



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN ECONOMIA E DIRITTO

TESI DI LAUREA

**"L'INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI AI FINI DELL'IMPOSTA DI
REGISTRO: DALLA SCUOLA DI PAVIA ALLA SENTENZA DELLA
CORTE COSTITUZIONALE N. 158/2020"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: EDOARDO BARBARISI

MATRICOLA N. 1206567

ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

The candidate declares that the present work is original and has not already been submitted, totally or in part, for the purposes of attaining an academic degree in other Italian or foreign universities. The candidate also declares that all the materials used during the preparation of the thesis have been explicitly indicated in the text and in the section "Bibliographical references" and that any textual citations can be identified through an explicit reference to the original publication.

Firma dello studente

*A tutti coloro che io amo
e a tutti coloro che mi hanno sostenuto
nel mio percorso.
Questo traguardo è anche Vostro.
Grazie.*

SOMMARIO

INTRODUZIONE	9
1. I CONCETTI DI INTERPRETAZIONE ED ELUSIONE FISCALE NELL'ART. 20 TUR	11
1.1 Evoluzione storica della Legge di registro e dell'Art. 20 TUR.....	11
1.1.1 Ricostruzione storica della Legge di registro: il registro negli Stati Antichi	11
1.1.2 Ricostruzione storica della Legge di registro: dall'Unità d'Italia ad oggi; cenni alla natura di tassa ed imposta del tributo di registro.....	12
1.1.3 Evoluzione dell'Art. 20 TUR nella normativa italiana: l'attività di interpretazione dell'atto.....	15
1.1.4 La lettura consolidata dell'art. 20 da parte della dottrina.	19
1.2 L'art. 20: un pericoloso intreccio con l'abuso del diritto.....	22
1.2.1 Le correnti giurisprudenziali figlie del principio di divieto dell'abuso del diritto.....	22
1.2.2 L'imposta di registro e l'art. 20 TUR: dibattito su una possibile natura antielusiva della norma.....	25
1.2.3 L'avvento dell'art. 10-bis L. 212/2000.....	29
1.2.4 Gli elementi extratestuali e gli atti collegati in ambito civilistico e nell'interpretazione ex art. 20 TUR	31
1.2.5 Considerazioni in merito all'art. 176 TUIR e alla certezza del diritto.....	34
2. LA SCUOLA DI PAVIA E IL CONFRONTO CON LA DOTTRINA "GIURIDICA"	36
2.1 Le teorie della Scuola di Pavia e del suo fondatore, prof. Benvenuto Griziotti	36
2.1.1 L'influenza della dottrina tributaria tedesca del primo dopoguerra	36
2.1.2 Lo studio funzionale del diritto finanziario	43
2.1.3 La teoria dell'allievo di Benvenuto Griziotti, prof. Dino Jarach: dalla prima teorizzazione di una clausola antielusiva alla valorizzazione negoziale dei "contratti a gradini".....	46
2.1.4 Altri contributi degli esponenti della Scuola di Pavia e della teoria "economica" alla discussione sull'art. 8 dell'imposta di registro.....	58
2.2 La teoria "giuridica"	63
2.2.1 La risposta dei proff. Uckmar e Berliri alle teorie sull'imposta di registro della Scuola di Pavia e le teorie del prof. A.D. Giannini	64
2.2.2 La finale risoluzione delle divergenze	69
3. LA SENTENZA N. 158/2020 DELLA CORTE COSTITUZIONALE	71
3.1 Inquadramento generale della questione.....	71
3.2 Le ragioni di legittimità costituzionale addotte dalla Corte di Cassazione.....	73
3.3 Le critiche della dottrina alle argomentazioni della Corte di Cassazione.....	76

3.4	Le eccezioni della società SGD Srl;	81
3.5	Le eccezioni dell'Avvocatura dello Stato;	83
3.6	La decisione della Corte costituzionale sul merito della questione;	86
3.7	Analisi critica della decisione della Corte: riflessioni sul concetto di "causa concreta" e sulle conseguenze degli atti simulati nell'imposta di registro	89
3.8	Conseguenze pratiche della pronuncia	95
CONCLUSIONI		98
BIBLIOGRAFIA		101
LEGGI, ATTI DEL PARLAMENTO E PRASSI		108
GIURISPRUDENZA		109

INTRODUZIONE

Equilibrio. Questo è il termine che può racchiudere in pochi caratteri l'essenza dell'elaborato che verrà esposto. L'idea prende spunto dal libro *“Le 99 Piaghe del Fisco”*¹, volume del professor Francesco Tundo da noi consultato sotto consiglio del professor Mauro Beghin.

