



Sentenza n. 39 del 2021

Presidente: Giancarlo Coraggio - Giudice relatore e redattore: Luca Antonini

decisione del 9 febbraio 2021, deposito del 16 marzo 2021

comunicato stampa del 16 marzo 2021

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale

atto di promovimento: ordinanza n. 62 del 2020

parole chiave:

IMPOSTE E TASSE - IMPOSTA DI REGISTRO - LIMITAZIONE DEL POTERE DI
INTERPRETARE IL NEGOZIO GIURIDICO DA TASSARE - VIOLAZIONE DEL PRINCIPIO
DI UGUAGLIANZA - VIOLAZIONE DEL PRINCIPIO DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA
– VIOLAZIONE DEL PRINCIPIO DI RAGIONEVOLEZZA – NORMA DI
INTERPRETAZIONE AUTENTICA – EFFICACIA RETROATTIVA

disposizioni impugnate:

- art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella versione risultante dalle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205
- art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145

disposizioni parametro:

- artt. 3, 24, 53, 81, 97, 101, 102 e 108 della Costituzione

dispositivo:

manifesta infondatezza; infondatezza

La Commissione tributaria di Bologna ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella versione risultante dalle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e, in subordine, dell'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

Rispetto all'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, il rimettente denuncia la violazione degli articoli 3 e 53 Cost., nella parte in cui il citato articolo «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"».

La Corte costituzionale, respinta l'eccezione di inammissibilità per mancato espletamento del tentativo di interpretazione conforme, dichiara **la questione manifestamente infondata**, poiché l'odierno

rimettente ha sollevato **questioni sostanzialmente analoghe a quelle già dichiarate non fondate dallo stesso giudice costituzionale con la sentenza n. 158 del 2020.**

Riguardo alle questioni di costituzionalità aventi ad oggetto l'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018, il giudice *a quo* denuncia la violazione degli articoli 3, 81 e 97, 101 nonché 102 e 108 e 24 Cost. Secondo il rimettente il citato articolo 1, comma 1084, nel disporre che l'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 «costituisce interpretazione autentica» dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, **«avrebbe [...] imposto la retroattività di quest'ultima norma «nella sua nuova ridotta portata», ponendosi così in contrasto con i richiamati parametri costituzionali.**

Fra le diverse questioni promosse, **quella che riveste un ruolo centrale nell'impianto motivazionale della sentenza è quella per violazione dell'articolo 3 Cost., per contrasto con il principio di ragionevolezza.** Il dedotto contrasto con la citata norma costituzionale è articolato dal rimettente in tre distinti profili: *a)* il legislatore è intervenuto illegittimamente a qualificare quale legge di interpretazione autentica avente efficacia retroattiva l'intervento legislativo del 2017, al quale, invece, la giurisprudenza di legittimità aveva riconosciuto natura innovativa; *b)* il significato determinatosi in forza della norma censurata non sarebbe prevedibile stante il carattere della novità della disposizione qualificata come di interpretazione autentica; *c)* la retroattività derivante dalla qualificazione dell'intervento normativo del 2017 quale norma di interpretazione autentica non sarebbe neppure giustificato da motivi imperativi di interesse generale, posto che proprio detto intervento lederebbe i principi di parità di trattamento e capacità contributiva.

Prima di passare all'esame del merito di tali censure, il giudice delle leggi ricostruisce, anche richiamando alcuni passaggi della sentenza n. 158 del 2020, la vicenda normativa che ha portato all'adozione della norma censurata, al fine di inquadrare correttamente la natura di quest'ultima.

Innanzitutto, la Corte premette che l'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018, non detta direttamente un contenuto che dalla stessa venga definito di interpretazione autentica, ma definisce, «esplicitandola con la forza della legge», la natura dell'intervento normativo operato dall'art. 1, comma 87, della legge n. 205 del 2017 (oggetto delle questioni decise con la pronuncia n. 158 del 2020 e dichiarate manifestamente infondata dalla sentenza in analisi). In altri termini, **l'intervento operato dalla norma censurata è volto, infatti, ad affermare il carattere di interpretazione autentica dell'intervento legislativo del 2017 – il quale non si è auto-qualificato in tal senso –** così affermandone, al contempo, l'efficacia retroattiva.

