

Giurisprudenza

Il Registro sugli atti negoziali al vaglio della Corte costituzionale

11 Ottobre 2019

La questione riguarda la riqualificazione dei documenti ai fini dell'imposta, che devono essere interpretati solo sulla base del contenuto, senza tener conto di elementi esterni

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 23549 del 23 settembre 2019, ha ritenuto che la questione di legittimità costituzionale, sollevata in relazione al nuovo disposto dell'articolo 20 del testo unico sull'imposta di registro, Dpr n. 131/1986 (Tur), è rilevante e non manifestamente infondata.

Di conseguenza, è stata disposta la trasmissione degli atti alla Corte costituzionale, che si pronuncerà in merito a tale problematica.

Prima di esaminare la vicenda sottoposta al vaglio della Cassazione, occorre premettere che l'articolo 20 del Dpr n. 131/1986 disciplina l'interpretazione degli atti ed è una delle norme più importanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Questa disposizione:

- nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2017 stabiliva che: *"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"*
- nel testo in vigore dal 1° gennaio 2018 dispone che: *"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"*.

Con la modifica normativa, in pratica, si è disposto che l'atto registrato deve essere interpretato solo sulla base del suo contenuto, senza tener conto di elementi esterni all'atto stesso, neanche se contenuti in atti collegati.

Il caso in esame ha riguardato una complessa operazione realizzata attraverso i seguenti atti:

- il 15 settembre 2008 è stata costituita una società a responsabilità limitata, con un capitale sociale di 10mila euro
- il 28 novembre 2008 è stato deliberato un aumento di capitale della società neocostituita. Tale aumento di capitale è stato liberato mediante conferimenti in natura di alcuni rami di azienda
- il 29 dicembre 2008 le società che avevano effettuato il conferimento dei rami d'azienda hanno ceduto, a un'altra società, le loro quote di partecipazione nella srl costituita il 15 settembre 2008.

Ciascuno dei tre atti sopra indicati è stato registrato con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, in quanto:

- l'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al Dpr n. 131/1986 prevede l'applicazione dell'imposta fissa di registro per gli atti costitutivi di società, con conferimento di denaro
- la stessa norma prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per i conferimenti di azienda
- l'articolo 11 della medesima tariffa prevede l'applicazione dell'imposta fissa di registro per gli atti aventi a oggetto il trasferimento di partecipazioni societarie.

Dopo la registrazione dell'atto relativo alla cessione delle quote sociali, l'amministrazione finanziaria, sulla base dell'articolo 20 del Tur, ha riqualificato l'operazione posta in essere dalle parti. In particolare, secondo l'ufficio, l'operazione compiuta doveva essere considerata unitariamente in quanto, nonostante la pluralità degli atti stipulati, aveva determinato il trasferimento di alcune aziende.

Di conseguenza, è stata applicata l'imposta di registro con l'aliquota del 3%, sulla base dell'articolo 2 della tariffa parte prima allegata al Dpr n. 131/1986.

In seguito al ricorso presentato dalle società coinvolte nell'operazione, i giudici tributari, sia in primo che in secondo grado (sentenze nn. 159/16/2012 Ctp Milano e 142/43/2013 Ctr Lombardia), hanno ritenuto legittimo l'operato dell'ufficio.

In particolare, con la sentenza di appello si è evidenziato come *"...nel caso di specie gli atti sottoposti alla registrazione anche se riguardanti singolarmente, come titolo e forma apparente, diversi negozi, siano stati indirizzati all'ottenimento degli effetti giuridici di cessioni di rami d'azienda..."*.

Il ricorso in Cassazione è stato presentato, dalla società ricorrente, principalmente, per i seguenti motivi:

- presunta violazione dell'articolo 20 del Dpr n. 131/1986, in quanto questa norma, secondo la società stessa, consentirebbe all'amministrazione di riqualificare il singolo atto presentato alla registrazione e non l'operazione realizzata mediante più atti
- l'operazione compiuta dalle parti rispondeva a effettive esigenze di riorganizzazione aziendale ed era stata realizzata attraverso atti distinti e autonomi sia dal punto di vista oggettivo che soggettivo.

A fronte delle contestazioni della società, i giudici della suprema Corte hanno, innanzitutto, evidenziato che:

- con la modifica dell'articolo 20 del Tur, dal 1° gennaio 2018, ai fini della tassazione, l'interpretazione deve avere a oggetto il singolo atto presentato alla registrazione, mentre non rilevano elementi risultanti da atti collegati
- il legislatore, con l'articolo 1, comma 1084, della legge n. 145/2018 ha manifestato la volontà di attribuire portata retroattiva alla modifica dell'articolo 20 del Tur di cui alla legge n. 205/2017.

