

24 ORE BUSINESS SCHOOL
MILANO, DALL'8 MARZO 2018 - 2° ED.
MASTER PART TIME con possibilità di stage
7 mesi di formazione in aula (21 giornate)
con sessioni in distance learning

Business School S.p.A.
Milano - Via Torino, 15 - Milano Academy
Organizzazione con sistema di qualità certificato ISO 9001:2008

GRUPPO 24 ORE

NORME & TRIBUTI

Il Sole **24 ORE**

24 ORE BUSINESS SCHOOL
MASTER EUROPROGETTAZIONE PER L'ACCESSO AI FINANZIAMENTI COMUNITARI

Servizio Clienti
tel. 02 3022 3811 / 3367
fax 02 3022 3462 / 2059
business.school@i24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Mercoledì
14 Febbraio 2018

IL GIORNALE DEI PROFESSIONISTI

www.ilsolo24ore.com
@24NormeTributi



ROTTAMAZIONE BIS L'istanza blocca le misure cautelari

Rosanna Acierno ▶ pagina 20



NO PROFIT Per il Terzo settore trasparenza soft

Giuseppe Latour ▶ pagina 21

Società. Secondo la Commissione tributaria di Milano per le operazioni ante 2018 bisogna tenere conto delle recenti modifiche al Tur

Retro, la Ctp dribbla la Cassazione

La norma previgente non è per forza in contrasto con le regole da poco introdotte

Veronica Busatta
Luca Miele

Il novellato articolo 20 del Testo unico del registro non ha efficacia retroattiva ma l'interprete non deve necessariamente attribuire alla norma previgente un contenuto precettivo opposto a quello di nuova introduzione.

Questa la sintesi della sentenza depositata il 12 febbraio 2018 dalla Ctp Milano che aggiunge un nuovo capitolo alla querelle sulla natura interpretativa o innovativa dell'articolo 20 Tur, così come modificato dalla legge di Bilancio 2018.

La pronuncia riguarda un accertamento dell'ufficio finanziario relativo a un conferimento di azienda e successiva cessione to-

IL PUNTO

La decisione è in linea con la giurisprudenza minoritaria che considera i singoli atti e non la loro finalità

talitaria della partecipazione nella conferitaria; operazione qualificata dall'ufficio come cessione di azienda ai fini dell'imposta del registro, in quanto l'effetto finale degli atti (distinti ma collegati) va identificato, appunto, quale cessione di azienda.

La Commissione ricorda, in primis, che la giurisprudenza diligitimità si è orientata, nel tempo, a considerare l'imposta di registro più che «imposta d'atto» come «imposta di negozio», correlata alla causa concreta dell'operazione quale risulta dal collegamento funzionale con altri atti la cui causa tipica concorre alla realizzazione di un unitario programma negoziale. Si tratta di un indirizzo giurisprudenziale che si è andato fortemente consolidando, cui ha aderito l'operato dell'Agenzia.

Tuttavia - ragiona la Commissione - la legge di Bilancio 2018 ha modificato l'articolo 20 del Tur, negando la rilevanza del collegamento tra atti e degli elementi extratestuali dell'atto sottoposto a registrazione, riportando la natura dell'imposta di

registro a «imposta d'atto». Il dibattito - ricorda la Commissione - si è a questo punto spostato sulla natura innovativa o interpretativa della novella.

Al riguardo, è evidenziato che l'efficacia quale norma di interpretazione retroattiva è avvalorata dalla relazione illustrativa alla modifica della norma, laddove è affermato che l'intervento legislativo intende chiarire i dubbi interpretativi che tale previsione ha generato (Ctp Reggio Emilia, sentenza 4/2018) ma, allo stesso tempo, è indubbio che il dato testuale della legge di Bilancio 2018 (articolo 1, comma 87, legge 205/2017) attribuisce natura innovativa all'intervento e opera solo per il futuro, come affermato dalla recente Cassazione, sentenza 2007/2018.

La nuova norma è stata oggetto anche di un recente intervento dell'agenzia delle Entrate nel corso del Telefisco 2018, che ha sostenuto l'applicazione della norma ai soli atti impositivi notificati dal 1° gennaio del 2018.

La Commissione, dopo aver ripercorso le diverse tappe della querelle, chiude affermando che l'interprete non è comunque obbligato a dare alla norma previgente un significato contrastante con quella di cui alla recente modifica; anzi, proprio il contrasto che ancora si registra nella giurisprudenza di legittimità autorizza a tener conto della novità legislativa sulla base di una lettura della norma costituzionalmente orientata in direzione della preminenza del principio di ragionevolezza.

In tal senso, la Commissione ha ritenuto di dover interpretare il previgente articolo 20 Tur in conformità all'indirizzo giurisprudenziale minoritario, secondo il quale l'ufficio deve indagare unicamente gli effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione, tassandolo secondo la natura che risulta dal medesimo e dalle clausole in esso contenute, senza attribuire alcuna rilevanza agli effetti economici del collegamento tra atti. Sulla base di questo ragionamento il ricorso è stato accolto, con conseguente annullamento dell'atto impugnato.

