozio" correlata alla causa concreta dell'operazione», e ciò in conformità con il principio costituzionale di capacità contributiva. Si è ritenuto, quindi, che «l'interpretazione atomistica dell'operazione negoziale non (sia) in grado di misurare il reale movimento di ricchezza, che si rivela soltanto nella dimensione complessiva dell'affare»³.

E va notato come l'abbandono da parte della giurisprudenza⁴ del ricorso all'art. 20 quale norma antielusiva ha comportato, ai fini della qualificazione del contratto, o meglio, dell'operazione negoziale complessiva secondo i principi ora menzionati, l'irrilevanza della valutazione in ordine all'esistenza o meno di valide ragioni economiche idonee a giustificare l'operazione stessa, così ampliando – rispetto all'indirizzo precedente - la portata stessa della norma.

Peraltro, anche l'Agenzia delle entrate ha affermato, in alcune risoluzioni, la prevalenza dell'art. 20 del testo unico rispetto all'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (recante la disciplina sull'abuso del diritto), richiamando l'orientamento più recente della giurisprudenza di legittimità ed attribuendo rilievo, dunque, ai sensi del suddetto art. 20, alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, anche mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, avendo valore preminente l'unitarietà dell'operazione economica⁵.

L' "attività interpretativa" ex art. 20 del testo unico così configurata dagli uffici e dalla giurisprudenza ha avuto ad oggetto, in concreto, tra le fattispecie più ricorrenti:

- il conferimento di immobili (talvolta gravati da mutui ipotecari) o di aziende seguito dalla cessione (non necessariamente totalitaria) delle partecipazioni, ottenute dal conferente, ai soci della conferitaria o a terzi; atti unitariamente qualificati – sulla base delle circostanze del caso concreto – e quindi tassati con imposta proporzionale di registro

¹ Cass 11 maggio 2017, n. 11666 (conforme a numerosi precedenti, ivi richiamati).

² Cass. n. 11666/2017 cit.

³ Cass. 15 marzo 2017, n. 6758 (conforme a numerosi precedenti, ivi richiamati).

⁴ Cfr. Cass. 19 giugno 2013, n. 15319; Cass. 18 dicembre 2015, n. 25487. Cfr., altresì, tra le altre, Cass. n. 6758/2017 cit. ad avviso della quale l'art. 20 determina l'applicazione dell'imposta sulla base della causa economica delle fattispecie negoziali complesse, mentre le disposizioni antielusive e l'art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente riguardano fattispecie prive di "causa economica", perciò si tratta di disposizioni diverse e complementari.

⁵Cfr. Agenzia delle entrate, ris. 26 luglio 2017, n. 98/E.

come cessione diretta, a titolo oneroso, dell'azienda (o dell'immobile) al cessionario delle partecipazioni⁶;

- la cessione totalitaria delle partecipazioni sociali, ritenuta qualificabile (e tassabile) come cessione di azienda, attesa «l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e di disposizione dell'azienda»⁷;

- la cd. cessione spezzatino, ossia la qualificazione come cessione di azienda di una pluralità di atti di cessione al medesimo acquirente, di beni, attività e passività aziendali, atomisticamente considerati, che «se funzionalmente e cronologicamente collegati possono esser idonei a realizzare "oggettivamente" gli effetti della vendita» dell'azienda⁸;

- la vendita di un fabbricato da demolire, qualificata come cessione di area edificabile sulla base di elementi interpretativi esterni e (eventualmente) successivi all'atto, in questa ipotesi consistenti in atti giuridici non negoziali o semplici comportamenti delle parti (ad es. pareri tecnici di edificabilità, presentazione di istanza alla PA per la demolizione/ricostruzione, la realizzazione di attività edilizia, ecc...)⁹.

La reazione della dottrina¹⁰ rispetto a questi indirizzi interpretativi è stata fortemente critica, in quanto l'art. 20 – come rilevato anche in precedenti studi del Consiglio Nazionale del Notariato¹¹ - non solo non consente di superare il limite del contenuto dell'atto presentato alla registrazione, anche per coerenza con il procedimento di applicazione e di riscossione dell'imposta di registro, indubbiamente strutturato, salvo espresse eccezioni, sul singolo atto¹², ma soprattutto non consente di applicare l'imposta ad un negozio differente ed alternativo (ad es. la cessione di azienda) rispetto a quello emergente dall'atto stipulato (ad es. il conferimento dell'azienda e la cessione delle partecipazioni, cui il legislatore riconduce un preciso regime fiscale), operando così dal punto di vista logico-giuridico una sostituzione della fattispecie negoziale scelta con una diversa fattispecie individuata in considerazione della medesima sostanza economica¹³.

Ed in questo senso si è espressa anche la Cassazione, con una sentenza¹⁴ non confermata dalle successive (in una controversia relativa ad un conferimento di azienda con successiva

⁶ Tra le molte, e per citare solo alcune tra le più recenti, Cass. n. 6758/2017 e Cass. n. 11666/2017 cit.; Cass. 12 maggio 2017, n. 11873; Cass. 24 novembre 2017, n. 28064.

⁷ Cass. 29 aprile 2016, n. 8542.

⁸ Tra le altre, Cass. 5 aprile 2017, n. 8793; Cass. 22 luglio 2016, n. 15175.

⁹ Cass. 21 aprile 2017, n. 10113; Cass. 21 novembre 2014, n. 24799.

