

Norme & Tributi

Dopo la Corte Ue
Scuole guida,
il Governo lavora
per far partire
l'Iva dal 2020

Il viceministro Misiani:
interverremo con una norma
nel primo provvedimento utile
per evitare che l'imposta vada
versata retroattivamente.
Mobili e Parente — a pag. 26

Caso Dj Fabo
Sull'assistenza
al suicidio
la decisione
alla Consulta

La Corte costituzionale domani
potrebbe decidere sulla
legittimità del reato che punisce
con 12 anni di carcere chi aiuta il
suicidio altrui.
Giovanni Negri — a pag. 28

Alla Consulta il Registro slegato dall'obiettivo di atti concatenati

FISCO ED EQUITÀ

L'articolo 20 del Tur fa prevalere la forma sulla sostanza

A tutela della capacità contributiva va considerato anche il sostrato economico

Angelo Busani

Sarà la Corte costituzionale a decidere se l'articolo 20 del testo unico della legge di registro (il Tur, contenuto nel Dpr 131/1986) autorizza l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione mediante dati di interpretazione desunti al di fuori dell'atto da registrare (i cosiddetti elementi "extratestuali") e tenendo in considerazione gli altri atti che siano eventualmente considerabili come collegati.

La norma sotto esame

Con l'ordinanza 23549 del 23 set-

tembre 2019 la Cassazione ha infatti rimesso al giudice delle leggi il giudizio di costituzionalità della norma, recata appunto dall'articolo 20 del Tur, per la quale l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione andrebbe fatta leggendo solamente l'atto da registrare, senza tener conto di quanto non risulti dall'atto stesso né di altri atti che siano ritenuti in collegamento con esso.

La capacità contributiva

La norma racchiusa nell'articolo 20 del Tur così dispone in dipendenza delle modifiche che vi sono state apportate dall'articolo 1, comma 87, legge 205/2017 (come autenticamente interpretato dall'articolo 1, comma 1084, legge 145/2018). La Cassazione chiede alla Corte costituzionale se la norma violi il principio di capacità contributiva, di cui all'articolo 53 della Costituzione, e il principio di eguaglianza, di cui all'articolo 3 della Costituzione.

Sostanza e forma

Il ragionamento della Cassazione parte dalla considerazione che il

principio di prevalenza della sostanza sulla forma è «imprescindibile» e «storicamente radicato»: cosicché l'attuale formulazione dell'articolo 20 del Tur sarebbe espressione dell'«esatto contrario» in quanto, se si vuole analizzare l'atto presentato alla registrazione con un approccio sostanzialistico, ciò «comporta la necessaria considerazione anche di elementi esterni all'atto e, in particolare, anche di elementi desumibili da atti eventualmente collegati con quello presentato alla registrazione».

La natura dell'imposta

Secondo la Corte suprema a questo ragionamento non ostano: né la considerazione che l'imposta di registro sia una "imposta d'atto", in quanto questa osservazione non esclude che debbano comunque essere valorizzati eventuali elementi interpretativi esterni all'atto da registrare o il risultato perseguito mediante una pluralità di atti in connessione tra loro; né la considerazione che la legge imponga di qualificare

IN SINTESI

1. La norma sotto esame

Con l'ordinanza di ieri la Cassazione ha rimesso alla Consulta la norma dell'articolo 20 del Testo unico dell'imposta di registro, per la quale l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione andrebbe fatta leggendo solamente l'atto da registrare, senza tener conto di quanto non risulti dall'atto stesso né di altri atti che siano ritenuti in collegamento con esso

2. La motivazione

La Cassazione chiede alla Corte costituzionale se la norma violi il principio di capacità contributiva, di cui all'articolo 53 della Costituzione, e il principio di eguaglianza, di cui all'articolo 3 della Costituzione

l'atto da registrare secondo i suoi effetti "giuridici" (e non secondo il suo significato "economico") in quanto, al fine di accertare la sostanza dell'attività giuridica che viene presentata alla registrazione, la legge non preclude che si attribuisca rilevanza, anche in considerazione del «sostrato prettamente economico» del principio di capacità contributiva, allo scopo economico perseguito attraverso il singolo atto o la concatenazione degli effetti giuridici degli atti che siano stipulati in connessione l'uno con l'altro.

