

### 3. PROMEMORIA



#### Art. 20 del T.U.R. - Interpretazione autentica

*di Raffaele Trabace*

#### **LEGGE 30 dicembre 2018 , n. 145**

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021.

Pubblicata in *S.O. n. 62/L* alla G.U. *Serie generale* - n. **302** del 31-12.2018

#### **Art. 1, comma 1084**

*L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.*

L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di bilancio 2018) aveva così modificato l'art. 20 del T.U.R.

#### **Testo attuale**

*1. 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.*

#### **Testo previgente**

*1. 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.*

In merito va ricordato che in vari contenziosi sorti sotto il vigore dell'art. 20 del d.P.R. 131/1986, nel testo anteriore alla modifica, gli uffici e la giurisprudenza della Cassazione avevano ritenuto che la norma considerasse preminente la causa reale dell'operazione e che pertanto la fattispecie dovesse essere qualificata anche sulla base del collegamento tra più atti e mediante il ricorso a elementi extratestuali. Così, per es., si riteneva che il conferimento di un'azienda in società e la successiva cessione delle quote della conferitaria integrassero una cessione d'azienda, con conseguente applicazione dell'imposta di registro proporzionale del 3%. Mentre invece il conferimento di azienda in società e la cessione di quota, autonomamente considerate, comportano l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

Nei vari giudizi pendenti avanti alla Cassazione, nonostante i ricorrenti avessero invocato a sostegno delle loro tesi anche l'applicabilità dell'art. 20 nel testo modificato, la Corte in più riprese, aveva stabilito che la nuova formulazione dell'art. 20 del T.U.R. non potesse esplicare effetti rispetto a contenziosi sorti in costanza della norma previgente, ***“atteso che trattasi, appunto, di modifica -come reso palese dalla lettera della norma- e quindi di innovazione -segnatamente di innovazione volta ad introdurre limiti all'attività di qualificazione giuridica della fattispecie-, destinata, come tale, a valere solo pro futuro.”***

Si riportano qui di seguito i passi salienti di alcune decisioni della Corte sul tema.

*“5.1 questa Corte, considerato che l'art. 20 del d.P.R. 131/86 (“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”) chiaramente esprime il principio di prevalenza della sostanza sulla forma -principio a cui è correlata “l'evoluzione normativa che ha caratterizzato la prestazione patrimoniale tributaria di registro, dal regime della tassa, avente come oggetto l'atto inteso nella sua forma documentale, e come contenuto una determinata quantità di denaro da riscuotere in corrispettivo del servizio di registrazione, a quello dell'imposta, avente come oggetto la manifestazione di capacità contributiva correlabile a una ben dimostrata forza economica” (Cass. 11873/2017)-, in coerenza con il rilievo per cui tale principio sarebbe svilito da una concezione che non consentisse di ricercare la sostanza dell'atto avvalendosi anche di elementi esterni al documento, ha più volte affermato che detto principio non solo consente, ma addirittura impone, laddove vi siano pattuizioni frazionate in più atti, anche non contestuali, oggettivamente idonee a produrre un certo effetto giuridico, di guardare, nell'applicazione dell'art. 20, non all'atto risultante dal documento singolarmente considerato ma all'effetto giuridico unitario derivante dai vari atti collegati (v., tra le più recenti, Cass. 11873/2017, che richiama Cass. n. 10216/2016, n. 1955/2015, n. 14150/2013, n. 6835/2013; Cass. 6578/2017; Cass. 3562/2017);*

*5.4. nessun rilievo, infine, può essere annesso alla modifica apportata all'art. 20 del d.P.R. 131/86, dall'art.1, comma 87, lett. a), della 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 »), atteso che trattasi, appunto, di modifica -come reso palese dalla lettera della norma- e quindi di innovazione -segnatamente di innovazione volta ad introdurre limiti all'attività di qualificazione giuridica della fattispecie-, destinata, come tale, a valere solo pro futuro.*

***(Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 4588/2018, pubblicata il 28/02/2018)***

Più di recente la Cassazione dopo aver ribadito, che “*l'art. 1, comma 87, lett. a), della l. n. 205 del 2017, il quale ha modificato l'art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986, non esplica, in mancanza di espressa previsione, effetto retroattivo*” ha stabilito che ai fini della qualificazione giuridica dell'atto negoziale, l'indagine non può essere limitata al contenuto testuale dell'atto negoziale, ma deve considerare l'insieme degli elementi che possono consentire l'individuazione del reale intento delle parti, sulla base dell'indirizzo, fatto proprio dalla stessa Corte, secondo il quale l'atto deve esser tassato in ragione degli effetti giuridici che lo stesso oggettivamente produce.

***(Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 5, n. 31602/2018, pubblicata il 6/12/2018)***

La natura di interpretazione autentica conferita alla modifica dell'art. 20 del T.U.R. dalla norma in commento, dovrebbe comportare come naturale conseguenza, relativamente ai giudizi in corso sorti sotto vigore della norma nel testo previgente, un esito positivo per le tesi dei contribuenti, qualora la difesa erariale si fondi non soltanto sugli elementi desumibili dall'atto, come la norma dispone, ma anche su quelli extratestuali e sugli atti ad esso collegati.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§