In particolare il testamento pubblico disponeva in favore del

Le interpretazioni

01 | CASSAZIONE

Secondo la Cassazione del 26 gennaio 2018, n. 2007, le modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 87 della legge di Bilancio 2018 sono talmente rilevanti da apportare una rivisitazione strutturale, profonda e antitetica della fattispecie impositiva pregressa. La novella, non ha natura interpretativa, ma innovativa; conseguentemente, gli atti antecedenti alla data del 1° gennaio 2018 continuano ad essere assoggettati all'imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione dell'articolo 20.

02 | CTP REGGIO EMILIA

Per la Ctp di Reggio Emilia del 31 gennaio 2018, n. 4, la modifica apporta una rivisitazione strutturale, profonda e antitetica

della fattispecie impositiva pregressa solo con riguardo alle pronunce fondate sulla cosiddetta «teoria della causa concreta». La natura interpretativa della misura non può escludersi tout court, poiché nel momento in cui il legislatore sceglie una tra le varie, possibili, interpretazioni di una norma, la scelta del legislatore non può che qualificarsi come norma di natura interpretativa al di là del fatto che, formalmente, non sia qualificata come tale.

03 | AGENZIA DELLE ENTRATE

L'agenzia delle Entrate, in una delle risposte fornite in occasione di Telefisco 2018 del 2 febbraio, nega la valenza interpretativa della novella appellandosi all'articolo 1 dello Statuto del contribuente, per il quale le

norme interpretative devono essere qualificate come tali. Le nuove disposizioni, peraltro, in virtù del principio del cosiddetto «tempus regit actum», non trovano applicazione con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati in data antecedente al 1° gennaio 2018, ancorché non definitivi.

04 | ASSONIME

Secondo la circolare Assonime del 6 febbraio 2018, n. 3, a prescindere dalla natura innovativa o interpretativa delle nuove disposizioni, gli accertamenti fondati sulla tesi secondo cui l'articolo 20 avrebbe avuto sino ad oggi il significato di permettere la tassazione di un atto sulla base degli effetti economici desumibili dalla combinazione di questo atto con

altri, andrebbero, annullati in autotutela dall'amministrazione finanziaria poiché privi di un reale fondamento giuridico.

05 | CTP MILANO

La Ctp di Milano del 12 febbraio 2018, n. 571 sostiene che il novellato articolo 20 del testo unico del registro non ha efficacia retroattiva ma l'interprete non deve necessariamente attribuire alla norma previgente un contenuto precettivo opposto a quello di nuova introduzione; anzi, proprio il contrasto che ancora si registra nella giurisprudenza di legittimità autorizza a tener conto della novità legislativa sulla base di una lettura della norma costituzionalmente orientata in direzione della preminenza del principio di ragionevolezza

Lo scioglimento della comunione. Per la Ctp Milano non è ricchezza aggiuntiva ma una diversa assegnazione della quota

Conguaglio ereditario con aliquota dell'1%

Massimo Romeo

Il conguaglio in denaro disposto dalla sentenza sulla divisione della comunione ereditaria non costituisce una ricchezza aggiuntiva tassabile come trasferimento immobiliare, ma soltanto l'assegnazione della quota ereditaria in forma diversa da quella in natura riservata per legge agli altri coeredi; pertanto la tassazione, ai fini dell'imposta di registro, deve limitarsi all'1% dell'intero valore netto della massa comune. Questo il principio che emerge dalla sentenza n. 572 depositata il 12 gennaio dai giudici della Ctp di Milano.

Il caso riguardava l'impugnazione da parte di alcuni coeredi di avvisi tramite i quali il Fisco liquidava l'imposta di registro in relazione ad una sentenza della Corte di appello sulla divisione della comunione ereditaria del de cuius.

In particolare il testamento pubblico disponeva in favore del

coniuge legato in sostituzione di legittima (usufrutto generale della casa di abitazione) e istituiva eredi universali tre dei figli, disponendo che la quota loro riservata venisse soddisfatta preferibilmente in denaro e attribuendo agli altri tre figli, oltre alla quota di riserva, anche l'intera quota disponibile.

La Corte d'appello, in parziale riforma della sentenza del Tribunale, rideterminava la quota riservata per legge a ciascuno dei sei figli e, nel medesimo importo, la quota spettante a due di essi «a titolo di conguaglio divisionale».

Tutti i ricorrenti deducevano la violazione dell'articolo 34 del Dpr 131/1986 in quanto ad alcuni coeredi era stata attribuita la sola quota di riserva loro spettante; l'Ufficio, di contro, supponendo un trasferimento di quote, applicava una tassazione del 9% (trasferimento di fabbricato) e del

12% (trasferimento di terreno) e sosteneva che la norma sopraccitata va interpretata nel senso che le eccedenze previste si valutano in relazione a quei soggetti che, nell'ambito della divisione ereditaria, percepiscono beni per un valore superiore alla quota di legittima, indipendentemente dal fatto che tali beni siano costituiti da denaro o immobili.

Il Collegio ambrosiano mette in parallelo il dato letterale normativo con quanto disposto dalla sentenza della Corte d'appello.

