BonelliErede
with LOMBARDI

Focus Team Contenzioso Tributario
23 Luglio 2020

La Corte Costituzionale chiude la lunga *querelle* sull'art. 20 dell'imposta di registro

Focus Team Contenzioso Tributario



Focus Team leader
Andrea Silvestri
andrea.silvestri@belex.com
Tel. +39-02-771131

Autore
Andrea Manzitti
andrea.manzitti@belex.com
Tel. +39-02-771131

1. Premessa

Lo scorso 21 luglio la Corte Costituzionale[1] ha finalmente chiuso la lunga *querelle* sull'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro che, come per l'abuso del diritto, ha visto la sezione V della Corte di cassazione schierata su un fronte opposto a quello del legislatore tributario.

La Cassazione aveva avvallato - rafforzandola - la tesi dell'Agenzia delle entrate secondo la quale l'art. 20 consentiva l'applicazione dell'imposta di registro non già sul singolo atto, ma sull' "operazione" di cui l'atto faceva parte. L'operazione che, più di altre, è stata il bersaglio preferito dell'Agenzia delle entrate è la cd. "cessione indiretta" dell'azienda, cioè il conferimento dell'azienda in una società seguito dalla cessione delle partecipazioni della conferitaria. In questi casi, l'Agenzia riteneva dovuta l'imposta di registro applicabile ove l'azienda fosse stata ceduta mediante una compravendita diretta.

Accogliendo le critiche unanimi della dottrina, il legislatore ha innestato chirurgicamente nel testo dell'art. 20 una disposizione interpretativa, mettendo in chiaro che l'imposta di registro si applica sugli "atti" e non sulle "operazioni". *Ergo*, **nella cessione indiretta di azienda, i due "atti" (il conferimento di azienda e la cessione delle partecipazioni) vanno tassati in modo autonomo e in quanto tali, senza considerare l'effetto sostanziale dell'operazione nel suo complesso**.

2. La questione di costituzionalità

La questione sembrava dunque definitivamente risolta. Tuttavia, la sezione tributaria della Cassazione ha tentato un'ultima difesa, sollevando d'ufficio la questione di legittimità costituzionale sulle norme interpretative.

Secondo la Cassazione, la "nuova" formulazione dell'art. 20 "*produce l'effetto pratico di sottrarre ad imposizione una tipica manifestazione di capacità contributiva*" contrastando così con il principio di capacità contributiva espresso dall'art. 53, Cost. Inoltre, sarebbe violato anche l'art. 3, Cost., poiché il principio

[1] Sentenza n. 158 del 2020

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only. It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

di eguaglianza impone che "*a pari manifestazioni di forza economica (e quindi di capacità contributiva) non possano corrispondere imposizioni di diversa entità […] a seconda che […] le parti abbiano stabilito di realizzare il proprio assetto di interessi con un solo atto negoziale piuttosto che con più atti collegati*".

3. La posizione della Corte Costituzionale

Con la sentenza in esame la Corte Costituzionale ha dichiarato "non fondate" le questioni di legittimità costituzionale.
L'ampia e convincente motivazione poggia sulla constatazione che l'interpretazione evolutiva, in chiave nomofilattica, data dalla Cassazione all'art. 20 prima delle modifiche volute dal legislatore non è l'unica consentita dalla Costituzione. Secondo la Corte, la discrezionalità che la Costituzione riserva al legislatore tributario è sufficientemente ampia per consentirgli di fissare il presupposto dell'imposta di registro nel singolo atto e non nell'operazione.

Fissato questo principio, la Corte ha poi rilevato che l'evoluzione delle norme che disciplinano dell'imposta di registro (una delle imposte più antiche del nostro ordinamento) dimostra che il suo presupposto era, ed è tuttora, l'atto portato a registrazione. Ciò salvo i casi in cui sia diversamente disposto dalla legge.

