

## **LABORATORIO DEL DIRITTO U.E.**

*Presso la Commissione Tributaria Regionale di Milano*

*10° Seminario del 25 Novembre 2019*

---

### **SULLA DISCUSSA (IN)COSTITUZIONALITA' DEL NOVELLATO**

#### **ART. 20 LEGGE DEL REGISTRO (T.U.R.)**

**(NOTE CRITICHE ALL'ORDINANZA CORTE CASSAZIONE n°23459/2019)**

*di Joseph Holzmilller (Delegato Generale del Laboratorio di diritto U.E-)*

La presente disamina effettuata in ambito del “**Laboratorio del Diritto UE**”, operante in seno alla **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia**, è stata illustrata nel 10° Seminario di studio e aggiornamento, “aperto” ai Magistrati Tributarî ed agli operatori del Diritto tributario, svoltosi il 25 Novembre 2019.

Oggetto di detta disamina è stata l'**Ordinanza della suprema Corte di Cassazione n. 23.459 del 23/09/2019** (appreso anche “Cassazione”) che sottopone, alla **Corte Costituzionale Italiana** la questione di legittimità costituzionale del novellato “art. 20” del D.P.R. 131/1981 (Legge del Registro o TUR) come modificato dall’art. 1, comma 87, lettera “a”, della legge n. 205 del 2017 (Legge di Bilancio dello Stato per il 2018), poi espressamente qualificato “norma di interpretazione autentica” (e quindi con effetto retroattivo) dall’art. 1, comma 1084, della successiva legge 145/2018 (legge di bilancio dello Stato per il 2019).

La propensione alla declaratoria di incostituzionalità del novellato art. 20 citato, chiaramente espressa dalla “Cassazione”, si fonda sulla intervenuta **esclusione** di ogni rilevanza degli effetti economici dell’atto registrato e di dati extratestuali ai fini dell’apprezzamento di quest’ultimo che, invece, venivano presi in considerazione nella formulazione del pregresso art. 20 (secondo l’interpretazione della stessa suprema Corte in via quasi consolidata) quando forieri di una maggiore imposta a carico del contribuente.

La novellata formulazione, infatti, è volta a limitare l'applicazione di detta norma (art. 20 cit.) ai **solì effetti giuridici** prodotti dal "solo" atto registrato (imposta d'atto) prescindendo dunque dagli elementi dedotti da altri atti eventualmente ad esso collegati nonché dagli elementi dedotti da indici esterni all'atto.

## **INQUADRAMENTO DELLA QUESTIONE**

Non v'è dubbio che detta modificazione legislativa possa produrre effetti negativi sul gettito fiscale come è dato più facilmente rilevare da alcune esemplificazioni le quali, proprio perché tali, non sono certamente esaustive del nuovo "divieto" di collegamento fra differenti atti negoziali coevi, precedenti e successivi fra loro.

Valgano a tal fine i soli due esempi che seguono, già fatti oggetto, uno, di risposta ad interpello tributario ex art. 11 L. 212/2000 (Statuto del Contribuente) e, l'altro, di una decisione della giurisdizione di merito.

Nella risposta all'interpello n. 196/2019 infatti viene dato atto che, ora, non è più possibile il collegamento di un atto di cessione totalitaria delle partecipazioni con altro precedente atto di conferimento di azienda, entrambi soggetti autonomamente a "imposta fissa".

E ciò, mentre in precedenza la liceità di tale collegamento dava luogo alla configurazione di una sostanziale cessione di azienda (ancorché indiretta) accertabile dall'A.E. in quanto soggetta alla più onerosa imposta proporzionale di registro,

La seconda esemplificazione è data dalla sentenza della C.T.P. di Milano n. 1058 dep. 7/3/2019 in cui viene esclusa la possibilità di qualificare, alla stregua di una integrata cessione di azienda, la vendita di un bene immobile in normale regime di "esenzione" IVA o di opzionale "reverse charge" (e dunque senza aggravio fiscale) da parte di una impresa dopo che questa abbia ceduto, qualche tempo prima, allo stesso cessionario, un ramo di azienda costituito da soli beni mobili con aliquota proporzionale (3%).

E ciò, mentre, in vigore del regime pregresso, detta cessione immobiliare veniva riqualficata quale "integrazione della precedente cessione" del ramo di azienda e dunque assoggettata alla più onerosa aliquota del 9%.