¹⁰ Tra i numerosi contributi e senza alcuna pretesa di esaustività, cfr. tra i più recenti, anche in ordine alla ricostruzione del dibattito sull'interpretazione dell'art. 20 – con riferimenti al contrasto risalente alla formulazione dell'art. 8 della legge di registro del 1923 - Tabet, *L'applicazione dell'art. 20 t.u. registro come norma di interpretazione e/o antielusiva*, in Rass. trib., 2016, 913 ss.; Pischedola, *Con il nuovo abuso del diritto possibile una rilettura della norma sull'interpretazione degli atti*, in Il fisco, 2016, 1-2452 ss.; Canè, *Brevi note sullo stato della giurisprudenza intorno all'art. 20 del T.U. registro*, in Rass. Trib., 2016, 649 ss.; Mastroiacovo, *La nuova disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale nella prospettiva dell'imposta di registro*, in Riv. not., 2016, 31 ss.; Beghin, *Ancora equivoci sull'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro*, in Corr. Trib., 2017, 2622. Sul tema anche Girelli, *Forma giuridica e sostanza economica nel sistema dell'imposta di registro*, Milano, 2017.

¹¹ Petrelli, studio n. 95-2003/T, *L'imposta di registro – Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti*; Puri, studio n. 170-2011/T, *Sulla riqualificabilità come cessione di azienda della cessione dell'intero capitale di una s.r.l.*; Mastroiacovo, studio n. 151-2015/T, *L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile*; Tassani, studio n. 3-2017/T, *Art. 20 TUR e "causa reale dell'operazione economica": osservazioni sui più recenti orientamenti della Corte di cassazione*.

¹² Cfr. Tabet, *L'applicazione dell'art. 20 t.u. registro come norma di interpretazione e/o antielusiva*, cit.; Id., *Sulla competenza territoriale degli uffici in caso di riqualificazione di negozi giuridici collegati*, in Rass. trib., 2017, 820 ss.

¹³ Valorizzazione della sostanza economica che, al più, ma in presenza dei relativi presupposti, potrebbe trovare spazio in un accertamento anti abuso (cfr. studio 3-2017 cit.).

¹⁴ Cass. 27 gennaio 2017, n. 2054.

cessione di quote, tassata dall'Agenzia delle Entrate alla stregua di una vendita di azienda), secondo la quale l'art. 20 del testo unico non consentirebbe di «travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile», in quanto, in questo modo, si determinerebbe una «artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici».

3. L'art. 20 dopo la legge di bilancio 2018

A fronte di questi orientamenti, indubbiamente forieri di incertezze per i contribuenti, e in particolar modo per le imprese, in ordine al peso fiscale della propria programmazione negoziale, è intervenuta la legge di bilancio 2018¹⁵, proprio – come precisa la relazione illustrativa al disegno di legge – per dirimere alcuni dubbi interpretativi relativi alla portata applicativa dell'art. 20 del testo unico, resi evidenti dall'esame delle posizioni assunte dalla giurisprudenza di legittimità.

Si legge nella suddetta relazione illustrativa come la finalità dell'intervento normativo sia «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»¹⁶.

Non rilevano, inoltre, sempre secondo la relazione, 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)».

La relazione manifesta, pertanto, una chiara volontà di escludere quel tipo di utilizzo dell'art. 20 effettuato dagli uffici finanziari e dalla giurisprudenza, cogliendone esattamente la criticità (evidenziata anche dalla dottrina): la giurisprudenza procedeva nei suoi arresti ad un'assimilazione, ad una sostituzione di fattispecie negoziali aventi diversi effetti giuridici, assimilazione non consentita ai sensi dell'art. 20¹⁷ secondo la menzionata relazione.

Il testo attualmente vigente dell'art. 20, risultante all'esito delle modifiche, dispone:

*“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”*¹⁸.

¹⁵ Ai sensi dell'art. 1, comma 87, l. 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”.

¹⁶ Si noti che il termine collegati nella relazione è virgolettato, così sembrando implicitamente cogliere quel rilievo della dottrina secondo il quale il collegamento negoziale al quale la giurisprudenza ha attribuito rilevanza non è tale, o non lo è necessariamente, in senso civilistico, specie quando non vi è coincidenza di parti. Sul tema, fra gli altri, cfr. Beghin, *Ancora equivoci sull'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro*, cit.

¹⁷ Cfr. in questo senso, già prima della modifica, anche studio n. 3-2017/T cit.

¹⁸ Cfr. Assonime, *La riqualificazione degli atti nell'imposta di registro*, circ. n. 3 del 6 febbraio 2018, 13 s., la quale osserva come il nuovo testo dell'art. 20 è sicuramente idoneo a superare non solo l'interpretazione secondo cui gli uffici dovrebbero applicare l'imposta in base agli effetti economici desumibili da una combinazione di atti, ma anche la contestazione relativa alla riqualificazione della cessione di partecipazioni totalitarie in cessione di azienda, essendo la stessa fondata su un passaggio interpretativo che implica una valutazione estranea al contenuto dell'atto. Cfr. altresì Della Valle, *Il nuovo art. 20 del T.U.R. e l'“isolata” cessione totalitaria di partecipazioni: molto rumore per nulla*, in *Il fisco*, 2018, 1-517 ss., il quale evidenzia come, nel caso di un'isolata cessione totalitaria di partecipazioni, nulla cambierebbe con la modifica dell'art. 20, in quanto la tesi erariale secondo

Il testo esplicita, pertanto, quanto (già) tradizionalmente sostenuto con riguardo alla precedente formulazione dell' art. 20 dalla dottrina e parte della giurisprudenza¹⁹, secondo cui la disposizione, nello stabilire che l'imposta di registro deve essere applicata sulla base degli effetti giuridici riconducibili allo schema negoziale adottato dalle parti ed emergente dall'atto, non consente il ricorso ad elementi extratestuali e ad atti collegati (salvo specifiche disposizioni legislative), dovendo l'interpretazione essere limitata al contenuto complessivo dell'atto stesso (seppure superando l'eventuale classificazione giuridica effettuata dalle parti).

