CONSORZIO STUDI E RICERCHE FISCALI

GRUPPO INTESA SANPAOLO

Alle Società Consorziate

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 3/2018
del 19 aprile 2018

Legge di bilancio 2018
–
Disposizioni in materia di interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro

Redatta da:
Nicola Manuti
nicola.manuti@consorziosrf.com
Silvia Gallo
silvia.gallo@consorziosrf.com

Consorzio Studi e Ricerche Fiscali
Gruppo Intesa Sanpaolo
Viale dell'Arte, 68
00144 Roma
Tel. 0659593059-3030
E-mail: info@consorziosrf.com
www.consorziosrf.com

Rif.: 460

Oggetto: **Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di bilancio 2018) – disposizioni in materia di interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro**

Premessa

La presente Circolare prosegue l'esame delle disposizioni contenute nella Legge di bilancio 2018 (L. 27 dicembre 2017, n. 205), ed esamina le modifiche alla disciplina della imposta di registro ([1]), riguardanti l'art. 20 e l'art. 53-*bis* del T.U.R..

I riferimenti operati alla "Legge" e al "T.U.R." si intendono effettuati, rispettivamente, alla Legge di bilancio 2018 e al Testo Unico del Registro, di cui al D.P.R. n. 131/86.

1. Le modifiche agli articoli 20 e 53-bis del T.U.R.

Il comma 87, lett. *a*), dell'art. 1 della Legge ha modificato l'art. 20 del T.U.R., rubricato "interpretazione degli atti". Questa disposizione guida gli Uffici dell'amministrazione finanziaria nello stabilire a quale delle varie specie degli atti elencati nella Tariffa o nella Tabella corrisponda o si avvicini maggiormente quello portato alla registrazione; una volta qualificato l'atto, l'imposta è determinata applicando l'aliquota specificata nella Tariffa alla base imponibile.

Dal 1° gennaio c.a., l'art. 20 recita come segue: *"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*".

[1] Nella nostra Circolare n. 2/2018 del 25 gennaio 2018 sono state esaminate le disposizioni contenute nella Legge in tema di redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria.

Rispetto alla precedente formulazione, in base alla quale l'imposta andava 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*", è stato precisato che la qualificazione dell'atto da registrare non può essere influenzata dal contenuto di eventuali altri atti, seppure collegati al primo, e/o dal comportamento giuridicamente rilevante tenuto dalle parti.

Pertanto, l'obbligazione tributaria si determina oggettivamente, in base al contenuto intrinseco ed agli effetti giuridici – costitutivi, dichiarativi o traslativi che siano – prodotti dallo specifico atto portato alla registrazione; il riferimento al solo atto da registrare è, peraltro, enfatizzato dalla rilevanza espressamente attribuita agli "elementi desumibili dall'atto medesimo".

Viene altresì confermato che il reale contenuto dell'atto prevale rispetto al titolo o la forma apparente attribuiti dalle parti. Inoltre, viene precisato che il risultato dell'interpretazione (e, quindi, l'oggetto su cui applicare l'imposta) non può essere influenzato né da elementi extratestuali - cioè da circostanze, situazioni o comportamenti delle parti negoziali – né, come detto, da atti "collegati", salvo quanto disposto dagli articoli successivi, cioè dall'art. 21 e dall'art. 22 del T.U.R.. Pertanto, l'interprete può desumere *aliunde* gli effetti giuridici solo per le finalità previste dalla stessa legge di registro, quando il medesimo atto contiene disposizioni tra loro non conseguenziali, cioè autonome (in tal caso, l'imposta è distintamente determinata – art. 21, comma 1, cit.) oppure quando, invece, enuncia disposizioni relative ad altri atti conclusi tra le stesse parti (in tal caso, se gli atti enunciati non erano stati registrati, si procede al recupero della relativa imposta, se dovuta – art. 22 cit.).