Ora, atteso quanto precede, occorre però rilevare che le riqualificazioni pregresse sono ancora sempre possibili, ma solo in applicazione del quasi coevo novello art. 53-bis<sup>1</sup>, TUR, che facendo espresso rinvio all'art. 10-bis, L. 212/2000 (Statuto del Contribuente) consente la possibilità di effettuare le stesse riqualificazioni dell'atto registrato, ma **“solo”** laddove siano presenti gli estremi dell'abuso del diritto (elusione).

E ciò può ancora avvenire sia in base al collegamento con altri atti pregressi, coevi o successivi sia in funzione degli effetti economici prodotti.

Merita infatti idonea attenzione la considerazione che il “percorso argomentativo” svolto nella riqualificazione del pregresso art. 20 cit. (come interpretato dalla Cassazione) risulti del tutto simile a quello ancora attuabile con l'applicazione del citato art. 10-bis (Statuto del contribuente) costituito:

- dai presupposti di natura giuridica ed economica;
- dal collegamento con altri dati extra testuali;
- dell'esistenza di un risparmio di imposta (indebito).

Il legislatore ha cioè sancito una **“parificazione”** della possibilità di effettuare le pregresse riqualificazioni anche in ambito di imposta di registro alla stregua di quanto già avveniva per le altre imposte dirette e per l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Sul punto, occorre anche rilevare che l'interpretazione della Corte di Cassazione **“escludeva”** che il pregresso art. 20 fosse soggetto all'esame di abuso del diritto in quanto ritenuto foriero **“autonomamente”** della libera possibilità di effettuare le pregresse riqualificazioni.

La Cassazione rafforzava poi questo assunto sostenendo che l'imposta di registro non fosse una imposta armonizzata cosicché non potessero essere neppure applicati i principi del diritto U.E. che, invece, impongono l'applicazione di principi antiabusivi, prima in ossequio alle sentenze della Corte di Giustizia UE e, ora, anche in base all'art. 6 della Direttiva UE 2016/1164 (c.d. “ATAD 1”).

In buona sostanza, secondo la Cassazione, il pregresso art. 20 in commento consentiva, per sé solo, le più estese riqualificazioni anzidette senza ricorrere

---

<sup>1</sup> L'art. 53 bis, TUR, è stato introdotto nella legge del Registro con l'art. 35, c. 24, lettera “a”.

all'applicazione della norma antiabusiva considerando detto art. 20 del tutto autonomo e "scollegato" dalle previsioni normative antiabusive.

**Ora, l'effetto diretto di questa concezione, supportata dalla Cassazione, è quello di svincolare (sottrarre) il ripetuto art. 20 dalle garanzie prescritte a favore del contribuente le quali, invece, erano già idoneamente previste dalla norma antiabusiva dettata dal già citato art. 10-bis, ora divenuta anche norma di prevalente rango europeo in quanto norma di recepimento dell'art. 6 della ricordata direttiva europea "ATAD 1"<sup>2</sup> (antielusiva).  
E ciò, come meglio si vedrà in seguito.**

Esiste dunque un duplice ordine di motivi giuridici a sostegno della legittimità del novello art. 20 al contrario di quanto ritenuto dalla Corte di Cassazione ovvero:

- I) Motivi giuridici di ordine interno-nazionale**
- II) Motivi di incompatibilità del pregresso art. 20 con il Diritto UE**

Valga la pena di esaminarli separatamente.

#### **I) MOTIVI DI ORDINE INTERNO-NAZIONALE**

Al fine di meglio apprezzare il grado di rilevanza di questo ordine di motivi adottati nell'Ordinanza de quo, sembra qui opportuno raggrupparli in due classi distinte

#### **F R A**

- A) Motivi di asserita violazione diretta della Costituzione italiana e**
- B) Motivi di "corollario"**

\*\*\*\*\*

#### **A) ASSERITA VIOLAZIONE DIRETTA DELLA COSTITUZIONE ITALIANA**

Dalla nuova formulazione dell'art. 20 in predicato, la Corte di Cassazione fa discendere un'asserita **violazione degli art. 3 e 53 della Costituzione italiana** in

---

<sup>2</sup> Si veda anche la relazione alla legge di recepimento di detta Direttiva laddove viene attestato che l'art. 6 in commento risulta già idoneamente recepito dall'art. 10-bis sopra ricordato.

quanto, secondo essa, risulterebbero disattesi sia (1) **principio di eguaglianza (art. 3 Cost.)** sia (2) il principio di contribuzione delle spese pubbliche (cui sono finalizzate le imposte) secondo la capacità contributiva di ciascun contribuente meglio sintetizzato come **“principio di capacità contributiva”** (art. 53 Cost.).