Questa considerazione potrebbe portare a ritenere che le modifiche in esame esplichino efficacia anche con riguardo ad atti posti in essere prima del 1° gennaio 2018 (con esclusione solo dei rapporti tributari già definitivi)²⁰. E ciò potrebbe sostenersi, anche se la disposizione non si qualifica espressamente come norma di interpretazione autentica (ai sensi dell'art. 1, comma 2, l. n. 212/2000) ed incide sulla formulazione della stessa con modifiche testuali²¹, in quanto il significato dell'art. 20 nella sua nuova formulazione coincide con quello – o almeno con uno dei possibili significati – attribuito al testo previgente dagli interpreti²².

Sulla questione la Cassazione è intervenuta affermando, invece, la natura innovativa delle modifiche, ritenute prive di effetti retroattivi²³.

la quale qualunque cessione totalitaria di partecipazioni andrebbe considerata quale cessione dell'azienda, era «assurda posto che a, tacer d'altro, essa finiva ... con il comportare l'abrogazione tacita delle norme del TUR che dispongono, a seconda dei casi, la tassazione in misura fissa o la esclusione da registrazione del trasferimento di partecipazioni».

¹⁹ Cfr., fra gli altri, Santamaria, *Registro (imposta di)*, Enc. Dir., XXXIX, 1988, 545; Uricchio, *Commento all'art. 20*, in D'Amati, La nuova disciplina dell'imposta di registro, Torino, 1989, 178 ss.; Tabet, *L'applicazione dell'art. 20 t.u. registro come norma di interpretazione e/o antielusiva*, cit., ed ivi anche i numerosi riferimenti giurisprudenziali; Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, parte speciale, Milano, 2016, 282 s. Si veda altresì Petrelli, studio n. 95-2003/T, cit.

²⁰ In termini analoghi cfr. Assonime, *La riqualificazione degli atti nell'imposta di registro*, cit., 15.

Pertanto, la relazione tecnica al disegno di legge si esprime genericamente in termini di "norma chiarificatrice", ma il servizio del bilancio del Senato, nella nota di lettura n. 195 del disegno di legge, pur rilevando che la precisazione normativa è finalizzata ad assicurare la certezza del diritto, potendo svolgere anche per il futuro una funzione deflattiva del contenzioso con l'Amministrazione finanziaria, osserva come la stessa non sembrerebbe avere natura di norma di interpretazione autentica in senso tecnico, con la conseguenza che «gli effetti della stessa dovrebbero valere per il futuro e non retroagirebbero quindi con riguardo alle fattispecie in essere ed ai contenziosi non ancora definiti».

²¹ In ordine ai caratteri essenziali della norma di interpretazione autentica, la Corte Cost. (sent. n. 480 del 1992) ritiene necessaria la presenza di tre requisiti: che la legge interpretativa lasci intatto il testo della norma interpretata; che il legislatore interprete scelga uno dei possibili significati attribuibili al testo interpretato; che il *quid novi* dell'interpretazione deve consistere nell'espulsione di tutti i possibili significati diversi da quello prescelto dal legislatore. Sui presupposti della legge di interpretazione autentica in dottrina cfr., tra gli altri, Tarello, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, 241 ss.; Guastini, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, 187; Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 455 ss.; Mastroiacovo, *La legge di interpretazione autentica: la particolare prospettiva dello statuto dei diritti del contribuente rispetto alle posizioni della dottrina e della giurisprudenza*, in AA.VV. Statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi – A. Fedele, Milano, 2005, 29 ss. In dottrina non vi è concordia di opinioni in ordine alla necessità o meno dell'esplicita qualifica di una disposizione quale legge di interpretazione autentica ex art. 1, comma 2, dello statuto dei diritti del contribuente. Al riguardo, per una sintesi delle varie posizioni, cfr. Falsitta-Fantozzi-Marongiu-Moschetti, *Commentario Breve delle leggi tributarie*, Tomo I, sub art. 1 l. 27 luglio 2000, n. 212, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, 474 s.

²² La Corte cost. ha più volte chiarito che «il legislatore può adottare norme di interpretazione autentica non soltanto in presenza di incertezze sull'applicazione di una disposizione o di contrasti giurisprudenziali, ma anche quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, così rendendo vincolante un significato ascrivibile ad una norma anteriore» (ex plurimis: sentenze n. 132 del 2016, n. 314 del 2013, n. 15 del 2012, n. 271 del 2011, n. 209 del 2010), precisando però anche che «la questione, come rilevato da questa Corte nelle più recenti sentenze rese in materia, non è tanto quella di verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo e sia perciò retroattiva ovvero sia innovativa con efficacia retroattiva, bensì di accertare se la retroattività della legge trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e sia, altresì, sostenuta da adeguati motivi di interesse generale (ex multis, sentenze n. 69 del 2014 e n. 264 del 2012)» (Corte cost. n. 132 del 2016).