Al riguardo, la Relazione illustrativa al comma 87 citato afferma che *"La norma in esame è volta a definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del TUR, al fine di 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. Non rilevano, inoltre, 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).

Con il comma 87 cit. si modifica, come detto, anche l'art. 53-*bis* del T.U.R. (cfr. la lett. *b*). Alla precedente formulazione ("*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*") è stata aggiunta la locuzione inziale "*Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212….*".

Viene, quindi, richiamata, in una disposizione diversa dall'art. 20, la norma generale "anti abuso del diritto", contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000), che disciplina il contrasto all'elusione fiscale nei suoi aspetti sia sostanziali sia procedurali, sulla cui applicabilità anche all'imposta di registro, fin dalla sua emanazione ([2]), non si dubitava ([3]). Viene, quindi, espressamente confermato che la disciplina generale dell'abuso del diritto opera anche nel campo delle imposte (indirette) d'atto e che l'esercizio dei poteri e le attribuzioni stabilite dal citato D.P.R. n. 600/73 devono essere coordinati con quelli stabiliti nell'ambito di tale disciplina.

2. Implicazioni delle modifiche

Le modifiche introdotte intendono confermare all'art. 20 del T.U.R. la valenza di norma che guida nella determinazione della corretta imposizione di un atto, senza farla dipendere, come in passato, dalla qualificazione data dalle parti o dalla forma

[2] L'art. 10-*bis* è stato inserito nella Legge 27 luglio 2000, n. 212 dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128; le sue disposizioni hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 128 cit. e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

[3] Già dopo l'introduzione della norma anti abuso, Assonime era dell'opinione che "*la valenza generale dell'art. 10-bis, cioè, porta a escludere che l'art. 20 possa ancora essere interpretato come una vera e propria norma con funzione antielusiva, realizzandosi, altrimenti, una sovrapposizione che non sarebbe coerente con l'intento di assicurare alla nuova disciplina un ambito oggettivo di applicazione esteso in modo trasversale a tutti i settori impositivi*" (cfr. Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, par. 3.7).

estrinseca, ma, diversamente dal passato, basandola unicamente sugli effetti giuridici che l'atto, di per se stesso, realmente ed oggettivamente esplica, con ciò favorendo la certezza del diritto tributario.

Il contemperamento tra i canoni costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza, e l'esigenza di reprimere comportamenti, anche attraverso la concatenazione di atti, che danno luogo ad un risparmio d'imposta, ma solo se disapprovato dall'ordinamento, viene rimesso all'uso della norma generale "anti abuso".

In altre parole, si restituisce all'art. 20 la natura di norma la cui violazione comporta l'evasione del tributo di registro (ad esempio, consentendo di eccepire la riqualificazione di un contratto preliminare in contratto definitivo, se il possesso del bene risulta essere irrevocabilmente trasferito al compratore e la caparra ricevuta dal "promittente venditore" corrisponde al valore venale del bene).

In particolare, la norma intende porre fine all'orientamento giurisprudenziale, seguito dall'Amministrazione finanziaria, secondo il quale la qualificazione dell'atto da registrare deve dare risalto all'effetto economico delle operazioni complessivamente effettuate, ancorché testualmente il riferimento normativo fosse - e tuttora lo sia - ai soli effetti giuridici dei singoli atti da registrare, orientamento che, per di più, era applicato solo quando comportava una riqualificazione *in pejus* per il contribuente. L'esempio fatto nella Relazione illustrativa è quello di maggiore attualità, ma si possono anche ricordare la riqualificazione in cessione di azienda della pluralità di atti di compravendita intercorsi tra due imprenditori oppure la riqualificazione come compravendita immobiliare con accollo di debito delle cessioni di aziende comprensive di immobili gravati da ipoteca.

