

Infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate  
dalla Corte di Cassazione in relazione all'art. 20 TUR:  
alert degli avvocati Lucia Montecamozzo e Cristina Periti

---

4 SETTEMBRE 2020

---

Con la sentenza n. 158 del 21 luglio 2020 mail, la Corte Costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza di rimessione n. 23459 del 23 settembre 2019 e aventi a oggetto l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (c.d. "TUR").

Come è noto, il citato art. 20 disponeva (e, con una piccola modifica, ancora dispone) 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”*. Sulla base di un'interpretazione molto contestata della norma in commento, l'Agenzia delle Entrate riteneva di poter riqualificare gli atti sottoposti a registrazione anche in ragione di eventuali collegamenti con altri atti o negozi giuridici. Pertanto, negli ultimi anni, sono stati incardinati numerosi giudizi per contestare l'operato degli Uffici in tema di riqualificazione degli atti sottoposti a registrazione.

L'art. 1, comma 87, della L. 27 dicembre 2017, n. 205, ha integrato la disciplina in esame, prevedendo che, nell'interpretazione di ciascun atto da assoggettare a imposta di registro, si debbano considerare unicamente gli *“elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”* (enfasi aggiunta). A tale proposito, l'art. 1, comma 1084, della L. 30 dicembre 2018, n. 145, ha chiarito che la modifica intervenuta nel 2017 costituisce norma d'interpretazione autentica e che, quindi, ha efficacia retroattiva.

Con ordinanza del 23 settembre 2019, n. 23459, la Cassazione ha sollevato la questione di legittimità costituzionale della disciplina in esame per violazione dell'art. 53 Cost., per contrasto con il principio *“imprescindibile ed anche storicamente radicato”* della prevalenza della sostanza sulla forma, e dell'art. 3 Cost., per violazione del principio di ragionevolezza.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 158/2020, ha dichiarato l'infondatezza di entrambe le questioni sollevate dal giudice rimettente, poiché basate sull'assunto (errato) che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, i fatti espressivi della capacità contributiva, indicati negli effetti giuridici desumibili, anche aliunde, dalla causa concreta del negozio contenuto nell'atto presentato alla registrazione, sarebbero i soli costituzionalmente compatibili con gli evocati parametri. La Consulta è giunta a tale conclusione in ragione:

- dell’interpretazione letterale della disciplina: sia il significato proprio della disposizione sia i chiarimenti forniti nella relazione illustrativa, infatti, non consentono di interpretare l’atto sottoposto a registrazione sulla base di elementi extratestuali o di atti a esso collegati (si veda il Par. 5.2., terzo cpv., della sentenza);
- dell’interpretazione della disposizione in chiave storico-evolutiva: poiché l’attuale formulazione dell’art. 20 «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 dopo la sostanziale evoluzione da tassa a imposta» (si veda il Par. 5.2.2., primo cpv., della sentenza);
- dell’interpretazione sistematica dell’art. 20 citato: infatti, l’interpretazione evolutiva della disciplina fornita dal giudice rimettente, incentrata sulla nozione di “causa reale”, si porrebbe in contrasto con la disciplina sull’abuso del diritto di cui all’art. 10-*bis* della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto dei diritti del contribuente), poiché «consentirebbe all’amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall’altro, di svincolarsi da ogni riscontro di “indebiti” vantaggi fiscali e di operazioni “prive di sostanza economica”, precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale» (si veda il Par. 5.2.4., ultimo cpv., della sentenza, enfasi aggiunte).

La sentenza in commento, nel rigettare le questioni di legittimità costituzionale sollevate dall’Avvocatura dello Stato, ha definitivamente confermato che l’interpretazione degli atti presentati alla registrazione possa avvenire unicamente in base al loro contenuto, prescindendo da qualsiasi valutazione circa collegamenti negoziali o elementi extratestuali. Non si può escludere che, in futuro, l’Agenzia delle Entrate tenti di assoggettare a imposizione la sostanza economica degli atti sottoposti a registrazione e di quelli a essi collegati facendo ricorso all’istituto dell’abuso del diritto di cui all’art. 10-*bis* della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto dei diritti del contribuente”). In tale caso, comunque, al contribuente dovranno essere riconosciute le garanzie procedurali previste dalla disciplina da ultimo citata.