La norma richiamata prevede testualmente che «la divisione, con la quale ad un dividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente»; evidente la ratio della norma di assoggettare all'imposta l'attribuzione ad uno dei soggetti condivi-

denti di un bene economico aggiuntivo attraverso una somma di denaro necessaria a rendere le quote omogenee nel loro valore.

Tuttavia, chiosano i giudici, nel caso di specie non vi era alcuna eccedenza rispetto alla quota di riserva spettante in quanto il termine «conguaglio» utilizzato nel dispositivo dalla Corte di appello non andava inteso come il valore eccedente la quota di spettanza, ma semplicemente per quantificare in una somma di denaro la quota ereditaria riservata per legge ai due coeredi in coerenza con quanto espressamente stabilito dal de cuius. Alla luce di tali deduzioni la Ctp dichiara l'erroneità della liquidazione dell'imposta di registro sui conguagli in quanto l'Ufficio avrebbe dovuto limitarsi ad applicare l'imposta dovuta sull'intero valore netto della massa comune (aliquota dell'1%).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Concordato. La decisione della Suprema corte

Niente sconti al «terzo assuntore»

Angelo Busani

Il decreto che omologa il concordato fallimentare con intervento di un terzo assuntore è soggetto a imposta di registro in misura proporzionale, a causa degli effetti traslativi che sono provocati dal provvedimento giudiziale; non si può quindi applicare al concordato con assuntore lo stesso orientamento (e cioè l'imposta di registro in misura fissa) che è praticato per il decreto di omologa del concordato con cessione di beni. È quanto deciso dalla Cassazione nella sentenza 3286/2018.

Secondo la Corte, il concordato con assuntore e il concordato con cessione di beni non sono equiparabili poiché, a fronte della vicenda traslativa che si ha nel primo caso, nel concordato con cessione non si assiste a un trasferimento di beni ma al semplice conferimento di un mandato.

Il decreto che omologa il concordato con cessione di beni, infatti, non comporta il trasferimento di proprietà dei beni ceduti, ma l'attribuzione, in favore degli organi della procedura concordataria, della legittimazione a disporre di tali beni, consistendo quindi in un mandato irrevocabile a gestire e a liquidare i beni ceduti. Pertanto, il trasferimento dei beni dall'impresa in concordato al soggetto acquirente si ha solo in esito all'esecuzione di questo mandato ad alienare e non nel momento di conferimento del mandato stesso.

Viceversa, l'omologa del concordato ove vi è il subentro di un terzo assuntore del concordato comporta un immediato trasferimento dei beni all'assuntore. Cosicché, non è applicabile il principio in base al

quale si rende dovuta, per il decreto di omologa, l'imposta di registro in misura fissa, in quanto si tratta di un principio che è stato dettato per il concordato con cessione dei beni.

Quando, con le sentenze di Cassazione n. 19141/2010 e 19596/2015, è stata proclamata l'applicabilità dell'imposta di registro fissa per il decreto di omologa del concordato, si trattava di decreti di omologa relativi al concordato con cessione di beni e non relativi al concordato con intervento di un terzo assuntore. E anche quando l'imposta fissa è stata ritenuta applicabile per un decreto di omologa di un concordato dalla sentenza di Cassazione n. 11585/2007, si trattava di un concordato con garanzia, pur'esso privo di immediato effetto traslativo.

In sostanza, secondo la sentenza 3286/2018, se è vero che l'articolo 8, lett. g), Tariffa parte prima allegata al Testo unico dell'imposta di registro sancisce l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per i provvedimenti giudiziari recanti un'omologazione, si tratta di una prescrizione di natura «residuale», applicabile solo quando all'omologazione «non si correlino effetti traslativi». E ciò anche per coerenza con quanto accade nei concordati privi di effetti traslativi nei quali, alla tassazione in misura fissa applicata nel momento del decreto di omologa, fa poi riscontro la tassazione in misura proporzionale successivamente applicata al momento in cui vengono posti in essere gli atti traslativi esecutivi del programma concordatario che ha ricevuto l'omologa giudiziale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le diverse strade

Tipologia di concordato	Imposta di registro	Sentenza
Concordato con terzo assuntore	In misura proporzionale (natura traslativa)	Cass. 3286/2018
Concordato con cessione di beni	In misura fissa (natura non traslativa)	Cass. 19141/2010 Cass. 19596/2015
Concordato con garanzia	In misura fissa (natura non traslativa)	Cass. 11585/2007

COMMERCIALISTI

Grazie al digitale **ME LA** gioco in anticipo con il Fisco

Con **Ago Zucchetti** acquisisci dai tuoi clienti le fatture elettroniche nei formati digitali disponibili, eliminando errori e perdite di tempo e migliorando l'efficienza dello studio; in più monitori l'intero processo, dalla fattura alla liquidazione IVA e all'F24, anticipi i nuovi e immediati controlli incrociati dell'amministrazione finanziaria e rafforzi il rapporto di fiducia con i tuoi clienti.

Il software che crea successo

Scegli AGO ZUCCHETTI! www.agoinfinity.it



ZUCCHETTI