Il principio di uguaglianza

Inoltre, la Cassazione rileva che sarebbe contrario al principio di eguaglianza l'applicazione di una tassazione diversa a seconda che un dato risultato giuridico sia raggiunto mediante un solo atto (la cui unicità consente di osservare direttamente l'obiettivo che con esso si vuole conseguire) oppure mediante una pluralità di atti, se osservati nella loro singolarità.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

FISCO E COSTITUZIONE

EREDITÀ D'AZIENDA, CONIUGE ESENTATO

di Enrico De Mita

Il trasferimento d'azienda, di quote sociali e di azioni non è soggetto all'imposta di successione non solo se a succedere siano i discendenti, ma anche se si tratti del coniuge. La disciplina normativa sembrerebbe sottoporre a tassazione il solo coniuge - e non i discendenti - che, per evenienza accidentale, si sia trovato a succedere in un'azienda o società tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2007, e solo per questo periodo. Successivamente, infatti, soccorrerebbe l'esclusione prevista per tutti, coniuge e discendenti, ma solo dal 1° gennaio 2008.

La Ctr dell'Emilia Romagna, con ordinanza del 10 maggio 2018, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 3, comma 4-ter del Dlgs 346/1990, come modificato dalla legge 296/06, nella parte in cui non prevede, per le successioni aperte tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2007, che non siano assoggettati ad imposta di successione i trasferimenti di aziende o rami di esse, anche in favore del coniuge non legalmente separato. Il giudice remittente chiede alla Corte di colmare questa apparente lacuna che, per l'anno 2007, escluderebbe il coniuge dai beneficiari.

Il legislatore, modificando l'articolo 3, comma 4-ter del decreto 346/90, ha indicato espressamente anche il coniuge tra i soggetti in capo ai quali non si verifica il presupposto d'imposta. La norma troverebbe applicazione solo per le successioni aperte dopo il 1° gennaio 2008. La Ctp di Parma aveva colto la "vis expansiva" dell'esclusione d'imposta che puntava a favorire la continuità aziendale in ambito familiare, escludendo dall'imposta anche il coniuge che avesse ereditato nel 2007.

La Ctr ha preferito richiamare l'intervento additivo della Corte Costituzionale. Secondo la Ctr la tassatività della fattispecie di esenzione impedirebbe l'estensione del beneficio anche alle successioni aperte nel 2007, né sarebbe possibile un'interpretazione adeguatrice in chiave costituzionale. D'altra parte, è chiaro anche alla Ctr che il medesimo trattamento fiscale deve essere riconosciuto a tutti i componenti del nucleo familiare. L'ordinanza è condivisibile. Tuttavia, sembra troppo prudente nella rimessione alla Corte. La norma, intendendo favorire la continuità aziendale, esclude il verificarsi del presupposto impositivo nei casi di trasferimento d'azienda endofamiliare. Se la definizione negativa di non soggezione ad imposta di successione viene interpretata in termini di esclusione, la funzione di meglio chiarire la portata della regola rende manifesta la ricompressione del coniuge tra coloro che non subiscono in forma ordinaria l'imposta di successione.

Leggendovi, d'altra parte, un caso di esenzione e volendo escludere un'interpretazione estensiva della norma ordinaria coerente con i principi di cui agli articoli 3 e 29 della Costituzione, la declaratoria di incostituzionalità appare certa. In alternativa, dovremmo affermare il presupposto d'imposta per i trasferimenti aziendali "mortis causa" a favore del coniuge avvenuti nel solo 2007; negare il presupposto d'imposta, invece, per le annualità successive. Con un esito della regola esentativa che si lascerebbe apprezzare, prima ancora che per manifesta irragionevolezza, per la sua palese irrazionalità. Non capita di rado di dover censurare il legislatore per una distrazione accidentale nella quale sarebbe grave leggere consapevole volontà.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

GLI EFFETTI DEL VERDETTO

Nell'attesa meglio chiedere il rinvio delle udienze

Gli uffici delle Entrate hanno da ultimo contestato l'abuso del diritto

Laura Ambrosi
Antonio Iorio

La decisione di sottoporre al vaglio della Consulta la nuova versione (retroattiva) dell'articolo 20 dovrebbe indurre i difensori dei contribuenti, e gli uffici che sono parti in procedimenti pendenti a chiedere un rinvio dell'udienza, in attesa della decisione.