L'equilibrio descritto dall'Autore è, in questo caso, quello che deve esistere fra i tre poteri dello Stato: legislativo, esecutivo e giudiziario. Un assetto assai risalente, se consideriamo che fu teorizzato per la prima volta dal Barone di Montesquieu a fine '700, ma di una potenza contemporanea disarmante. L'idea innovativa, immediata ed efficace del professor Tundo è quella di visualizzare il rapporto fra i tre poteri con l'analogia di un triangolo equilatero. I vertici di questo triangolo, come ben si ricorderà dalle lezioni di geometria, sono equidistanti e i lati che li collegano di ugual lunghezza. Ebbene, i poteri dello Stato, rappresentati dai vertici, dovrebbero sì comunicare fra di loro attraverso i lati, ma nessuno dovrebbe prevaricare sull'altro: se ciò accadesse, verrebbe alterata la natura stessa del triangolo equilatero.

In questa cornice si inquadra il tema oggetto di approfondimento: l'art. 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, il Testo Unico sull'Imposta di Registro, nella sua annosa ed appassionante storia, è riuscito a produrre dei disequilibri nell'assetto dei poteri dello Stato. Non si possono individuare né colpevoli né vittime: solo elementi fattuali che rendono il senso di quanto un'alterazione delle tensioni delle forze in gioco crei dei vuoti che devono essere riempiti e di quanto elementi esterni al “triangolo” possano influenzarne la sua geometricità.

È da qui che si dipanano le strade affrontate in questo elaborato. È necessario prima di tutto inquadrare la questione sotto un profilo storico-evolutivo e ripercorrere le tappe salienti della storia della “più nobile, o, per meglio dire, la sola che sia nobile fra tutte le leggi fiscali”, come affermato dal famoso politico e giurista della Francia dell' '800 Raymond Théodore Troplong²; da questo punto di vista sarà possibile notare un primo vuoto lasciato dal legislatore, che non positivizzò adeguatamente nella legge del 1862 prima, ed, in seguito, in quella del 1923, la questione dell'interpretazione degli atti presentati per la registrazione; da qui si svilupparono due teorie contrapposte ed autorevoli, sostenute da alcuni illustri studiosi del diritto con argomenti solidi e convincenti: la “Scuola di Pavia” e la scuola della “teoria giuridica”. Solo il legislatore poté porre fine al contrasto dottrinario, attraverso la novella della norma del 1972, che rifiutò la visione della Scuola pavese per considerare valida quella giuridica, che voleva l'atto interpretato secondo gli effetti giuridici prodotti dall'atto stesso.

¹ TUNDO, F., *Le 99 Piaghe del Fisco. Una democrazia decapitata.*, Bologna, Bononia University Press, 2020

² In D'AMATI, N., *La nuova disciplina dell'imposta di registro: il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, Torino, UTET, 1989.