**A/1) In merito all’asserita violazione del cit. art. 3 Cost.**, l’Ordinanza sorregge il proprio assunto anche mediante il sintetico confronto di due ipotetici casi in cui, nel primo, una impresa cede frazionatamente, ad una stessa impresa cessionaria, i singoli beni che compongono una azienda (o ramo di essa), tutti soggetti ad IVA recuperabile (in detrazione) dal cessionario e dunque soggetta ad imposta fissa di Registro mentre, nell’altro caso, una impresa cede, in modo unitario, una eguale azienda (o ramo di essa) soggetta ad imposta proporzionale di registro del 3% per beni mobili e del 9% per i beni immobili che la compongono.

Orbene, da questa comparazione la Cassazione trae conclusioni di diseguaglianza di trattamento tributario fra i due esemplificati casi simili in quanto, nel primo caso, il contribuente sarebbe molto meno fiscalmente inciso rispetto a quanto avviene nel secondo caso, sicuramente più fiscalmente oneroso.

Questo premesso, si faccia però, ora, l’ipotesi che nel primo caso l’impresa ceda gli stessi singoli beni aziendali (con normale IVA del 22%) ad un cessionario soggetto ad un **pro-rata di detrazione** dell’IVA assolta “a monte”, pari al solo 50% di essa sostenendo un carico fiscale pari all’altro 50% (di IVA indetraibile) ossia in misura pari all’11% (infatti  $22\% \times 50 / 100\% = 11\%$ ).

Ora non vi è dubbio che, nella situazione da ultimo descritta, il cessionario del primo caso, lungi dal conseguire un complessivo risparmio di imposta, risulta anzi gravato da un carico impositivo (IVA) dell’11% ossia ben maggiore di quello (Registro) gravante sul cessionario della seconda esemplificazione, inciso dalle minori imposte pari al 3% (per beni mobili) ed al 9% (per beni immobili). E ciò, al contrario di quanto supposto dalla Cassazione in via generale.

Nell’ultima prospettata circostanza si verificherebbe cioè una grossa **“diseguaglianza” a rovescio** rispetto alle conclusioni della Cassazione, a tutto beneficio del cessionario dell’azienda unitaria che essa considera invece pregiudizialmente più onerato trascurando l’apprezzamento dei gravami di imposte complessive delle due ipotesi, ancorché di contenuto impositivo differente fa loro (IVA e Imposte di Registro).

E ciò con buona pace del principio di eguaglianza perseguito dalla Cassazione che, invece, nel caso di specie, vorrebbe tassare nuovamente il contribuente già maggiormente onerato attuando una riqualificazione delle singole cessioni di beni in una cessione unitaria di azienda, foriera di una ulteriore imposta proporzionale a suo carico.

E non deve sfuggire come, “soltanto” con la riqualificazione degli atti (o fatti) a norma dall’art. 10-bis dello Statuto del contribuente, la diseguaglianza appena criticata non potrebbe più verificarsi, attesa l’applicazione delle previste garanzie del contribuente divenute ora attivabili con le novellate norme di legge de quo.

Infatti, con il recente rinvio normativo al citato art. 10-bis (disposto dall’art. 53-bis, TUR), il legislatore ha perseguito anche un altro risultato di eguaglianza: quello di assicurare le anzidette garanzie al contribuente anche nel caso dell’imposta di registro, prima inapplicabile a causa della discutibile interpretazione, della Corte di Cassazione, al pregresso ripetuto art. 20.

Sembrano ora superflue altre pur esistenti considerazioni al riguardo.

## **A/2) In merito all’asserita disapplicazione dell’art. 53 Costituzione.**

Nel richiamare il “**principio della capacità contributiva**” del contribuente, la cassazione mostra di ignorare l’evidente **INIDONEITA’** dell’imposta di Registro a **rapportarsi alla capacità contributiva** delle parti negoziali autrici dell’atto sottoposto a tassazione.

Infatti, se è vero che l’atto registrato esprime una “**manifestazione di ricchezza**”, non vi è dubbio che questa non possa essere scambiata per “**capacità contributiva**” la quale è invece riferita ad un coacervo di valori positivi e negativi di ricchezza o di reddito che trovano sintesi nel risultato della loro somma algebrica comunque afferente all’intera sfera personale del soggetto considerato.

Peraltro, la Cassazione mostra di ignorare che il suo assunto è anche foriero di lesione del principio di eguaglianza di trattamento fiscale che essa vorrebbe invece salvaguardare.