²³ Cass. 26 gennaio 2018, n. 2007* (con nota critica di Fransoni, *La cassazione e l'art. 20 del Testo Unico dell'Imposta di Registro: fra scelte di campo, moniti e contorsioni argomentative*, in *Riv. dir. trib.*, suppl. on line del 30 gennaio 2018), la quale argomenta il mancato riconoscimento della natura interpretativa, tra l'altro, «in ragione del fatto che tale modificazione ha determinato una rivisitazione strutturale profonda ed antitetica della fattispecie impositiva pregressa; là dove l'art. 20 previgente (secondo l'indirizzo di legittimità) imponeva la tassazione sulla base di elementi (il dato extratestuale ed il collegamento negoziale) che vengono invece oggi espressamente esclusi». In dottrina, sulla questione dell'efficacia temporale dell'art. 20 cfr. Miele, *Imposta di registro: la*

Anche l’Agenzia delle entrate, in una risposta a Telefisco del 1° febbraio 2018, ha escluso la natura interpretativa delle modifiche, ritenendo che le stesse trovino applicazione «con riferimento all’attività di liquidazione dell’imposta effettuata dagli uffici dell’Agenzia a decorrere dal 1° gennaio 2018». E, quindi, «a partire dal 1° gennaio 2018, ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l’attività interpretativa di cui al novellato art. 20 del tur, tale vantaggio potrà essere valutato dal competente ufficio dell’Agenzia, in sede di controllo degli atti registrati anche in data antecedente al 1° gennaio 2018, sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell’abuso del diritto, di cui all’art. 10-bis della legge n. 212 del 2000». Le nuove disposizioni non trovano, invece, applicazione, ad avviso dell’Agenzia delle entrate, con riguardo ad avvisi di accertamento già notificati prima del 1 ° gennaio 2018, anche se non definitivi.

4. Le modifiche all’art. 53-bis del testo unico: una conferma dell’applicabilità all’imposta di registro della disciplina sull’abuso del diritto

La legge di bilancio interviene anche sul testo dell’art. 53-bis d.p.r. n. 131/1986, relativo alle attribuzioni e poteri degli uffici, premettendo all’attuale formulazione l’inciso «*fermo restando quanto previsto dall’art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212*», recante la disciplina sul contrasto all’abuso del diritto.

Ciò conferma semplicemente - senza alcun elemento di novità²⁴ - l’applicabilità all’imposta di registro della disciplina (sostanziale e procedimentale) dell’art. 10-bis cit., dalla sua introduzione nell’ordinamento, come sostenuto anche in precedenti studi del Consiglio Nazionale del Notariato²⁵.

Ed al riguardo, nella relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2018, si legge 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».

Ciò comporta l’opportunità di valutare se (ed eventualmente come) i casi rispetto ai quali la giurisprudenza ha operato ai sensi dell’art. 20 quella sostituzione, assimilazione di fattispecie negoziali, non consentita, possano essere accertati alla luce della normativa antiabuso.

Un problema di abusività dell’operazione non dovrebbe porsi, comunque, nel caso di scelta tra tipi negoziali ai quali il legislatore attribuisca differenti regimi fiscali, trattandosi di una scelta

tassazione dell’atto prescinde dal collegamento con altri negozi, in *Corr. trib.*, 2018, 3604 s.; Carinci, *L’efficacia temporale del nuovo art. 20 TUR, in il fisco*, 2018, 1-818 ss.

*Nelle more della pubblicazione del presente studio la Cassazione è intervenuta sull’irretroattività delle modifiche all’art. 20 con ulteriori sentenze (cfr. sent. n. 4407 del 23 febbraio 2018, n. 4589 del 28 febbraio 2018).

²⁴ Lomonaco-Mastroiacovo, *Legge di bilancio 2018: le modifiche all’art. 20 del testo unico dell’imposta di registro ed altre novità fiscali di interesse notarile*, in Cnn Notizie del 29 dicembre 2017. Cfr. altresì Assonime, *La riqualificazione degli atti nell’imposta di registro*, cit., 16 s.

²⁵ Cfr. Mastroiacovo, studio n. 151-2015/T cit.

consentita alla luce del principio del legittimo risparmio di imposta, codificato anche dall'art. 10-bis cit.²⁶.

Si pensi non solo alla cessione totalitaria delle quote, ma anche alla cessione delle quote preceduta dal conferimento di azienda, il quale andrebbe considerato quale atto propedeutico ad una scelta, come detto, legittima. In altri termini, se la legge prevede un trattamento tributario più vantaggioso al ricorrere di determinate condizioni, il contribuente dovrebbe avere il diritto di porre in essere queste condizioni per potere usufruire del trattamento²⁷. E così, se per l'ordinamento è indifferente la cessione delle partecipazioni invece della cessione di azienda, deve ritenersi legittimo il conferimento di azienda che consenta poi la cessione delle partecipazioni.

Si aggiunga anche che l'operazione complessiva realizzata mediante il conferimento di azienda e la cessione delle partecipazioni è considerata legittima dal legislatore ai fini delle imposte dirette ai sensi dell'art. 176 tuir²⁸, per cui sarebbe quantomeno anomalo che la stessa operazione risultasse illegittima ai fini delle imposte indirette, considerato che la disciplina dell'abuso del diritto, ed i relativi presupposti, trovano applicazione sia per le imposte dirette che per quelle indirette.

Quanto poi al conferimento dell'immobile gravato da mutuo ipotecario e seguito dalla cessione delle quote, è bene avere presente che – a prescindere da un'eventuale valutazione in termini di abusività²⁹ – il recupero di una maggiore imposta proporzionale di registro potrebbe essere fondato sul disconoscimento dell'inerenza della passività agli effetti della determinazione della base imponibile ai sensi dell'art. 50 del testo unico dell'imposta di registro³⁰.

²⁶ Ai sensi del comma 4 dell'art. 10-bis cit. «resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale». E già nella relazione di accompagnamento all'introduzione dell'art. 37-bis d.p.r. n. 600/1973 si precisava che il legittimo risparmio tributario «si verifica quando tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei Paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso... Tra gli strumenti giuridici fungibili, ma che il sistema pone su un piano di sostanziale parità si pensi, ad esempio, alla scelta ... tra cedere aziende e cedere partecipazioni sociali». In dottrina, tra gli altri, cfr. Carinci-Deotto, *D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, in *Il fisco*, 2015, 1-3107 ss. (i quali evidenziano che la configurabilità di un legittimo risparmio d'imposta non integra un'esimente, alla stregua delle valide ragioni economiche e ciò significa che qui il contribuente non deve giustificare il proprio comportamento adducendo valide ragioni economiche a fondamento dell'operazione, proprio perché l'operazione già trova ragione e giustificazione nel sistema); Contrino, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio di imposta*, in *Dir. pratica trib.*, 2016, 1407 ss.