Da un altro lato, più recentemente, l'art. 20 TUR è stato travolto dalla corrente giurisprudenziale che, sull'onda delle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ha attribuito alla norma in questione una valenza antielusiva, innescando un'evidente pressione sulla geometria del "triangolo": il potere legislativo, rimasto a lungo assopito, ha lasciato spazio a quello esecutivo (rappresentato dall'Amministrazione finanziaria) e a quello giudiziario di appropriarsi di prerogative al limite della legiferazione. Si è tentato di porre rimedio attraverso la previsione di una clausola generale antiabuso contenuta nella Legge 212/2000 all'art. 10-bis, ma, forte delle sue ragioni, la Corte di Cassazione, seppur con qualche eccezione, ha perseverato nell'utilizzo inadeguato dell'art. 20 TUR, sganciandosi sì da un'interpretazione antielusiva della norma, ma attribuendo valore alla "causa concreta" e al "collegamento negoziale" degli atti, secondo un asserito principio di "prevalenza della sostanza sulla forma". E qui giungiamo ai fatti più recenti, che hanno generato una diatriba fra poteri dello Stato, sfociando nel giudizio della Corte Costituzionale n. 158/2020. Il legislatore, come meglio verrà analizzato, ha introdotto attraverso la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 la previsione secondo cui l'atto deve essere interpretato unicamente mediante gli effetti giuridici prodotti dall'atto stesso, a prescindere da eventuali collegamenti negoziali o elementi extratestuali. Ha provveduto, inoltre, tramite la Legge 30 dicembre 2018, n. 145, a qualificare la norma sopra menzionata come legge d'interpretazione autentica. Di risposta, la Corte di Cassazione ha sollevato la questione di legittimità costituzionale per presunta contrarietà dell'articolo novellato agli articoli 3 e 53 della Costituzione. La sentenza della Corte Costituzionale ha rigettato le questioni di legittimità, utilizzando un percorso argomentativo elegante e meritevole di essere approfondito, grazie ai numerosi spunti di riflessione giuridica che fornisce.

L'obbiettivo che si pone questa tesi è perciò quello di tratteggiare i risvolti economico-giuridici che la sentenza delinea e formulare un'osservazione critica a riguardo, una volta compreso ed analizzato in profondità l'argomento grazie alle teorie della Scuola di Pavia e della Scuola giuridica.

1. I CONCETTI DI INTERPRETAZIONE ED ELUSIONE FISCALE NELL'ART. 20 TUR

1.1 Evoluzione storica della Legge di registro e dell'Art. 20 TUR

Per poter comprendere l'argomento trattato e per formulare un pensiero critico sui moderni risvolti giuridici riguardanti i temi dell'interpretazione e dell'elusione nell'imposta di registro, è necessario risalire agli albori dell'imposta, ripercorrendone i tratti salienti che l'hanno caratterizzata sin dalla sua nascita. Si potrebbe pensare all'imposta di registro come un grande albero millenario: risulta necessario individuare dove esso affondi le sue solide e robuste radici, che rappresentano i principi generali che lo governano, e giungere al grosso ramo dell'articolo 20 del TUR, con le sue foglie verdi e rigogliose del diritto vivente e quelle ingiallite delle teorie ormai vetuste.

1.1.1 Ricostruzione storica della Legge di registro: il registro negli Stati Antichi

Secondo alcuni giuristi³, l'origine delle tasse di registro è assai remota, ed è da ricercarsi nell'intervento degli "Stati Antichi" a tutela dei diritti dei terzi negli atti giuridici fra privati. Lo scopo principale, al tempo, non era quello di procurare un'entrata per lo Stato, bensì di garantire pubblicità agli atti; per questo motivo la registrazione, in principio, si confuse e si identificò con la trascrizione.

Le prime tracce di trascrizione di atti scritti sono databili attorno all'anno 231 a.C. e localizzabili in Antico Egitto; nei documenti dell'epoca giunti fino ai nostri giorni è riscontrabile l'intestazione della cosiddetta *anagraphè*, un ufficio pubblico deputato alla trascrizione. Sempre in Egitto, durante l'epoca di dominazione romana, il processo risultava più formalizzato: un funzionario aveva il compito di apporre sul documento il sigillo, dopo aver ricevuto sia l'atto originale che una copia dell'atto stesso. Quest'ultima sarebbe rimasta depositata negli Archivi Alessandrini, mentre, in un pubblico registro, veniva riassunto l'atto, con la richiesta contestuale al cittadino di una tariffa. I documenti venivano poi riuniti in una biblioteca con lo scopo di far acquistare loro pubblicità. L'impulso alla formalizzazione di epoca romana ha origine, in realtà, sin dal principio della legislazione dell'*Urbe*: i funzionari erano tenuti alla trascrizione degli atti in registri speciali (*acta* o *gesta*) per varie tipologie di

³Cfr. UCKMAR, A., *La legge di registro*, Vol. I, Padova, CEDAM, 1958 e JAMMARINO, E., *Commento alla legge sulle imposte di registro*, Vol. I, Torino, Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1961

fatti e atti giuridici, ad esempio la successione, le aste immobiliari, le compravendite di schiavi, le manomissioni⁴.