Al riguardo, basti evocare il caso della cessione di una azienda con sue proprie attività e passività contro un prezzo remunerativo della differenza di valore fra queste ultime poiché l’estinzione delle passività è posta a carico del cessionario. Si

faceva poi un secondo ipotetico caso in cui un soggetto cede le medesime attività assumendosi però di estinguere in proprio le medesime passività utilizzando il corrispondente maggiore prezzo realizzato.

Ora non c'è dubbio che nella seconda ipotesi l'atto (senza accollo di passività) esprimerà una ricchezza “più elevata” rispetto a quella espressa nel primo atto in cui il valore delle stesse attività risulterà ridotto delle attività accollate. E ciò avviene ancorchè vi sia una parità di “valori in gioco” ininfluenti sulla capacità contributiva dei soggetti negoziali.

A ciò si aggiunga che neppure questi valori in gioco possano mai considerarsi espressivi di capacità contributiva la quale è riferibile unicamente alla “completa sfera personale” dei contribuenti del tutto insuscettibile di essere espressa da un semplice atto registrato.

La capacità contributiva evidenzia dunque tutta la sua inidoneità (estraneità) ai fini applicativi dell'imposta di registro e, dunque, ogni suo richiamo risulta gravemente equivoco quando viene effettuato, come nel caso in esame, quale espediente valido “per tutte le stagioni”.

## **B) MOTIVI DI COROLLARIO**

La Corte di Cassazione tende poi a supportare la sua visione di incostituzionalità in commento richiamando anche le seguenti argomentazioni di ordine minore che, a parere di chi scrive, non potrebbero mai costituire, da soli, elementi fondanti di quella visione sia se assunti singolarmente sia se assunti nel loro insieme.

### **a) Motivi di ordine storico.**

La Cassazione si richiama a motivi di ordine storico partendo addirittura dalle previsioni normative contenute nel primo Ordinamento giuridico dello Stato Italiano (1863) all'indomani della sua formazione (1861) senza però indicarne idoneamente gli aspetti di rilevanza che qui interessano. E ciò, ignorando le altalenanti interpretazioni giurisprudenziali che, nei 40-50 anni precedenti l'ultima interpretazione della Suprema Corte, hanno caratterizzato, in via principale, l'imposta di Registro come “imposta d'atto” così come sostenuto dalla dottrina giuridica maggioritaria, elaborata nello stesso periodo fino a tutt'oggi, in sintonia con il novellato art. 20 in predicato.

In ogni caso, la rilevanza attuale delle pregresse realtà normative, soprattutto se tanto remote, viene dissolta dalla usuale necessità di evoluzione normativa,

funzionale ai mutevoli contesti sociali, economici, politici e di civiltà giuridica talché, in simili casi, il richiamo a quelle remote realtà assume connotazioni pressoché anacronistiche.

## b) Motivi di ordine giurisprudenziale

I motivi della specie espressi dalla Cassazione sono costituiti dal richiamo alla propria giurisprudenza che, però, nulla può incidere su un apprezzamento di costituzionalità di nuove norme ad essa contrarie essendo l'azione del legislatore motivata dalla necessità di opportuni correttivi funzionali ad un adeguamento al mutato contesto giuridico nazionale ed europeo.

E ciò, senza contare che il richiamo ai propri enunciati conferisce alle argomentazioni della Cassazione un Vano "sapore autoreferenziale" in quanto inidoneo ad apprezzamenti di legittimità costituzionale essendo, questi, rimessi "unicamente" all'autonomo giudizio della Corte Costituzionale italiana.

## c) Motivi di ordine sostanziale

La Cassazione assume anche che il principio della prevalenza, della sostanza sulla forma giustificherebbe la declaratoria di incostituzionalità del novellato art. 20 in commento.

Essa però trascura di rilevare che l'invocata "funzione sostanziale" della norma, applicata all'atto registrato, viene ora più opportunamente demandata alle previsioni normative dell'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente.

E ciò in maggiore aderenza ai principi di civiltà giuridica, attesa la conseguente operatività delle garanzie procedurali per il contribuente, al pari di quanto già avviene per le altre imposte dirette e per l'IVA. Garanzie, queste, del tutto ignorate dal pregresso art. 20 come interpretato dalla suprema Corte.

