

LA “RIFORMA” DELL’ART. 20 TUR SUPERA L’ESAME DI COSTITUZIONALITÀ

Commento a Corte Costituzionale, sent. 21 luglio 2020, n. 158

1. Una soluzione obbligata

Anche se non vi è mai nulla di scontato in una sentenza e anche se fra gli “operatori del diritto” vi era una notevole (e, forse, trepidante) attesa per la pronuncia della Consulta sulla questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Corte Suprema di Cassazione, la sentenza depositata in data odierna non dovrebbe lasciare nessuno davvero sorpreso.

Questo perché la questione di legittimità costituzionale rimessa al vaglio della Corte Costituzionale era concettualmente sbagliata.

Il motivo di questo errore concettuale è facilmente spiegabile.

Per rendersene conto occorre separare la questione *dell’effetto* prodotto dall’art. 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, rispetto alla questione della sua *decorrenza*.

L’effetto prodotto è certamente quello di connotare in modo decisamente più marcato l’imposta di registro come un’imposta “d’atto” e questo lo ammette la stessa Corte Costituzionale al punto 5.2.2. del “Considerato in diritto”.

Ora, certamente questa conformazione – la Corte Costituzionale preferisce utilizzare il termine “interpretazione”, ma credo che si possa ammettere che l’intervento abbia, comunque, carattere conformativo – non è l’unica che un’imposta sui trasferimenti possa avere. Detto altrimenti, è certamente possibile che un’imposta sui trasferimenti – denominata o meno “imposta di registro” – assuma a presupposto il complessivo assetto negoziale realizzato dalle parti anche attraverso il collegamento di più negozi.

Tuttavia, il punto non riguarda se sia teoricamente possibile una diversa conformazione. Perché ci sia un problema di legittimità costituzionale occorre assumere che, ai sensi dell’art. 53 Cost., solo una di tali soluzioni sia costituzionalmente legittima.

A ben vedere, una simile soluzione può essere prospettata solo assumendo che l’art. 53 Cost. non solo obblighi, come tutti convengono, ad assumere a presupposto dei tributi fatti indice espressivi di una “forza economica”, ma che, altresì, imponga al legislatore di scegliere solo alcuni, e non altri, fatti che abbiano tale “qualità”.

In altre parole, posto che nessuno può dubitare che siano espressivi di “forza economica” tanto l’atto negoziale isolatamente considerato, quanto l’“operazione economica” (eventualmente risultante da un complesso di negozi in collegamento fra loro), asserire che solo quest’ultimo indice di capacità contributiva (e non il primo) possa essere legittimamente prescelto dal legislatore, significa, praticamente, ritenere che l’art. 53 Cost. limita doppiamente la discrezionalità del legislatore: da un lato gli imporrebbe di *non* assumere a presupposto del tributo i fatti non espressivi di “forza economica”, dall’altro gli imporrebbe di *non* assumere a presupposto del tributo anche taluni fatti che, pur essendo indici di “forza economica”, non abbiano determinate caratteristiche.

Una simile doppia delimitazione della discrezionalità del legislatore non ha, innanzi tutto, alcuna solida base nel dettato costituzionale.

In secondo luogo, essa contrasterebbe con l’orientamento granitico della Corte Costituzionale che ritiene da sempre e in modo indiscusso che, nel selezionare gli indici di capacità contributiva, il legislatore gode di ampissima discrezionalità, con il solo limite della manifesta arbitrarietà.

Per accogliere e ritenere fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Corte Suprema di Cassazione, la Corte Costituzionale avrebbe, quindi, dovuto forzare l’interpretazione dell’art. 53 Cost. e contraddire il proprio univoco orientamento.

Il tutto con il risultato di dischiudere le porte a una questione praticamente irrisolvibile,

quale sarebbe quella di stabilire i criteri per distinguere, all'interno della categoria dei fatti indice di capacità contributiva, quelli reputabili "idonei", da quelli privi di tale "idoneità".

Una volta che si sia ammesso, poi, che l'atto negoziale isolatamente considerato, quale idoneo fatto indice di capacità contributiva, poteva essere validamente assunto a presupposto dell'imposta sui trasferimenti (secondo le scelte discrezionali del legislatore), si risolve da sé anche il problema del rispetto del principio di eguaglianza.