Secondo l'attuale orientamento interpretativo della giurisprudenza di legittimità (cfr. Corte Cass., tra le altre, sentenze n. 11873/2017, n. 11667/2017, n. 6758/2017, n. 3562/2017, n. 9582/2016, n. 2636/2016, n. 8655/2015 e n. 21770/2014), per la qualificazione di un atto è necessario verificarne non solo il contenuto, ma anche quanto sia desumibile al di fuori dello stesso e il collegamento con altri atti, valorizzando quindi il collegamento negoziale e gli effetti "giuridici finali", da

intendersi quali somma degli effetti economici degli atti che compongono l'operazione complessivamente realizzata, anche *ex post* rispetto al momento della formazione dell'atto portato alla registrazione. Inoltre, tale riqualificazione non avrebbe una funzione anti elusiva "*in quanto* (ciò) *presuppone una mancanza di causa economica che non è invece prevista per l'applicazione dell'art. 20"*. Pertanto, secondo la Cassazione (con l'unica eccezione della sentenza n. 2054/2017) ([4]), l'art. 20 va applicato attribuendo rilevanza alla causa reale degli atti presentati alla registrazione (Cass. n. 25001/15 e n. 11873/17) senza che nemmeno vi sia per l'Erario l'obbligo di dimostrare l'intento elusivo dei contribuenti; per esempio, può essere riqualificata come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti ad un altro gruppo o individuo (cfr. da ultimo Cass. n. 8619 del 9.4.2018 e, tra le tante, Cass. n. 8542/2016 e n. 8655/2015).

In precedenza, in assenza dell'art. 10-*bis* dello Statuto del Contribuente ([5]), la mancanza di una norma antielusiva a tutela del settore della imposizione indiretta e, per l'imposizione diretta, le lacune dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, erano sopperite dalla Corte di Cassazione mediante il riconoscimento dell'esistenza di un immanente principio antielusivo derivato dall'art. 53 della Costituzione (cfr. tra le altre, Cass. n. 30055, 30056 e 30057 del 2008). Si legittimava il superamento del dato normativo letterale con l'attribuzione proprio all'art. 20 del T.U.R. di una funzione antielusiva che, nell'interpretazione dell'atto soggetto a registrazione, consentiva di attribuire preminenza assoluta alla "causa reale" del negozio e all'effettiva

[4] Con questa pronuncia la Corte di Cassazione ha stabilito che il contribuente ha diritto di scegliere liberamente un tipo negoziale invece di un altro e l'Amministrazione finanziaria non può riqualificare l'operazione avvalendosi dell'art. 20 del TUR se non dimostri l'esistenza di un disegno elusivo del contribuente.

[5] In base all'art. 10-*bis*, comma 2, L. n. 212/2000, alla lett. *a*), si considerano "*operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.* Alla lett. *b*), si precisa poi che si considerano "*vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*".

regolamentazione perseguita dai contraenti rispetto all'assetto cartolare. Si voleva privilegiare l'effettiva *funzione* delle operazioni poste in essere, con la conseguenza che, in presenza di due negozi, di conferimento di azienda l'uno ([6]) e, subito dopo, di vendita della partecipazione riveniente dallo stesso conferimento l'altro ([7]) - benché autonomi dal punto di vista civilistico -, questi atti potevano essere considerati come un fenomeno unitario destinato a scontare il tributo secondo il regime proprio della cessione di azienda ([8]). Stante la valenza antielusiva dell'art. 20 del T.U.R., il superamento della riqualificazione giuridica dell'atto era possibile solo opponendo validi elementi economici di natura *extra* fiscale a sostegno delle proprie scelte (cfr. Cass. n. 5877/2014 e n. 25487/2015).

La posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità è criticata dalla prevalente dottrina, soprattutto dopo l'introduzione della norma antielusiva generale citata. Si era auspicato, infatti, che, con l'entrata in vigore della citata disposizione, dal 1° ottobre 2015, l'art. 20 riacquistasse il suo ruolo di norma interpretativa degli effetti giuridici del singolo atto presentato alla registrazione e che le contestazioni in termini di elusività fossero sollevabili dall'Amministrazione Finanziaria e giudicabili dalla giurisprudenza esclusivamente secondo le modalità di cui al citato art. 10-*bis*. La norma antielusiva generale avrebbe dovuto riportare definitivamente l'art. 20 del T.U.R. nel suo naturale ambito, di norma interpretativa del singolo atto presentato alla registrazione. In tale senso si è espressa recentemente la Commissione Tributaria Provinciale di Milano che, con la sentenza n. 1358/6/18 del 27.3.2018, ha condiviso l'interpretazione della dottrina maggioritaria secondo cui devono essere presi in considerazione i soli effetti giuridici dell'unico atto da registrare, dal momento che, se il sistema offre diversi percorsi alternativi e tutti sono legittimi, si deve concedere al contribuente di poter scegliere anche quello fiscalmente meno oneroso, a prescindere dalla sostanza economica sottostante. Con tale pronuncia i giudici milanesi –

[6] Il conferimento di azienda è soggetto ad imposta di registro nella misura fissa di Euro 200,00 in base all'art. 4, comma 1, lett. *a*), n. 3 e lett. *b*), della Tariffa parte prima allegata al T.U.R..

[7] La cessione a titolo oneroso di partecipazioni è esente da imposta di registro in base all'art. 8 della Tabella allegata al T.U.R., oppure, se fatta per atto pubblico o scrittura privata autenticata, è soggetta all'imposta in misura fissa in base all'art. 11 della Tariffa parte prima, cit..

[8] La cessione di azienda è soggetta ad imposta nella misura proporzionale del 3% del valore in base all'art. 51 del T.U.R. e all'art. 9 della Tariffa parte prima, cit..

discostandosi dall'orientamento interpretativo della Corte di Cassazione – affermano che "*per ritenere legittima la riqualificazione, non basta il solo scopo di recupero del gettito (attribuendo peraltro alla norma una connotazione antielusiva che non le è propria, senza magari dare al contribuente nemmeno le relative garanzie di difesa) ma occorre che gli Uffici, da un lato, rispettino il limite del legittimo risparmio d'imposta codificato dal comma 4 dell'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente, che non può portare a veicolare la tassazione attraverso una forma giuridica diversa da quella utilizzata, se questa risulta legittima; dall'altro, che tengano conto e valutino la linearità o meno dei comportamenti dei contribuenti*". Per i giudici di merito è quindi illegittima la prassi dell'Amministrazione finanziaria, avallata dalla giurisprudenza di legittimità, di utilizzare l'art. 20 per le contestazioni di elusività che, invece, devono essere ricondotte esclusivamente nell'ambito dell'art. 10-*bis*.

3. Efficacia temporale delle modifiche al TUR

Ai sensi dell'art. 19 della Legge, le disposizioni in materia di imposta di registro sono entrate in vigore il 1° gennaio 2018, data l'assenza di una specifica previsione che stabilisca una diversa data.

L'intervento normativo non è stato qualificato espressamente come interpretativo e, pertanto, in base al combinato disposto dell'art. 1, comma 2, e dell'art. 3, comma 1, della L. n. 212/2000, non potrebbe avere efficacia retroattiva, cioè non potrebbe applicarsi ad atti formati prima della sua entrata in vigore. La Relazione Illustrativa al disegno di legge di bilancio 2018 sembra però attribuirgli una valenza "cripto-interpretativa"([9]), affermando che "…. *trattandosi di norma di natura chiarificatrice, dalla stessa non derivano effetti in termini di gettito. In particolare, la misura si limita*

[9] Peraltro, l'introduzione di elementi modificativi della norma non dovrebbe escluderne la natura interpretativa. A tale riguardo, come sottolinea parte della dottrina (*Dario Deotto, in Norme e tributi Il Sole 24Ore del 15.1.2018, n. 14, p. 21*), la Corte Costituzionale ha riconosciuto i contorni della norma di interpretazione autentica anche in norme cd. "innovative criptoretroattive" (Corte Cost. n. 234/2007), così come ha altresì affermato che la norma di interpretazione autentica può derivare da un rapporto tra norme in cui la norma interpretante si fonda con quella interpretata, dando luogo ad un "precetto normativo unitario" (Corte Cost. n. 132/2008).

esclusivamente a precisare le modalità con cui gli uffici devono effettuare le valutazioni ai fini del controllo, in tema di imposta di registro".