Sul punto, valga rilevare che la mancanza di coordinamento dell'imposta di Registro con la norma antiabusiva, sostenuta dalla Cassazione, costituirebbe un incomprensibile "**disallineamento**" discriminatorio soprattutto laddove le medesime operazioni, espresse negli atti registrati, costituiscano oggetto di imposizione anche ai fini delle altre imposte (es. Il DD.), che, invece, quelle garanzie prevedono<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Si faccia, ad esempio, il caso di cessione totalitaria di partecipazione ricevute a seguito di conferimento di azienda, considerata non elusiva ai fini delle imposte dirette, ma riqualificata quale cessione di azienda in vigenza del pregresso art. 20 TUR, come in precedenza interpretato



## **II) MOTIVI DI INCOMPATIBILITA' CON IL DIRITTO UE**

Giovi premettere che la norma antielusiva dettata **dall'art. 10-bis L212/2000** (Statuto del Contribuente) è divenuta **norma di recepimento (trasposizione)** nell'Ordinamento Italiano, **dell'art. 6 della Direttiva 2016/1164/UE**, cosiddetta **"ATAD-1"** tendente a contrastare pratiche di elusione e comunque di abuso fiscale.

Detto **Art. 10-bis** è dunque divenuto norma di legge di **RANGO EUROPEO** come anche affermato nella relazione accompagnatoria della legge di recepimento (D. Lgs. 29/11/2018, 142) assumendo così un indiscusso **carattere di prevalenza** sulle altre disposizioni di legge, di prassi e sulla giurisprudenza nazionale. Ora, ancorché l'art. 6 della Direttiva ATAD-1 riguardi le sole società di capitali (in Italia: S.p.A., SRL e SAPA), l'art. 10-bis che ne ha recepito anzitempo i contenuti, ne ha esteso gli effetti a tutti i contribuenti relativamente a tutte le imposte assumendo carattere di **"prevalenza"** anche in dette generalità di casi così come anche sancito dalla Corte di Giustizia UE per i casi di specie. Al riguardo, sembra opportuno ricordare che l'estensione del carattere di prevalenza in predicato investe anche la questione in esame, atteso il disposto dell'art. 53-bis del TUR che richiama il contenuto applicativo del citato art. 10-bis anche con riguardo all'imposta di registro.

Il legislatore italiano ha già infatti inteso **"conformare"** la possibilità di riqualificare (anche con riferimenti economici ed extra testuali) l'atto registrato in caso di abuso del diritto, alla soluzione adottata dal diritto europeo **"modellando"** su quest'ultima anche la normativa interna nazionale concernente l'Imposta di Registro.

Soccorrono, all'uopo, le statuizioni della Corte di Giustizia UE fra cui valga ricordare la più puntuale sentenza 17 luglio 1997, C-28/95, Leur Bloen che, al riguardo, così statuisce:

**<<Quando una normativa nazionale si conforma, per le soluzioni che essa apporta a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto comunitario (ora U.E.-n.d.r.) ... esiste un interesse comunitario certo a che ... le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto comunitario ricevano una interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate>>**

E ancora: **<<La Corte è (dunque – ndr) competente ad interpretare il diritto comunitario qualora.. il legislatore nazionale abbia deciso, all'atto della trasposizione in diritto nazionale delle disposizioni di una direttiva, di applicare lo stesso trattamento alle situazioni puramente interne a quella disciplinate dalla direttiva, di modo che ha modellato la sua normativa nazionale sul diritto comunitario (ora: UE)>>**

Ora, assunto quanto precede, la Cassazione mostra di contravvenire il prevalente diritto europeo quando sostiene l'inesistenza di ogni connessione dall'art. 20 con la norma antiabuso poiché la soluzione apportata, in merito alla riqualificabilità degli atti, è stata "modellata" sul prevalente diritto europeo (art. 6 Dir. ATAD 1) mediante la norma traspositiva recata dal ripetuto art. 10-BIS (espressamente richiamato dall'art. 53-BIS del TUR) e, dunque, divenuto anch'esso "prevalente".

---

In buona sintesi occorre rilevare che, le motivazioni espresse nell'Ordinanza esaminata, risultano inidonee a produrre ogni rilevanza giuridica non potendo mai, esse, "trasgredire" o comunque "ostacolare" l'applicazione del prevalente diritto europeo né quella del diritto nazionale che sia stato, su quello, modellato.

Per concludere, può agevolmente rilevarsi come le pertinenti considerazioni sulla prevalenza del diritto europeo dovrebbero essere, per sé sole, assorbenti della questione della (in)idoneità della ripetuta Ordinanza a produrre una declaratoria di incostituzionalità anche a prescindere dalle pur valide ragioni sul piano del diritto interno, dianzi considerate, che dovrebbero indurre alla stessa conclusione.