

## FINANZA E TRIBUTI



TASSE E TRIBUTI | 24 Settembre 2019

### Registro: alla Consulta la rilevanza degli atti collegati ai fini della qualificazione del contratto

di Leda Rita Corrado - Avvocato e Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Con l'ordinanza interlocutoria n. 23549 del 2019 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha sollevato la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 20 T.U. Registro – come risultante dagli interventi apportati dall'art. 1, comma 87, l. n. 205/2017 e dall'art. 1, comma 1084, l. n. 145/2018 – nella parte in cui dispone che, nell'applicare l'imposta di registro secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso "prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

(Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sentenza n. 23549/19; depositata il 23 settembre)

**La disciplina censurata.** In base al testo originario dell'art. 20 T.U. Registro, "l'imposta è 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".

L'art. 1, comma 87, l. n. 205/2017 ha aggiunto il seguente inciso: "sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi". In base all'art. 1, comma 1084, l. n. 145/2018, tale disposizione costituisce interpretazione autentica: il Legislatore ha così attribuito efficacia retroattiva alla più recente formulazione dell'art. 20 T.U. Registro.

**La fattispecie sub iudice rende la questione rilevante.** La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione è chiamata a decidere una controversia in relazione alla quale è necessario dare applicazione retroattiva al nuovo testo dell'art. 20 T.U. Registro.

La vicenda processuale scaturisce infatti dalla impugnazione di un avviso di liquidazione per imposta proporzionale di registro in luogo di quella liquidata da una società di capitali in misura fissa: con tale atto impositivo l'Amministrazione finanziaria ha riquilibrato giuridicamente un complesso di atti negoziali collegati ed asseritamente costituente un'operazione unitaria, individuando in quest'ultima la sostanza di una cessione aziendale, sebbene indirettamente realizzata mediante il conferimento di rami d'azienda in una società costituita ad hoc e la cessione delle quote sociali della conferitaria.

**La questione non è manifestamente infondata in relazione agli artt. 3 e 53 Cost..** Per argomentare la non manifesta infondatezza della questione sollevata, il Collegio richiama la consolidata giurisprudenza di legittimità secondo cui l'art. 20 T.U. Registro "la qualificazione dell'atto secondo parametri di tipo sostanzialistico, e non nominalistico o di apparenza, 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".

Il Giudice di legittimità rileva che l'imposta di registro "trova nell'atto stesso il presupposto rivelatore di una determinata «forza economica» e, per tale via, un tipico indice di capacità contributiva": secondo il Collegio, anche la più recente formulazione dell'art. 20 T.U. Registro impone di non fermarsi al nomen attribuito al contratto dalle parti, ma di valorizzar il contenuto reale e la natura sottostante dell'atto, al fine di dare attuazione all'art. 53 Cost..

Il dubbio sollevato dalla Suprema Corte riguarda il corretto esercizio della discrezionalità legislativa e la corretta applicazione del principio secondo cui le scelte del Legislatore non devono risultare irragionevoli o ingiustificate: a parere del Collegio, la nuova formulazione dell'art. 20 T.U. Registro produrrebbe l'effetto pratico di sottrarre a imposizione una tipica manifestazione di capacità contributiva senza che tale conseguenza sia bilanciata da altri principi di rango costituzionale o anche soltanto da preminenti esigenze di sistema.

La Sezione Tributaria ravvisa altresì la violazione del principio di uguaglianza ex art. 3 Cost., giacché a pari manifestazioni di capacità contributiva corrisponderebbero imposizioni di diversa entità.

|||