

Per la tassazione degli atti registrati si valuta il documento in sé e per sé

Giurisprudenza

IL Sole 24 Ore | FOCUS NORME TRIBUTI | 28 APRILE 2021 | Angelo Busani

Giurisprudenza

Con la sentenza 158/2020 la Corte costituzionale, decidendo nel senso dell'infondatezza di una questione di costituzionalità rimessa d'ufficio alla Consulta dalla Cassazione (in un giudizio ove si discuteva della riqualificazione, in termini di asset deal, di una fattispecie composta da un conferimento d'azienda e dalla successiva cessione del capitale sociale – *share deal* – della società conferitaria), ha posto la parola fine al pluridecennale dibattito in ordine: 1 alla configurazione dell'imposta di registro come *imposta d'atto*; 2 alla individuazione della materia imponibile dell'imposta di registro negli "effetti giuridici" piuttosto che negli "effetti economici" dell'atto presentato alla registrazione; 3 alla natura "interpretativa" o "antielusiva" dell'articolo 20, Dpr 131/1986 (il Tur, testo unico dell'imposta di registro); 4 alla rilevanza, ai fini della tassazione, degli elementi extra-testuali rispetto agli elementi risultanti dall'atto sottoposto alla registrazione; 5 alla rilevanza, ai fini della tassazione, del rapporto tra l'atto presentato alla registrazione e altri atti che eventualmente a esso risultino connessi in base al loro ritenuto collegamento negoziale. Un lungo dibattito Detto pluridecennale è passato attraverso (volendo menzionarsi solamente gli episodi normativi e volutamente tralasciando il complesso e altalenante percorso della giurisprudenza, emanata sia prima che dopo l'entrata in vigore dell'articolo 10-bis, legge 212/2000): 1 la specificazione (a opera dell'articolo 19, Dpr 634/1972) che «gli effetti degli atti» sono, appunto, gli effetti "giuridici" e non gli effetti "economici" (l'espressione «effetti giuridici» è stata poi riproposta nell'articolo 20, Tur); 2 l'introduzione nel nostro ordinamento (con l'articolo 10, legge 408/1990) e il successivo affinamento (articolo 37-bis, Dpr 600/1973; articolo 10-bis, legge 212/2000) della legislazione antielusiva; 3 la modifica del tenore letterale dell'articolo 20, Tur (quale risultante a seguito delle modifiche recate dall'articolo 1, comma 87 della legge 205/2017, come interpretato autenticamente dall'articolo 1, comma 1084, legge 145/2018), che ora recita: «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 seguenti»; 4 la qualificazione (ad opera dell'articolo 1, comma 1084, legge 145/2018) in termini di «interpretazione autentica» (e, quindi, aventi applicazione retroattiva) delle predette modificazioni apportate all'articolo 20, Tur, dalla legge 205/2017. La Consulta La pronuncia della Corte costituzionale ha, dunque, definitivamente stabilizzato l'osservazione in base alla quale la tassazione degli atti presentati alla registrazione si deve compiere osservando l'atto in sé e per sé, senza che possano avere alcuna rilevanza: 1 gli elementi extratestuali, vale a dire qualsiasi dato che incida sulla tassazione applicabile e che non risulti dall'atto presentato alla registrazione a meno che non sia la legge a stabilirlo (si pensi, ad esempio, alla tassazione degli atti enunciati nell'atto enunciante, i quali sono soggetti a tassazione in uno con l'atto enunciante ai sensi dell'articolo 22, Tur); 2 gli atti che si ritengano in connessione, in ragione del loro collegamento negoziale, con quello presentato alla registrazione (in altre parole, non è possibile la tassazione in termini di "cessione di azienda" della combinazione tra un atto di aumento del capitale sociale con conferimento di azienda e un successivo atto di cessione del capitale sociale della società conferitaria). Il collegamento negoziale Ciò non toglie che il collegamento negoziale non possa essere osservato in termini di sua ritenuta elusività: ma, a questo riguardo, l'amministrazione deve procedere ai sensi dell'articolo 10-bis, legge 212/2000 (la cui "utilizzabilità" nell'ambito dell'imposta di registro è espressamente confermata dall'articolo 53-bis, Tur), senza poter "utilizzare" l'articolo 20, Tur, come norma antielusiva. In sostanza, secondo la Corte costituzionale, «la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili, si mostra coerente con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro e, in particolare, con la natura di "imposta d'atto" storicamente riconosciuta al tributo di registro». E anche se, de iure condendo, l'impostazione della legge di registro possa apparire «in parte obsoleta rispetto all'evoluzione delle tecniche contrattuali, tale natura non risulta superata dal legislatore positivo». Cosicché la tassazione deve essere «circonscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione... senza che possano essere svolte indagini circa effetti ulteriori» che non risultano dall'atto che è volta per volta presentato alla registrazione. La tesi minoritaria Ha perso, pertanto, consistenza la tesi (che era sostenuta dalla Cassazione nell'ordinanza di rimessione) secondo la quale la natura di imposta d'atto propria dell'imposta di registro, non osterebbe a dare rilievo a elementi interpretativi esterni all'atto presentato alla registrazione. Ciò al fine di appuntare la tassazione sulla «causa reale» di tale atto e, quindi, allo «scopo economico unitario» raggiunto dalle parti attraverso la combinazione e il coordinamento degli effetti giuridici dei singoli atti posti in essere, così disvelandone l'«intrinseca natura». © RIPRODUZIONE RISERVATA

LA SENTENZA 39/21

La decisione 158/2020 fa il paio con l'ulteriore sentenza della Consulta 39/21, ove è stato sancito che la norma di interpretazione autentica, la quale, perciò, riconosce la retroattività del nuovo articolo 20 della legge di registro (secondo cui l'interpretazione degli atti solo è limitata ai loro effetti giuridici senza rilevanza degli elementi extra-testuali), non è contraria alla Costituzione per ragioni di irragionevolezza. La pretesa irragionevolezza era stata argomentata dal giudice remittente in base alla considerazione che il comma 87 era ritenuto, per orientamento pressoché unanime della giurisprudenza di legittimità, una norma innovativa e non interpretativa: cosicché, forzando questa situazione, il legislatore avrebbe introdotto d'autorità una interpretazione difforme da quella consolidata, imponendola a fattispecie poste in essere nel vigore della norma contenuta nell'articolo 20 del Tur prima della modifica del 2017. A questo rilievo, la Consulta ha ribattuto che la modifica dell'articolo 20 del Tur è valsa a ricondurre tale norma nel suo alveo originario e cioè a chiarire in modo definitivo che l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione va circoscritta ai loro effetti giuridici. © RIPRODUZIONE RISERVATA