La Consulta ha, infatti, affermato che "*va riconosciuto carattere interpretativo alle norme che hanno il fine obiettivo di chiarire il senso di norme preesistenti"* e 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. 314 del 2013, n. 15 del 2012, n. 271 del 2011, n. 209 del 2010*" (cfr. sentenza n. 132 del 2016).

Stante la premessa, l'Amministrazione Finanziaria in occasione del "Telefisco" del 1° febbraio 2018 (cfr. la domanda n. 38, ne Il Sole 24Ore del 2.2.2018), e la recente giurisprudenza hanno manifestato la volontà di attribuire all'art. 20 una portata prettamente innovativa e non retroattiva.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, dal dato letterale si dovrebbe desumere che il legislatore abbia voluto operare "*una rivisitazione strutturale e antitetica della fattispecie impositiva pregressa"*, considerato che, prima dell'intervento della legge di bilancio, la norma "*imponeva la tassazione sulla base di elementi (il dato extratestuale ed il collegamento negoziale) che vengono invece oggi espressamente esclusi*" (cfr. Cass. n. 2007 del 26.1.2018).

A tale tesi si potrebbe obiettare che il legislatore potrebbe aver scelto, tra le possibili modalità applicative, quella contraria alla giurisprudenza prevalente, rimarcando invece il vincolo per gli interpreti di attenersi agli effetti giuridici e di non effettuare l'interpretazione differente. Non saremmo di fronte ad una "*rivisitazione strutturale della norma rispetto alla sua versione precedente*", ma soltanto all'indicazione di come si sarebbe dovuto applicare l'art. 20.

Al riguardo, la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, nella sua recente sentenza n. 4/2/2018 del 31.1.2018, ha dichiarato l'illegittimità dell'operato dell'Agenzia delle Entrate nel riqualificare come cessione di azienda la cessione totalitaria di partecipazioni, affermando la natura interpretativa del novellato art. 20,

richiamando quanto indicato nella relazione illustrativa alla Legge. Secondo i giudici di primo grado, l'art. 20, già prima dell'intervento della Legge, non legittimava una riqualificazione basata sugli effetti economici degli atti, bensì solo una interpretazione fondata sugli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione ([10]).

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, invece, con la sentenza n. 571 del 12.2.2018, pur condividendo la tesi della Corte di Cassazione sulla irretroattività delle modifiche, giunge ad esiti diversi. Secondo i giudici milanesi, infatti, da tale interpretazione «*non discende, in via diretta ed automatica, la necessità di attribuire alla norma previgente, proprio in considerazione del processo di modificazione cui è stata sottoposta, un contenuto precettivo opposto a quello di nuova introduzione*» (cfr. CTP Milano n. 571 del 12.2.2018) e, in base al principio costituzionale di ragionevolezza, occorre dare un significato al "vecchio" art. 20 TUR, pur nel rispetto degli «*ordinari criteri ermeneutici*», quanto più aderente alla volontà del legislatore manifestata all'interno della novella legislativa. L'attività riqualificatoria dell'Amministrazione finanziaria, pertanto, pur consentita dalla norma, non può "*travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici*".

Tuttavia, i giudici di legittimità sono fermamente orientati ad attribuire al "nuovo" art. 20 natura non interpretativa, ma innovativa e, conseguentemente, "*gli atti antecedenti alla data di sua entrata in vigore (1° gennaio 2018) continuano ad essere assoggettati ad imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione del D.P.R. 131 del 1986, art. 20*" (cfr. Cass. n. 4590 del 28.2.2018 e, nello stesso senso, anche n. 4407 del 23.2.2018 e n. 4589 del 28.2.2018.)