²⁷ Un principio analogo, pur se rispetto a diversa fattispecie, è stato espresso dall'Agenzia delle entrate che ha ritenuto non sindacabile sulla base dell'art. 10-bis cit. una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale derivi un legittimo risparmio di imposta (circ. nn. 26/E e 37/E del 2016).

²⁸ Cfr. anche Assonime, *D.Ivo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto*, circolare 4 agosto 2016 n. 21, 126 s.

²⁹ Cfr. Cass. 14 febbraio 2018, n. 3533 [con nota di Fransoni, *L'elusione e la qualificazione degli atti negoziali ai sensi dell'art. 20 t.u.r. fra le vane speranze e il vano dolore (del contribuente)*, in *Riv. dir. trib.*, suppl. online del 15 febbraio 2018], la quale ha ritenuto abusivo il collegamento negoziale tra il contratto di mutuo garantito da ipoteca su determinati immobili ed il conferimento di essi, dopo pochi giorni, da parte dei mutuatari in una società, contestualmente costituita, con accolto a quest'ultima del debito, in quanto diretto a procurare il vantaggio fiscale della riduzione dell'imposta di registro (pagata non sul valore dell'immobile ma sul valore immobiliare al netto della passività) senza una ragione economica alternativa al risparmio di imposta. E, si noti, la Cassazione, pur pronunciandosi con riguardo ad una fattispecie antecedente all'entrata in vigore dell'art. 10-bis l. n. 212/2000, osserva come la regola generale del cui uso si tratta nella sentenza «è quella che, già prima di trovare espresso e generale riconoscimento, definizione e disciplina di natura procedimentale nell'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, ..., era stata da questa Corte (...) desunta dai principi, posti dall'art. 53 della Costituzione, di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, ed in forza della quale sono vietate ed inopponibili all'erario le operazioni che pur non contrastando con alcuna specifica disposizione, sono idonee a procurare un vantaggio fiscale e non possono spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta». Cfr. altresì Assonime, circ. n. 21 del 2016 cit., 128.

³⁰ Cfr. Cass. 11 gennaio 2018, n. 475, la quale ribadisce come ai fini della determinazione della base imponibile del conferimento di immobile si può tener conto solo delle passività inerenti all'oggetto, e non ad esempio di una passività personale del conferente

Inoltre, ai sensi dell'art. 10-bis cit., «affinché un'operazione possa essere considerata abusiva, l'Amministrazione finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

- a) la realizzazione di un vantaggio fiscale “indebito” costituito da “benefici anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”;
- b) l'assenza di “sostanza economica” dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in “fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”;
- c) l'essenzialità del conseguimento di un “vantaggio fiscale”.

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività». Laddove invece le operazioni presentino i tre elementi indicati, ai sensi del comma 3 dell'art. 10-bis, la ricorrenza di valide ragioni extrafiscali non marginali a giustificazione dell'operazione ne esclude l'abusività³¹.

Il procedimento di accertamento dell'abuso del diritto è, pertanto, complesso e prevede una serie di garanzie per il contribuente³².

In definitiva, dunque, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, secondo la disciplina di cui all'art. 10-bis cit., ed in presenza di tutti i suoi presupposti, può essere accertata la contrarietà di determinati atti negoziali alle norme fiscali, per procedere ad una diversa tassazione anche nella prospettiva di una valutazione unitaria degli atti stessi in combinazione con altri atti, fatti o comportamenti (e pur a prescindere dalla loro presentazione alla registrazione); mentre l'art. 20 del testo unico consente all'amministrazione finanziaria solo di individuare gli effetti giuridici del singolo atto presentato alla registrazione, sulla base della volontà espressa nelle varie clausole del negozio, anche se non coincidente con il *nomen iuris*, ma senza poter travalicare lo schema contrattuale nel quale l'atto risulta inquadrabile.

5. L'ambito applicativo dell'art. 20

Considerata la portata dell'art. 20 come meglio sopra individuata, non tutta la casistica di atti rispetto ai quali gli uffici finanziari e la giurisprudenza hanno in passato ritenuto di procedere ad una qualificazione non conforme al *nomen iuris*, deve ritenersi superata.

Si pensi, ad esempio, alla qualificazione, purché attraverso la ricostruzione della volontà espressa nelle clausole, come definitivi di contratti intestati come preliminari, oppure alla divisione di cosa futura che gli uffici qualifichino come reciproca concessione di diritti di superficie, sempre sulla base di un'interpretazione fondata sulle clausole del contratto, o ancora ad un contratto denominato di rettifica, oppure di ripetizione, le cui clausole determinino invece nuove obbligazioni o novazione di quelle originarie, alla locazione di un lastrico solare destinato alla realizzazione di un impianto fotovoltaico, qualificato dall'amministrazione finanziaria come concessione di diritto di superficie, e così via³³.

Casistica, in altre parole, correttamente rientrante nell'ambito dell'art. 20 del testo unico se diretta ad individuare gli effetti giuridici riconducibili allo schema negoziale adottato dalle parti

non collegata con l'immobile conferito, pur se accollata alla conferitaria. Sul tema cfr. altresì Petrelli, *Regime fiscale dei conferimenti in società ed enti*, studio n. 51/2003/T.