È evidente che se la norma dovesse risultare indenne da censure, sarebbe auspicabile una rinuncia alla pretesa (illegittima) da parte dell'Agenzia; se la disposizione dovesse risultare in contrasto con la Carta, ad analoghe con-

clusioni dovrebbero giungere i contribuenti interessati prevenendo una sicura soccombenza.

Diretamente, alcuni uffici, consapevoli della portata restrittiva della nuova versione dell'articolo 20, hanno provato a censurare le operazioni sotto il profilo dell'abuso del diritto. La questione è stata recentemente affrontata anche dall'Ufficio del massimario della Cassazione, nella rassegna delle sentenze tributarie più significative del primo semestre 2019.

È stato rilevato che l'articolo 10-bis della legge 212/2000 considera la fattispecie di collegamento negoziale non per la mera interpretazione dell'atto, ma ai fini dell'emersione di un fenomeno di abuso del diritto, ossia un obiettivo estraneo all'articolo 20.

Nel massimario viene ricordato l'orientamento in base al quale è preclu-

so al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti con l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di benefici fiscali (Sezioni unite 30055/2008). È stata così confermata l'esistenza nell'ordinamento di una clausola generale antielusiva, la cui matrice veniva individuata (anche per l'imposta dei redditi) in fonti comunitarie, la cui violazione comportava la nullità dei negozi collegati finalizzati alla realizzazione dell'abuso fiscale (Cassazione 20398/2005, Cgue 21 febbraio 2006, Halifax, C-255/02).

Alla luce di tali principi, secondo un orientamento pregresso della Cassazione anche l'articolo 20 del Tur fungeva,

per l'imposta di registro, da vera e propria "norma antiabuso". L'indirizzo più recente ha definitivamente abbandonato questo approccio, rilevando una netta differenza dell'articolo 20 rispetto all'abuso del diritto e all'elusione. Secondo quest'ultima interpretazione, l'articolo 20 attribuisce preminente rilievo alla «intrinseca natura» e agli «effetti giuridici» dell'atto, rispetto al suo «titolo» e alla sua «forma apparente», ma ciò non presuppone necessariamente che l'operazione oggetto di riqualificazione abbia carattere elusivo, men che meno evasivo o fraudolento (tra le altre sentenze 18454/2016, 24594/2015).

Anche di recente la Suprema Corte ha ribadito (13610/2018) che, proprio per difetto di carattere e funzione antielusiva, all'attività di qualificazione dell'atto ex articolo 20, non sono applicabili le garanzie sostanziali e proce-

durali previste per la contestazione dell'abuso del diritto. Il massimario ha così concluso che la funzione strettamente interpretativa del negozio attribuito all'articolo 20 del Tur, dimostra che non possa sussistere alcun concorso con la norma anti abuso poiché attingono al riscontro di fattispecie differenti: l'una (articolo 20) alla corretta individuazione dell'atto portato alla registrazione, l'altra (articolo 10 bis) nell'accertamento di una fattispecie di tipo abusivo in antitesi con il legittimo risparmio d'imposta. Precisazioni che offrono importanti spunti difensivi allorché, come si sta verificando, gli uffici, consapevoli della portata restrittiva della nuova versione dell'articolo 20, utilizzino la generale norma anti abuso per contestare comunque l'operazione portata alla registrazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

PERMESSI EDILIZI

Lavori a norma di legge senza perdere la bussola

Una Guida per orientarsi fra edilizia libera, Cila, Scia e permesso di costruire che consente di aprire lo sguardo su una serie di temi connessi: opere di urbanizzazione a scomuto, beni paesistici e culturali, regolamento edilizio e prospettive "in rete", costi della sicurezza, efficienza energetica, modellazione digitale, trasparenza amministrativa.

IN EDICOLA DAL

16

SETTEMBRE

CON IL SOLE 24 ORE A

9,90* €

*Oltre il prezzo del quotidiano

OPPURE ONLINE:

offerte.ilssole24ore.com/permessiedilizi

OFFERTA VALIDA IN ITALIA FINO AL 31 OTTOBRE 2019



Il Sole
24 ORE