In particolare, i giudici della Suprema Corte negano la portata retroattiva delle novità apportate dalla legge Bilancio 2018 per diverse ragioni, che non condividiamo. I giudici, infatti, oltre ad eccepire la mancanza di un'esplicita previsione dell'efficacia retroattiva all'interno della norma stessa, ritengono che non vi siano «adeguati motivi

[10] Nella sua recente Circolare n. 3 del 6 febbraio 2018, Assonime ritiene che si tratti di una norma di natura interpretativa, sul presupposto che il legislatore, con la legge di bilancio 2018, abbia voluto imporre agli interpreti la lettura dell'art. 20 che era già "*stata assegnata a tale norma con la riforma tributaria del '71*", disconoscendone quindi la natura innovativa (la medesima interpretazione era stata elaborata dall'isolata pronuncia della Cass. n. 2054/2017, cit.).

di interesse generale» che giustificherebbero la retroattività della norma, trattandosi di disciplina che non asseconda gli interessi del Fisco e quindi della collettività, a nulla rilevando le esigenze di certezza del diritto che, a quanto pare, non sono di interesse per «la collettività in generale»; essi ritengono, inoltre, che il nuovo art. 20 TUR non sia espressione di «*un'interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore*», né che persegua lo scopo di superare un «*dibattito giurisprudenziale irrisolto*».

Secondo la Suprema Corte, il legislatore ha voluto introdurre limiti all'attività di qualificazione giuridica degli atti che prima non erano previsti, ferma restando la possibilità di dimostrare l'abuso del diritto *ex* art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente; quest'ultima norma dà rilevanza al collegamento negoziale, ma soltanto nell'ambito dell'abuso del diritto, con la conseguenza che «*non può certo dirsi che la nuova versione dell'art. 20 porti un'interpretazione del vecchio testo che fosse in qualche modo desumibile da quest'ultimo*».

L'Agenzia delle Entrate ha espresso, tuttavia, una posizione più sfumata, affermando che l'efficacia temporale delle modifiche all'art. 20 è regolata dal principio del *tempus regit actum* ([11]). Essa, pur negando la valenza interpretativa della disposizione, afferma che "*le modifiche apportate all'articolo 20 del Tur trovano, quindi, applicazione con riferimento all'attività di liquidazione dell'imposta effettuata dagli uffici dell'Agenzia a decorrere dal 1° gennaio 2018*".

Secondo la tesi dell'Agenzia, le modifiche apportate all'art. 20 e all'art. 53-*bis* del TUR troverebbero applicazione non solo per gli atti portati alla registrazione dal 1° gennaio 2018, anche se formati precedentemente, considerata la natura di imposta d'atto dell'imposta di registro, ma anche, si ritiene, per gli atti impositivi notificati sempre a far data dal 1° gennaio 2018. Le nuove disposizioni si applicano, quindi, non solo agli atti giuridici portati alla registrazione dal 1° gennaio 2018, ma anche agli atti impositivi notificati dal 1° gennaio 2018 relativi agli atti portati alla registrazione anteriormente a tale data.

[11] Si veda la risposta al Telefisco del 1°.2.2018 (domanda n. 38), riportata ne Il Sole 24Ore del 2.2.2018, sopra richiamata.

Non sarebbero, invece, applicabili agli atti notificati antecedentemente al 1° gennaio 2018, ancorché non ancora definitivi.

Infatti, da tale data, gli Uffici devono applicare l'art. 10-*bis* della L. n. 212/2000 quando intendano contestare l'indebito vantaggio fiscale realizzato con più atti collegati, in sede di controllo degli atti registrati e formati anche in data antecedente al 1° gennaio 2018.

In altri termini, il discrimine risiederebbe nella notifica dell'avviso e non nella formazione dell'atto o nella sua registrazione.

Cordiali saluti.

Il Condirettore

Nicola Manuti

NM/SG/ap_Circ 032018_imposta di registro