³¹ Così Agenzia delle entrate, ris. 25 luglio 2017 n. 97/E e ris. 26 luglio 2017 n. 98/E. Nello stesso senso anche ris. nn. 93/E e 101/E del 2016. Più in generale sull'abuso del diritto cfr. Mastroiacovo, studio n. 151-2015/T cit.; Raponi, studio n. n.56-2016/T, *Abuso del diritto nella pratica notarile: rilevanza delle valide ragioni extrafiscali nelle operazioni societarie straordinarie*.

³² Cfr., per tutti, studio n. 151-2015/T cit.

³³ Per approfondimenti in ordine alla possibile casistica cfr. Pischedola, *Con il nuovo abuso del diritto possibile una rilettura della norma sull'interpretazione degli atti*, cit.

ed emergenti dalla volontà espressa nelle clausole; mentre, diversamente, non si tratterebbe di qualificazione ma di quell'assimilazione di differenti fattispecie negoziali, non consentita ai sensi dell'art. 20 e non sindacabile come abuso del diritto se rispondente al principio del legittimo risparmio di imposta.

L'art. 20 esclude, quindi, il ricorso ad elementi interpretativi esterni e ad atti collegati, tuttavia tale espresso disconoscimento in via generale potrebbe trovare eccezione in altre disposizioni.

Lo stesso art. 20 fa, infatti, salve le successive disposizioni. Si pensi, ad esempio, all'art. 24 relativo alla presunzione di trasferimento delle pertinenze³⁴, o alle ipotesi di tassazione coordinata, ossia alle previsioni del testo unico dell'imposta di registro le quali stabiliscono le modalità di coordinamento e di tassazione di una seconda vicenda negoziale che si sovrappone ad una precedente, come nei casi di conferma, ratifica e convalida, di risoluzione, dichiarazione di nomina, ecc.³⁵.

Oltre queste ipotesi, ricorre la necessità di qualche ulteriore riflessione rispetto ad altre fattispecie particolari.

Ad esempio, quando agli effetti di un altro tributo, in regime di alternatività con l'imposta di registro, rilevi una nozione di "operazione" più che di singolo atto.

In particolare, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto si ritiene possa assumere rilevanza una nozione di operazione che non si ferma al solo atto di cessione di beni (o di prestazione di servizi) ma comprende anche tutti gli atti che servono a sostanziare il rapporto giuridico espresso dalle parti³⁶, e, pertanto, in virtù del principio di alternatività tra i due tributi, di cui all'art. 40 del testo unico, l'imposta di registro troverebbe applicazione all'operazione così definita in ambito iva. Così, ad esempio, l'art. 20 non dovrebbe portare ad escludere l'applicazione dell'imposta fissa di registro, ai sensi dell'art. 40 cit., alla quietanza contenuta in un atto separato e riferita ad una cessione soggetta ad iva³⁷.

L'art. 20 non esclude, parimenti, la rilevanza di un legame funzionale dell'atto presentato alla registrazione con atti e provvedimenti ad esso esterni, laddove essa sia prevista in disposizioni speciali al di fuori del testo unico.

Ad esempio, l'art. 19 della l. n. 74 del 1987 che esenta dall'imposizione gli atti "relativi" al procedimento di separazione o divorzio³⁸ o l'art. 20 della l. Bucalossi, il cui ambito agevolativo si estende, a maggior ragione dopo le integrazioni apportate dalla legge di bilancio 2018, a tutti gli atti attuativi degli accordi o convenzioni con gli enti pubblici, preordinati alla trasformazione del territorio³⁹.

Inoltre, la formulazione dell'art. 20 non impedisce di determinare la tassazione di un primo atto sulla base di un successivo atto integrativo recante, ad esempio, dichiarazioni fiscali (laddove

³⁴ Cfr. Assonime, *La riqualificazione degli atti nell'imposta di registro*, cit., 16, secondo la quale non sembrano rientrare nel richiamo delle disposizioni successive gli articoli 21 e 22 in quanto essi stabiliscono dei criteri di tassazione in presenza di elementi contenuti nell'atto. In ogni caso, comunque, gli stessi continuano a trovare applicazione.

³⁵ Cfr. Tabet, *Sulla competenza territoriale degli uffici in caso di riqualificazione di negozi giuridici collegati*, cit.; Basilavecchia, studio n 102-2008T, *La denuncia di eventi successivi alla registrazione*.

³⁶ Cfr. Fedele, *Assetti negoziali e 'forme d'impresa' tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1105; Fransoni, *Oggetto dell'imposta* (art. 1 D.P.R. 26.04.1986, n. 131), in Codice delle leggi tributarie, a cura di A. Fedele, G. Mariconda, V. Mastroiacovo, Milano, 2014, 16; Assonime, circ. n. 21 del 2016 cit., 118.

³⁷ Petrelli, studio n. 56-2001/T, *Compravendita soggetta ad Iva, quietanza con atto separato e imposta di registro*.

³⁸ Sul tema cfr. Pischedola, studio n.31-2017/T, *L'intervento del notaio nella soluzione della crisi coniugale, della unione civile e della convivenza: profili fiscali*.

³⁹ Sul tema cfr. Pischedola, studio n.13-2018/T, *Atti preordinati alla trasformazione del territorio dopo la legge di bilancio n.205/2017: trattamento tributario* (in corso di pubblicazione).

ammesso), perché evidentemente lo stesso non incide sugli effetti giuridici del primo atto, ma ne integra il contenuto sotto un diverso profilo.

6. L'art. 20 nel sistema di "Adempimento unico"

La riformulazione dell'art. 20 nulla cambia rispetto all'autoliquidazione dell'imposta da parte del notaio ed al controllo della stessa da parte dell'amministrazione finanziaria, dovendosi richiamare al riguardo le riflessioni già svolte in riferimento al sistema di "Adempimento unico"⁴⁰.