Ne discende – così continua la Corte – che al fine di operare il sindacato di costituzionalità occorre misurarsi preliminarmente con la portata normativa dell'art. 1, comma 87, lettera *a)* della legge n. 205 del 2017, precisando come non sia affatto dirimente ai fini del presente giudizio stabilire se la novella del 2017 abbia carattere innovativo o interpretativo, poiché – e richiamando alcuni specifici precedenti costituzionali – elemento decisivo è che la retroattività contestata dal giudice *a quo*, per un verso, trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e, per l'altro, non contrasti con altri valori o interessi costituzionalmente protetti.

Sulla scorta di ciò, **ad avere portata dirimente per la soluzione dei dubbi di costituzionalità non è, come riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, la natura innovativa dell'intervento del 2017, quanto, piuttosto, la portata sistemica che detto intervento legislativo ha assunto.**

Richiamando alcuni passi della sentenza n. 158 del 2020, la Corte ricorda come l'art. 1, comma 87, lettera *a)*, della legge n. 205 del 2017, sia volto a ricondurre l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 «all'interno del suo alveo originario, dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione (ovverossia al *gestum*, rilevante secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al testo unico)». Nella pronuncia del 2020, infatti, la Corte ha affermato la non contrarietà a Costituzione della scelta legislativa di identificare i presupposti dell'imposta di registro nei soli effetti giuridici desumibili dal negozio contenuto nell'atto presentato per la registrazione e di escludere, invece, gli elementi *extratestuali* e gli atti ad esso collegati.

Valenza sistematica del citato art. 20 che, sempre nella pronuncia n. 158, è stata anche posta in evidenza (raccordandola all'abuso del diritto) in base alla circostanza che, «sul piano costituzionale», l'interpretazione evolutiva, incentrata sulla nozione di “causa reale”, dalla quale muoveva il rimettente, provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, in quanto «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”».

Alla luce del quadro normativo appena delineato, **la Corte ha dichiarato infondate le questioni sollevate in riferimento all'art. 3 Cost., per violazione del principio di ragionevolezza, sotto tutti i profili.**

In primo luogo, non può reputarsi irragionevole l'aver attribuito efficacia retroattiva ad un intervento, qual è quello del 2017, che ha assunto carattere di sistema, poiché, più che selezionare uno dei significati possibili di una disposizione (ossia dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986), ha «fissato uno dei contenuti normativi riconducibili all'interno dell'impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro», quale imposta d'atto. In tale prospettiva a nulla rileva che prima dell'intervento contestato poteva dirsi raggiunta un'uniforme applicazione e – afferma ancora il giudice delle leggi – «la legittimità di un intervento che attribuisce forza retroattiva a una genuina norma di sistema non è contestabile nemmeno quando esso sia determinato dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore (sentenza n. 402 del 1993)».

In secondo luogo, e per le ragioni esposte con riguardo al primo profilo, neppure è riscontrabile l'irragionevolezza declinata nel senso della non prevedibilità del significato precisato dalla norma censurata; la censura, infatti, «è infondata» e «rimane [...] integralmente assorbita dalle considerazioni appena svolte».

In terzo luogo, infondato è il contrasto con il principio di ragionevolezza discendente dall'impossibilità di giustificare la retroattività normativa in quanto la disposizione del 2017 sarebbe contraria al principio di parità di trattamento e alla capacità contributiva. Il giudice delle leggi rileva, infatti, che con la sentenza n. 158 del 2020 avrebbe dichiarato non sussistente il contrasto con gli articoli 3 e 53 Cost., e «come altresì notato dall'*amicus curiae* (l'Associazione nazionale tributaristi italiani, sezione Lombardia), nella giurisprudenza sovranazionale si riconosce che le norme della CEDU sono volte a tutelare i diritti della persona “contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione” e non viceversa, come invece, paradossalmente, rappresentato dal rimettente».

Riguardo alla violazione degli altri parametri costituzionali (81, 97, 101, 102 e 108 e 24 Cost.), la Corte ha dichiarato inammissibili le relative questioni in quanto nient'affatto o, comunque sia, non adeguatamente motivate.

Leonardo Pace