Perché l'eguaglianza deve essere rapportata al presupposto concretamente prescelto dal legislatore, non rispetto a tutti gli altri possibili presupposti che lo stesso avrebbe potuto scegliere.

È chiaro che, nel selezionare un determinato presupposto (e non un altro), il legislatore "discrimina", ma questa discriminazione è il cuore della "politicalità" del tributo e del diritto tributario.

Posto, quindi, che il legislatore ben poteva conformare (o, secondo altre prospettive, confermare) l'imposta di registro come "imposta d'atto" e che, quindi, non sussisteva un problema di legittimità costituzionale rispetto *all'effetto* determinato dall'intervento normativo operato dall'art. 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, l'unico problema che poteva legittimamente porsi era quello della sua decorrenza. Ossia se il legislatore poteva far operare anche retroattivamente l'effetto normativo predetto.

Si tratta di un tema, peraltro, estraneo all'ordinanza di remissione e che, comunque, è condizionato, da un lato, dal dubbio circa la possibilità o meno di considerare l'intervento normativo come interpretativo, dall'altro dai limiti, in genere reputati dalla Corte molto ampi, alla retroattività della legge.

2. I riflessi sul dibattito circa il rapporto fra "forma" e "sostanza" (e sull'abuso del diritto)

Ancorché solo in via mediata – visto che la

Corte Costituzionale risolve la questione "a monte" – la sentenza in commento potrebbe avere qualche riflesso sul tema del rapporto fra "forma" e "sostanza" nell'imposizione tributaria (il quale, a sua volta, è riflesso nella questione dell'abuso del diritto).

Il discorso è troppo ampio per poter essere affrontato in questa sede.

Tuttavia, limitandoci a un brevissimo accenno, il dibattito che trova il suo epilogo nella sentenza n. 158 del 2020 muoveva, appunto, dalla valorizzazione del "principio" della prevalenza della sostanza sulla forma.

La conclusione raggiunta dalla Corte Costituzionale sembra poter essere valorizzata proprio al fine di trarne l'indicazione che, anche volendo ammettere tale prevalenza, la vera questione consiste nel determinare "dove" deve essere ricercata la "sostanza".

Nella prospettiva della Corte di Cassazione, a ben vedere e secondo quanto si è detto in precedenza, la "sostanza" andrebbe ricercata direttamente nell'art. 53 Cost. e nella supposta "prefigurazione", nel sintagma "capacità contributiva", di "modelli" (diremmo quasi "universali") di indici espressivi di forza economica cui dovrebbe automaticamente conformarsi la tassazione.

La Corte Costituzionale – sia pure, come si è detto, in modo implicito – riporta, invece, la questione a livello di singole scelte normative. La "sostanza" è, cioè, quella delineata dal legislatore e la tassazione deve conformarsi ad essa, senza pensare di attingere a un "modello" esterno (o, tantomeno, ipoteticamente "universale").

È impossibile dire, ora, se questa impostazione, che traspare in filigrana dalla sentenza in commento, avrà effettivi riflessi nella concreta esperienza applicativa. Per il momento, ci possiamo e dobbiamo limitare a valorizzare il segnale che proviene dal giudice delle leggi.

Da questo punto di vista, il passaggio forse più importante della sentenza è quello in cui la Corte Costituzionale si fa carico di bloccare sul nascere il tentativo – sofisticato, ma anche un po' sofisticato – dell'Avvocatura Generale di "azzerare" l'effetto concreto della modifica normativa.

Infatti, la Corte si è premurata di ribadire che la lettura “adeguatrice” fortemente riduzionistica della nuova formula normativa propugnata dalla difesa erariale – che, sostanzialmente, avrebbe lasciato immutato il quadro normativo – non appare “sistematicamente” proponibile e che, quindi, il “nuovo” art. 20 TUR deve essere proprio interpretato nel senso di rendere tassabile solo gli effetti giuridici risultanti dall’atto soggetto a registrazione prescindendo da ogni collegamento negoziale estrinseco o dalla ricerca della c.d. “causa concreta”.