L'amministrazione finanziaria può qualificare l'atto presentato alla registrazione ai sensi dell'art. 20 ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ma nel sistema di Adempimento unico, dove è il notaio ad autoliquidare l'imposta, l'amministrazione procederà, successivamente alla registrazione, laddove la qualificazione comporti la debenza di una maggiore imposta rispetto a quella già applicata.

L'art. 20 opera così in sostanza quale disposizione diretta a colpire l'evasione, ossia il mancato pagamento di imposta.

Quanto alla natura dell'imposta oggetto di recupero da parte dell'ufficio ai sensi dell'art. 20⁴¹ (se si tratti, cioè, di imposta complementare oppure, eventualmente e a determinate condizioni, di una cd. principale postuma e, oltre, i 60 giorni, di imposta suppletiva) va ricordato che secondo dell'art. 42, comma 1, del d.p.r. n. 131/1986 «è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso». E l'art. 3-ter del dlgs. 18 dicembre 1997, n. 463 stabilisce che «gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. ... Per i notai è ammessa la compensazione di tutte le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore, con conseguente esclusione della possibilità di richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria».

Con riguardo a tale norma la circ. n. 6/E del 5 febbraio 2003 (richiamata dalla circ. n. 18/E del 29 maggio 2013) ritiene che l'attività di controllo non sia limitata a una verifica di eventuali errori materiali o di incoerenza rispetto ai dati contenuti nel modello unico informatico, ma che comunque la stessa debba attenersi al contenuto dell'atto, raccomandando agli uffici di rilevare esclusivamente errori ed omissioni sulla base di elementi oggettivi, univoci e chiaramente desumibili dall'atto, «senza sconfinare, in questa fase riservata al controllo dell'imposta principale, in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti registrati o, comunque, pervenire a conclusioni sorrette da interpretazioni non univoche o che necessitino di qualsiasi attività istruttoria».

⁴⁰ Cfr. Mastroiacovo-Puri, studio n. 67-2003/T, *Adempimento unico – recupero di imposta principale dopo la registrazione*; Petrelli, studio n. 66a-2003/T, *Adempimento unico- Dichiarazioni da rendere in atto notarile ai fini tributari*; Puri, studio n. 126-2011/T, *Sulla corretta qualificazione in termini di imposta principale o suppletiva richiesta a fronte dell'errore o omissione in sede di controllo degli atti autoliquidati*; Id., studio n. 855-2014/T, *Il ruolo del notaio nel sistema di autoliquidazione delle imposte*. Cfr. altresì Monteleone – Santangelo, *L'imposta principale applicata dopo la registrazione*, in Assonat Campania, ottobre 2002; Pappa Monteforte, *L'autoliquidazione notarile delle imposte nella registrazione telematica*, in *Rass. trib.*, 2014, 767 ss.; Arcella, *I controlli sulle autoliquidazioni: limiti degli uffici e poteri rimediali da parte del notaio (art. 3-ter, D.lgs. 18.12.1997, n. 463)*, in Codice delle leggi tributarie, cit., 584 ss.

⁴¹ Non vi è dubbio, invece, che l'imposta richiesta a seguito di una contestazione fondata sui presupposti dell'abuso del diritto debba avere natura di imposta complementare. Sul punto per maggiori approfondimenti, cfr. studio n. 151-2015/T cit.

Può, dunque, sostenersi che la qualificazione giuridica, effettuata dagli uffici, comporta un apprezzamento sulla portata dell'atto, potendo essere il risultato di un percorso argomentativo complesso che, pur se fondato sul contenuto dell'atto, non può dirsi meramente correttivo di un errore (sia pure di diritto) emergente in modo oggettivo ed univoco, per *tabulas*, dall'atto stesso. Conseguentemente, dovrebbe escludersi - quantomeno in questi casi - la possibilità che l'amministrazione finanziaria contesti al notaio, in sede di cd. principale postuma, la debenza di una maggiore imposta ai sensi dell'art. 20⁴².

D'altro canto la stessa Corte di cassazione si è talvolta pronunciata ritenendo che ai sensi dell'art. 3-ter cit. «l'ufficio può rettificare l'ammontare dell'imposta principale con un controllo limitato alla correzione di errori materiali o di omissioni, emergenti 'ictu oculi' dall'atto stesso, quindi errori relativi alla liquidazione del tributo senza alcun potere di rettificare, in senso sostanziale, l'autoliquidazione, sulla base di una diversa interpretazione dell'atto, necessitando al riguardo, un autonomo atto di accertamento»⁴³.

Quanto fin qui osservato rileva se la qualificazione operata dall'amministrazione finanziaria giustifica la debenza di una maggiore imposta.

Tuttavia potrebbe residuare il dubbio se l'art. 20 sia diretto solo a contrastare l'evasione o se sia norma finalizzata ad individuare la corretta tassazione dell'atto.

La formulazione e collocazione sistematica della disposizione depongono per un suo inquadramento quale criterio generale di tassazione, tenuto conto, peraltro, che secondo parte della giurisprudenza e della dottrina⁴⁴ essa concorre - unitamente all'articolo 1 del testo unico - a definire l'oggetto dell'imposta, attribuendo rilevanza agli effetti giuridici dell'atto.

E la corretta tassazione dell'atto sulla base dei suoi effetti giuridici potrebbe anche portare ad una tassazione inferiore a quella già applicata⁴⁵.

Se così è, allora il contribuente dovrebbe poter assumere a fondamento di un'istanza di rimborso una diversa qualificazione dell'atto rispetto al *nomen iuris* originariamente attribuito⁴⁶,

⁴² Cfr. Pischedola, *Natura dell'imposta richiesta dall'A.F. a seguito di "riqualificazione negoziale"*, risposta a quesito n. 148-2012/T. Cfr. altresì Id., *La consulenza fiscale del notaio, con particolare riferimento al rischio di "riqualificazione negoziale"*, in *Notariato*, 2012, 453 ss.; Pappa Monteforte, *L'autoliquidazione notarile delle imposte nella registrazione telematica*, cit.