In seguito alla caduta dell'Impero Romano d'Occidente nel 476 d.C., i costumi dei Barbari compromisero l'utilizzo del sistema giuridico romano basato su atti scritti, adottando forme di stipulazione orale. Quest'uso si prolungò per diversi secoli, fino all'anno 1000 d.C. circa, data a cui risalgono le prime notizie certe di imposte sui trasferimenti. Questo fu il periodo del feudalesimo e della dominazione dei Franchi, e, per motivi storico-culturali, non si può parlare propriamente di imposte di registro: il regnante aveva la proprietà assoluta del territorio dello Stato a causa di uno *jure divino*, indi per cui il pagamento dell'imposta esprimeva un valore di "tassa di investitura", un omaggio al benevolente sovrano per la concessione del diritto di possedere un determinato bene immobile⁵.

Il giurista Uckmar individua nell'epoca dei Comuni, perciò dall'inizio del XIV secolo circa, l'introduzione delle imposte indirette al fine di far fronte alla crescente necessità di autosostentamento dell'amministrazione parastatale⁶. In questo periodo, inoltre, vennero separati gli uffici finanziari dagli altri uffici amministrativi e si provvide alla formazione dei catasti, gettando le basi del diritto tributario moderno. Bisogna giungere in questa epoca storica, inoltre, per poter parlare di vere e proprie imposte di registro, dette "gabelle sui contratti"⁷. Il primo sistema organico di "gabelle" fu introdotto a Firenze alla metà del secolo XIII per sopperire alle spese di guerra. A Lucca, nel 1308, venne promulgato uno statuto che "prescriveva al notaio sotto pena di nullità di presentare gli atti al consiglio generale entro 30 giorni dalla loro compilazione". Riguardo alla Repubblica di Venezia, ci sono notizie risalenti al 1288 di un ufficio con il compito di registrare gli atti aventi ad oggetto il trasferimento di diritti immobiliari⁸. Gli atti non registrati erano dichiarati nulli. Nel tempo, queste imposte vennero perfezionate in ogni Stato e Comune, con accorgimenti e tariffe adeguati alla necessità delle entrate pubbliche.

1.1.2 Ricostruzione storica della Legge di registro: dall'Unità d'Italia ad oggi; cenni alla natura di tassa ed imposta del tributo di registro.

Solo con l'Unità d'Italia fu possibile per il legislatore riunire le norme dei singoli Stati sotto un'unica egida. Con la Legge 21 aprile 1862, n. 585, si mosse il primo passo verso il

⁴ UCKMAR, A., *op. cit.*

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.* L'Autore riconosce che anche il consumo e la circolazione della ricchezza "sono indizi non dubbi della capacità contributiva del cittadino" e, in quanto tali, devono costituire fatti idonei al prelievo fiscale.

⁷ *Ibid.* Seppur autorevole dottrina citata dall'Autore ritenga che solo dall'introduzione delle gabelle si possa parlare di registrazione, egli afferma che, comunque, lo studio dell'istituto della trascrizione presso gli "Stati Antichi" ha un "interesse di indagine storica".