Tenuto conto di quanto sopra, la Corte di cassazione ha ritenuto che sussistono dubbi in merito alla compatibilità del nuovo testo dell'articolo 20 del Tur con gli articoli 3 (principio di uguaglianza) e 53 (principio della capacità contributiva) della Costituzione, soprattutto sulla base delle seguenti considerazioni:

- nella disciplina dell'imposta di registro, il principio della prevalenza della sostanza sulla forma rappresenta un principio imprescindibile e storicamente radicato, introdotto con l'articolo 7 della legge n. 585/1862, trasfuso nell'articolo 8 Rd 3269/1923, ribadito dall'articolo 19 del Dpr n. 634/1972 e recepito dall'attuale articolo 20 del Dpr n. 131/1986.

Sulla base di tale principio la giurisprudenza di legittimità ha sostenuto la necessità di considerare, ai fini della tassazione, anche elementi esterni all'atto.

Ciò in quanto, quando si parla di "atto presentato alla registrazione", non si fa riferimento al sostrato materiale o cartaceo che contiene il negozio, ma si fa riferimento "*...all'insieme delle previsioni negoziali preordinate, anche mediante collegamento e convergenza finalistica, al perseguimento di una programmata regolazione unitaria degli effetti giuridici derivanti dai vari negozi collegati...*".

Pertanto, secondo i giudici di legittimità, la circostanza che l'imposta di registro abbia natura di "imposta d'atto", non impedisce che bisogna considerare anche elementi interpretativi esterni all'atto.

L'attività di qualificazione del negozio giuridico è, infatti, finalizzata a fare emergere la materia imponibile e non può dipendere dalla discrezionalità delle parti.

Inoltre, la necessità di tener conto degli effetti giuridici degli atti non esclude che si attribuisca rilievo anche allo scopo economico perseguito dalle parti attraverso la combinazione e il coordinamento degli effetti giuridici dei singoli atti, considerato anche il "*sostrato prettamente economico del principio di capacità contributiva*".

Anche l'attuale formulazione dell'articolo 20 del Tur, al fine di fare emergere l'effettiva ricchezza da sottoporre a tassazione, impone di non fermarsi al "*nomen*" attribuito al contratto dalle parti.

Per ricostruire la forza economica e la capacità contributiva espressa dall'operazione, non ci si può limitare a esaminare il singolo atto presentato alla registrazione, ma occorre considerare anche eventuali negozi collegati.

La mancata considerazione di negozi collegati, ai fini della qualificazione giuridica dell'atto produrrebbe "*... l'effetto pratico di sottrarre ad imposizione una tipica manifestazione di capacità contributiva.*"

Ciò provocherebbe ripercussioni sul principio di uguaglianza in quanto, in presenza di pari manifestazioni di forza economica e, quindi, di capacità contributiva, deriverebbero imposizioni di entità diversa.

Le manifestazioni di capacità contributiva non devono essere differenziabili a seconda che le parti abbiano deciso di realizzare il loro assetto di interessi con un solo atto negoziale oppure con più atti

collegati. In caso contrario si avrebbe una disparità di trattamento tra i contribuenti che realizzano l'operazione con un unico atto e quelli che realizzano la medesima operazione con più atti.

L'ordinanza in commento si è soffermata anche sul rapporto che intercorre tra l'articolo 20 del Tur e l'abuso del diritto. Al riguardo si è evidenziato che, secondo l'orientamento più recente (Cassazione, sentenze nn. 18454/2016, 25487/2015 e ordinanza n. 24594/2015) il fatto che l'articolo 20 attribuisca rilievo preminente all'intrinseca natura e agli effetti giuridici dell'atto rispetto al suo titolo e alla forma apparente, non implica necessariamente che l'operazione oggetto di riqualificazione abbia carattere elusivo, né, tantomeno, evasivo o fraudolento, con la conseguenza che, qualora l'amministrazione finanziaria si avvalga dell'articolo 20 del Tur, non ha l'onere di provare la sussistenza dei presupposti dell'abuso del diritto.

Inoltre, la circostanza che la disciplina dell'abuso del diritto (articolo 10-bis della legge n. 212/2000) contempla espressamente il fenomeno del collegamento negoziale, non esclude che questo fenomeno *"...continui purtuttavia a rilevare, ex art. 20 d.P.R. 131/86, anche al di fuori del contesto elusivo e sanzionatorio, e dunque anche quando esso emerga sul piano obiettivo della mera qualificazione giuridica e come opzione negoziale effettivamente rispondente ad esigenze pratiche sostanziali..."*.

Sulla base delle considerazioni sopra esposte, la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 23549/2019 ha ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli articoli 53 e 3 della Costituzione, dell'articolo 20 del Tur, 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, si devono prendere in considerazione solo gli elementi desumibili dall'atto stesso, *"prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"*.

Pertanto, sarà la Corte costituzionale a pronunciarsi in merito alla legittimità costituzionale dell'articolo 20 del testo unico sull'imposta di registro.

di

Marcello Cardone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/registro-sugli-atti-negoziali-al-vaglio-della-corte-costituzionale>