⁴³ Cass. 25 giugno 2014 n. 14433. Cfr., altresì, Cass. 31 gennaio 2017, n. 2403, la quale – sebbene in un giudizio inerente all'insussistenza dei presupposti per l'applicabilità delle agevolazioni legate all'inserimento dell'immobile trasferito in un piano di recupero – riconosce all'imposta, richiesta inizialmente al notaio rogante, natura, invece, di complementare posto che la stessa «consegue all'esito di una valutazione di natura squisitamente giuridica che comporta una sorta di mediazione culturale che costituisce un filtro rispetto alla mera rilevabilità, sulla base degli elementi desumibili dall'atto – da intendersi come errori o omissioni di immediata percettibilità, ovvero elementi di natura oggettiva di indiscutibile portata – della debenza di una maggiore imposta»; Cass. 17 maggio 2017, n. 12257 (con nota di Mastroiacovo, *Non è sempre principale l'imposta recuperata nei sessanta giorni dalla registrazione telematica*, in *Corr. trib.*, 2017, 1993 ss.). In senso contrario si veda, però, Cass. n. 10215 del 18 maggio 2016, la quale ha ritenuto legittima la maggiore imposta (definita integrativa) richiesta al notaio sulla base di una determinata interpretazione del contratto (nella specie un atto di cessione di un complesso immobiliare qualificato dall'ufficio come cessione di azienda), in quanto «condotta esclusivamente sugli elementi da quest'ultimo desumibili e, segnatamente dalla tipologia e destinazione unitaria dei beni trasferiti, assunta quale vera e propria evidenza contrattuale, in quanto risultante dalla ricostruzione delle clausole negoziali e dalla chiara lettura delle espressioni utilizzate dalle parti e contenute nell'atto».

⁴⁴ Cfr. Pischedola, *Interpretazione degli atti* (art. 20 D.P.R. 26.04.1986, n. 131), in Codice delle leggi tributarie, cit., 111.

⁴⁵ Si pensi all'esempio del preliminare qualificato come definitivo, la cui tassazione ben potrebbe essere inferiore a quella applicata al preliminare con acconti o caparbe.

⁴⁶ Ci si potrebbe anche interrogare in ordine all'ammissibilità di un recupero da parte del notaio dell'eventuale maggiore imposta pagata per un errore, emergente in modo univoco dall'atto, sul titolo o sulla forma apparente mediante la compensazione di cui all'art. 3-ter già citato. In generale sul tema della compensazione ex art. 3-ter cit. cfr. Mastroiacovo-Puri, studio n. 67-2003/T, *Adempimento unico – recupero di imposta principale dopo la registrazione*, ad avviso dei quali la stessa dovrebbe avere lo stesso ambito operativo dei controlli degli uffici sull'autoliquidazione. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria tende ad ammettere la compensazione solo per eccedenze di pagamento «evidenziate in modo automatico e legate a meri errori in sede di autoliquidazione riscontrati dall'ufficio» (ris. 11 dicembre 2013, n. 90/E), affermazione peraltro non chiara posto che non risulta che gli uffici procedano ad eventuali comunicazioni al notaio dell'esito del controllo circa la maggiore imposta pagata.

così anche sollecitando l'attività interpretativa dell'amministrazione finanziaria ed eventualmente del giudice⁴⁷.

7. Conclusioni

La riformulazione dell'art. 20 del testo unico ad opera della legge di bilancio 2018 intende porre fine al contrasto sulla portata di tale norma, dovendo risultare chiaro che la suddetta disposizione fonda l'interpretazione dell'atto presentato alla registrazione, ai fini dell'applicazione dell'imposta, solo sul contenuto di quest'ultimo.

L'art. 20 consente, in altri termini, di individuare gli effetti giuridici riconducibili allo schema negoziale scelto dalle parti ed emergenti dalla volontà espressa nelle clausole dell'atto, anche se non conformi al titolo o alla forma apparente, senza poter ricorrere ad elementi interpretativi extratestuali o ad atti collegati (salvo alcune eccezioni, previste legislativamente).

E ciò comporta che non si possa disattendere lo schema negoziale al quale l'atto risulta ascrivibile, non essendo ammissibile assimilare fattispecie negoziali aventi differenti effetti giuridici.

È possibile, invece, che sia contestata una diversa tassazione ai fini dell'imposta di registro anche a seguito di una valutazione unitaria dell'atto in combinazione con altri atti, fatti o comportamenti, se in presenza dei presupposti (e secondo la disciplina) dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis l. n. 212/2000.

Tuttavia, anche sotto il profilo dell'abuso del diritto, si ritiene che non possa essere contestato il ricorso ad uno strumento negoziale in luogo di un altro laddove esso derivi da una scelta tra tipi negoziali ai quali il legislatore attribuisca differenti regimi fiscali, trattandosi di una scelta consentita alla luce del principio del legittimo risparmio di imposta.

Infine, quanto alle modalità applicative, si continua a ritenere che l'art. 20, anche come riformulato, dovrebbe fondare avvisi di recupero di imposta complementare laddove la qualificazione giuridica dell'atto da parte dell'ufficio sia il risultato di una valutazione del suo contenuto che non possa dirsi meramente correttiva di un errore emergente, per *tabulas*, in modo oggettivo ed univoco dall'atto stesso.

Annarita Lomonaco

⁴⁷ Laddove si ritenga che solo a questi soggetti spetti il potere di qualificazione.