⁸ *Ibid.*

riordinamento delle imposte di registro, con il fine ultimo dell'unificazione dell'ordinamento tributario nel Regno. Lo spunto per la legge giunse dal modello sviluppato in seguito alla Rivoluzione Francese, segnatamente dalla Legge 22 frimaio, anno VII del calendario rivoluzionario (12 dicembre 1798 del calendario gregoriano); da allora possiamo analizzare la Legge di registro in termini moderni. È opportuno quindi notare che, in essa, vigeva l'obbligo della registrazione per “gli atti civili, giudiziali, e stragiudiziali e le trasmissioni di beni a causa di morte”, con la consegna dell'originale e una copia dell'atto per poter eseguire le opportune verifiche e controlli. Si introdusse anche la distinzione fra tasse fisse e proporzionali: le prime venivano applicate agli atti che non contenevano “né obbligazione, né liberazione, né condanna, né collocazione di somme o valori, né trasmissione di proprietà, di usufrutto o di uso o di godimento di beni immobili e mobili”⁹. La registrazione in termine fisso, che indica l'obbligo di registrare un determinato atto entro un numero preciso di giorni, valeva soltanto per gli atti contenenti trasmissioni immobiliari o contratti di anticresi e per gli atti pubblici; nei casi non rientranti in queste fattispecie, l'obbligo era previsto solo in caso di produzione di atti in giudizio o di inserzione in atto pubblico.

Da segnalare, in ordine cronologico, l'unificazione delle norme sull'imposta di registro succedutesi negli anni successivi al 1862, dapprima nel Testo Unico del 13 settembre 1874, n. 2076, e, successivamente, in quello del 20 maggio 1897, n. 217. Quest'ultimo andò incontro nel tempo a numerose modifiche ed integrazioni, in particolare nella Tariffa che, a causa delle esigenze finanziarie dello Stato per far fronte pesanti disavanzi nel bilancio pubblico, fu elevata molteplici volte. Come scrivevano i giuristi dell'epoca¹⁰, il carattere della Legge di registro era dato dalla formalità di natura civile e giuridica per accertare l'esistenza, la data e l'inalterabilità degli atti, caratterizzando la procedura come un “istituto di pubblico controllo”. Lo scopo della legge, invece, non risiedeva unicamente nel carattere della formalità che essa prescriveva, ma anche e soprattutto per “assicurare allo Stato una vera imposta”¹¹. Conseguenze di ciò erano la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di agire coattivamente per l'esazione del tributo ed il fatto che l'inosservanza dell'obbligo di registrazione non toglieva efficacia agli atti, ma ne impediva solamente la producibilità in giudizio¹².

Alla luce di queste risalenti considerazioni sulle prime leggi di registro dello Stato italiano, si prefigura, tra gli altri, il dibattito sulla natura di imposta e di tassa del tributo. In altre parole: quest'ultimo è dovuto in funzione della capacità contributiva che un soggetto esprime concludendo un determinato atto oppure della spesa che lo Stato deve sostenere per la

⁹ Legge n. 585 del 21 aprile 1862, art. 3.

¹⁰ CAPPELLOTTO, *Tasse di Registro. Corso teorico - pratico*, Tipografia Editrice degli Operai, Venezia, 1912

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

registrazione? La risposta della dottrina prevalente al giorno d'oggi è che il tributo si possa considerare un'imposta indiretta nel caso in cui vada a colpire in maniera proporzionale taluni atti solenni, in quanto in questi ultimi si incorpora una peculiare capacità contributiva, così come ricavabile dall'art. 53 della Costituzione¹³. La natura di tassa si manifesta, invece, nel prelievo in misura fissa. I giuristi ritengono infatti che, poiché nella prima parte della tariffa sono annoverati gli atti che, per il loro contenuto economico, sono ritenuti espressione di capacità contributiva e nella seconda parte sono invece elencati atti che sono, per lo più, soggetti a imposta di registro in misura fissa per il fatto appunto di non essere ritenuti dotati di capacità contributiva¹⁴, in quest'ultimo caso, bisognerebbe attribuire al tributo di registro la natura di "tassa", poiché preordinato a remunerare il servizio di registrazione, di conservazione e di attribuzione della data certa all'atto sottoposto alla registrazione¹⁵. Ciò fu già constatato da Jarach nel 1936, dimostrando come "soltanto la tassa fissa ha come causa giuridica unica la controprestazione ed è quindi tassa vera e propria"¹⁶.

Di importanza rilevante fu lo stravolgimento degli equilibri portato dal fascismo in Italia: la corsa agli armamenti per la guerra etiopica, la guerra civile spagnola e la creazione di una burocrazia mastodontica causarono la necessità di fabbisogni monetari considerevoli per lo Stato. Ne risentì fortemente l'imposta di registro, modificata con il R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269¹⁷.