Così come la predetta discrezionalità consentirebbe al legislatore di "aggiornare", se lo ritenesse opportuno, la disciplina dell'imposta di registro, certamente le consente di "riaffermare la natura di imposta d'atto dell'imposta di registro" e di escludere la rilevanza degli elementi extra-testuali e degli atti eventualmente collegati. Senza che questo contrasti in nessun modo con la Costituzione.

La Corte ha anche precisato che (a) il senso fatto palese dal significato proprio delle parole dell'art. 20, (b) i lavori preparatori e (c) tutti i comuni criteri ermeneutici (in particolare, quello sistematico) "*convergono univocamente nel far ritenere la disposizione oggetto delle questioni come intesa a imporre che, nell'interpretare l'atto presentato a registrazione, si debba prescindere dagli elementi extra-testuali e dagli atti ad esso collegati*". In questo modo, la Corte ha rigettato la tesi dell'Avvocatura secondo cui "*il divieto di far ricorso a elementi extra-testuali o desumibili da atti collegati, avrebbe solo il significato di escludere la rilevanza degli elementi 'fuori contesto' o 'extra-vaganti' (cioè privi di riferimenti all'atto da registrare o con effetti non incidenti su questo)*".

Per la Corte, questa tesi avrebbe finito per confermare, perpetuandola anche in vigenza del nuovo testo, l'interpretazione dell'art. 20 fornita dalla Cassazione ma rifiutata dal legislatore. Oltre a richiedere una incerta distinzione tra elementi extra-testuali "fuori contesto" o all'"interno del contesto", la sostanziale conferma dell'originaria interpretazione dell'art. 20 fornita dalla Cassazione che avrebbe conseguito nel caso di accoglimento della tesi dell'Avvocatura, avrebbe comportato un'arbitraria e illogica *interpretatio abrogans* delle disposizioni censurate.

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

4. Riflessi della sentenza sulla disciplina dell'abuso del diritto

La Corte ha poi elegantemente risolto l'obiezione secondo la quale l'irrilevanza del collegamento negoziale e degli elementi extra-testuali favorirebbe l'ottenimento di indebiti vantaggi tributari, impedendo così di tassare "l'effettiva ricchezza imponibile".

Ha infatti rilevato che la materia è oggi regolata dall'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. Attribuire all'art. 20 una funzione antielusiva (come peraltro lo stesso rimettente aveva escluso) provocherebbe incoerenze sistemiche, consentendo "*all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di 'indebiti vantaggi fiscali' e di operazioni 'prive di sostanza economica' precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione europea)*".

Questo punto è di estremo interesse. La Corte ha infatti affermato che **è costituzionalmente legittimo che la legge identifichi il presupposto dell'imposta di registro nell'atto portato alla registrazione e che non assumono rilievo altri atti, seppur collegati, ed eventuali elementi extra-testuali (ad esempio, i motivi)**. Secondo il diritto vigente, quindi, **anche più atti collegati in una "sequenza operativa" (ad esempio una cessione indiretta dell'azienda) vanno tassati singolarmente**. Non sembra quindi che esistano spazi residui per contestazioni di elusione (per queste ed altre "operazioni") poiché il vantaggio tributario conseguibile mediante il collegamento negoziale non può dirsi "indebito" poiché non contrasta con i principi che sovraintendono alla disciplina dell'imposta di registro, in particolare quello secondo cui gli atti sono tassati singolarmente, a meno che non sia diversamente disposto negli articoli successivi all'art. 20. Le deroghe al principio citato vanno rinvenute all'interno del testo unico dell'imposta di registro e non certo nell'art. 10-bis dello Statuto.

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

Focus Team Contenzioso Tributario

Il Focus Team è una costellazione di competenze in diversi ambiti di attività con focus sul contenzioso tributario.

Andrea Silvestri
Tributario

Stefano Brunello
Tributario

Matteo Fanni
Tributario

Andrea Manzitti
Tributario

Laura Salvaneschi
Contenzioso

Francesco Sbisà
Penale

Giulio Mazzotti
Tributario

Emanuela Spinelli
Penale

Gianmarco Tortora
Tributario

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only. It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.