La legge del '29 rimase in vigore per un lungo periodo: solo con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, l'imposta fu riordinata, in seguito a numerose leggi novellative in materia (circa 300 dal 1923 al 1971), per approdare infine al Testo Unico, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, attualmente in vigore. Esso si compone di 81 articoli, suddivisi in nove titoli, e di tre allegati: una Tariffa, una tabella ed un prospetto. La Tariffa, suddivisa in due parti, annovera al suo interno, rispettivamente, gli atti soggetti a registrazione in termine fisso e gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso. La Tabella indica gli atti per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione. Il

¹³ Cfr. BEGHIN, M., L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti incentrata sulla sostanza economica nell'abracadabra dell'abuso del diritto, *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 2, 2010, pp. 158-164; BUSANI, A., *Imposta di registro*, Milano, IPSOA, 2018. Quest'ultimo ritiene che "nella massima parte dei casi" il tributo ha natura di imposta "in quanto somma di danaro dovuta a un ente dotato di pubblica supremazia in occasione del verificarsi di una situazione (...) ritenuta dal legislatore come rivelatrice di capacità contributiva".

¹⁴ cfr. Circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011 dell'Agenzia delle Entrate, in cui, in ambito di verbali assembleari, si ritiene che "se le disposizioni contenute nel verbale assembleare non rivestano un contenuto economico, non può essere integrato un indice di capacità contributiva e, pertanto, l'imposta deve essere corrisposta una sola volta, in misura fissa, per la formalità di registrazione dell'atto".

¹⁵ Cfr. DOLFIN, N., L'imposta di registro, in Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale - Il sistema delle imposte in Italia*, 7° ed., Padova, 2010, pp. 804 ss. secondo cui "rimangono (...) tracce della originaria natura di tassa nelle previsioni normative che contemplano l'applicazione del tributo in misura fissa, nonché nell'ipotesi di registrazione volontaria".

¹⁶ JARACH, D., *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*. Padova, CEDAM, 1936.

¹⁷ UCKMAR, A., *op. cit.*

Prospetto espone i coefficienti sulla cui base si calcolano il valore dell'usufrutto, delle rendite e delle pensioni vitalizie. Presupposto dell'imposta è la stipulazione di un atto, ossia una "manifestazione di volontà espressa o tacita", oppure il verificarsi di un fatto giuridico collegato all'atto stesso che la legge dichiara assoggettabile all'imposta di registro¹⁸ secondo "gli effetti giuridici che [l'atto] è idoneo a produrre, assunti come indicativi di una sottostante vicenda economica, che giustifica il tributo sul piano costituzionale"¹⁹; oggetto dell'imposta sono gli atti scritti formati sul territorio dello Stato italiano e, "solo eccezionalmente, alcune convenzioni verbali che, con la presentazione di una prescritta denuncia, assumono la qualità di atto"²⁰.

1.1.3 Evoluzione dell'Art. 20 TUR nella normativa italiana: l'attività di interpretazione dell'atto

Con l'entrata in vigore della Legge del 1862 prima e del Testo Unico del 1897 successivamente, venne positivizzato il tema dell'interpretazione degli atti presentati per la registrazione. La questione riveste tutt'oggi un'importanza centrale nel quadro delle imposte di registro e della loro corretta applicazione. L'interprete è tenuto infatti a qualificare il contratto con il fine di sussumerlo alla corretta fattispecie individuata dalla Tariffa per l'individuazione del regime impositivo applicabile. Tra gli interpreti, un ruolo fondamentale è svolto dall'incaricato alla registrazione, il quale ha il compito di analizzare l'atto sottoposto alla sua attenzione e di valutarne la qualificazione: risulta palese che, maggiore è il suo potere di riqualificazione, più il tema dell'interpretazione costituisce un fulcro attorno al quale l'imposta di registro ruota. Ragionando per estremi, il funzionario potrebbe limitarsi a recepire il nome dato dalle parti all'atto, e registrarlo come tale (ad esempio le parti potrebbero intitolare l'atto come "compravendita" ma poi stipulare all'interno una donazione), ovvero potrebbe indagare la natura intrinseca dello stesso, arrivando a considerare anche elementi esterni come, ad esempio, dati extratestuali o i cosiddetti "atti collegati". Come si può ben capire, nessuna delle due procedure interpretative può ritenersi corretta: è necessario un equilibrio. Se, infatti, come nel primo caso, non fosse svolta alcuna attività interpretativa, perderebbe di significato non solo la norma sull'interpretazione, ma l'imposta di registro stessa. Nel caso opposto, si produrrebbe

¹⁸ MARCHETTI, F., La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'Ufficio di Registro: l'interpretazione dell'art. 20, *Boll. Trib.*, n. 10, 2002, 738 ss.

¹⁹ FALSITTA, G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2016

²⁰ MARCHETTI, F., *op. cit.*

uno snaturamento dell'imposta di registro come imposta d'atto²¹, sconfinando in un istituto che verrà in seguito analizzato: l'abuso del diritto²².

La norma che per prima enunciò il criterio di interpretazione fu l'art. 7 della Legge 21 aprile 1862, n. 585, all'interno del Titolo I, rubricato "Delle tasse di registro e delle norme generali per la loro applicazione" ed era così formulata: "*La tassa è applicata secondo la intrinseca natura degli atti e dei contratti, e non secondo la loro forma apparente*". L'articolo venne poi modificato con il T.U. del 20 maggio 1897, n. 217, che recitava, all'art. 6: "*Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, quando risulti che non vi corrisponda il titolo e la forma apparente. Quando un atto che per la sua natura e per i suoi effetti risulti soggetto a tassa proporzionale o graduale, non si trovi esplicitamente contemplato dalla tariffa, sarà gravato con la tassa dell'articolo di tariffa che più si accosterà alla natura ed agli effetti dell'atto stesso*". L'ispettore del registro Cappellotto, attivo a Venezia agli inizi del '900, nel commentare l'articolo, lo intitolò "Regola dell'Analogia". Sosteneva l'Autore che, a causa di errori o malafede del contribuente, un atto potrebbe presentare un titolo e una qualificazione non corrispondente "al suo vero essere". Ma, per la legge di registro "non fa stato la qualifica apparente che le parti fanno assumere al contratto, ma il suo *nomen juris*, dal quale il ricevitore desume dal contenuto intrinseco dell'atto, e stabilisce per gli effetti di diritto e per le conseguenze reali alle quali lo stipulato adduce"²³. L'analogia viene chiamata in causa quando l'atto è da riqualificare ed è necessario applicare la tariffa dell'atto che è più affine "per natura ed effetti del negozio giuridico"²⁴. Seppur confondendo "*nomen juris*" con "effetti prodotti", il Cappellotti riteneva che, nell'interpretare, fosse necessario valutare insieme gli effetti giuridici ("di diritto", come scrive l'Autore) e quelli reali prodotti dall'atto. Chiaramente, è possibile che le due fattispecie coincidano, ma ciò non avviene in automatico. L'Autore introdusse così quel dibattito che accompagnò la dottrina degli anni seguenti e che si caratterizzò per la contrapposizione della "teoria giuridica" che riteneva che l'interprete dovesse, nella sua attività, tenere conto degli effetti prodotti dall'atto in sé, e della "teoria economica" sostenuta principalmente dagli studiosi della "Scuola di Pavia", che valorizzava gli effetti economici scaturenti dalle pattuizioni delle parti.

²¹ Per dare una definizione di "Imposta d'atto", è possibile fare riferimento a quanto affermato da BERLIRI, A., *Le Leggi di Registro*, Milano, A. Giuffrè, 1961, p. 137: "Il fatto giuridico che determina il sorgere del rapporto d'imposta non è il trasferimento di un bene, l'assunzione di un' obbligazione, la costituzione di una società, ma la stipulazione di un atto di vendita, di mutuo, di società, tanto è vero che non solo imposta non è dovuta, salvo casi eccezionali, se il contratto è stipulato verbalmente, ma essa è dovuta anche se l'atto sia nullo o il suo effetto non si sia comunque verificato."

²² MARCHETTI, F., *op. cit.* L'ufficio, nel secondo caso, otterrebbe un potere di riqualificazione "che trascende l'effettiva volontà manifestata dalle parti nell'atto oggetto di tassazione, risolvendosi, invece in un potere di valutazione del comportamento complessivo delle stesse anche posteriore alla conclusione del contratto".

²³ CAPPELLOTTO, *op. cit.*

²⁴ *Ibid.*

È opportuno specificare che le due scuole di pensiero suddette germinavano dall'art. 8 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, che così recitava: *“Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente. Un atto che, per la sua natura e per i suoi effetti, secondo le norme stabilite dall'art. 4 risulti soggetto a tassa progressiva, proporzionale o graduale, ma non si trovi nominativamente indicato nella tariffa, è soggetto alla tassa stabilita dalla tariffa per l'atto col quale per la sua natura e per i suoi effetti ha maggiore analogia”*. Di questa previsione normativa veniva riconosciuta uniformemente dalla dottrina l'attribuzione di rilevanza *“non alla veste formale adottata dalle parti, ma al contenuto effettivo dell'atto soggetto a tassazione”*²⁵. La teoria pavese però, muovendo dal presupposto che l'imposta colpisce una manifestazione di capacità contributiva, asseriva che il tributo dovesse essere applicato non tanto alla forma scelta, ma a quell'effetto economico che è causa reale della capacità stessa. Per un approfondimento sul tema si rimanda al capitolo successivo.

L'acceso dibattito fra i maggiori giuristi dell'epoca, per citarne solo alcuni, Griziotti, Jarach, Giannini, Uckmar e Berliri, si sviluppò per tutti gli anni '40 e '50 del '900, per poi affievolirsi e indirizzarsi a vantaggio della teoria giuridica. L'epilogo si ebbe con l'intervento normativo del 1972: il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, in una presa di posizione del legislatore, modificò la norma interpretativa dell'imposta di registro, formulando l'art. 19, rubricato *“Interpretazione degli atti”*, come segue: *“Le imposte sono applicate secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente”*. Oltre all'abrogazione del secondo comma della precedente norma del 1923²⁶, la modifica più rilevante si rinviene nell'aggiunta del termine effetti *“giuridici”* degli atti: viene così posto un criterio definitivo di interpretazione, ribadendo la natura dell'imposta di registro come imposta d'atto. Ciò consente di dimostrare la *“vacuità”* della teoria economica e la sostanziale inutilità delle critiche formulate dall'opposta teoria²⁷.

Il Pascali²⁸, procuratore dell'Ufficio del Registro, nell'analizzare la nuova norma e confrontarla con l'abrogato R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, la definisce un *“articolo pilastro”* e mette in luce quanto possa risultare difficoltosa l'opera d'interpretazione. L'Autore, per questo, mette

²⁵ GIRELLI, G. *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2012

²⁶ Certamente conseguenza del riordino della tariffa che condusse a ridurre i previgenti 141 articoli in *“appena undici voci, a seguito di un lavoro di aggruppamento di atti e fatti imponibili omogenei”*. Sia il collegamento fra la riformulazione della Tariffa e la soppressione dell'analogia di tariffa, sia la stessa formulazione *“per tipi”* delle voci di Tariffa impongono quasi naturalmente la considerazione dei negozi secondo categorie. In FRANSONI, G., *Il presupposto dell'imposta di registro fra tradizione ed evoluzione*, *Rass. Trib.*, n. 5, 2013, pp. 955-973. Cfr. Circ. Min. n. 7 del 10.1.1973, la quale attribuisce la mancata riproposizione di una disposizione quale quella dell'art. 8, 2° co., alla diversa impostazione della nuova tariffa che non reca più l'indicazione analitica delle voci.

²⁷ D'AMATI, N., *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit.

²⁸ PASCALI, G., *La nuova legge di registro*, Legal Editrice, Padova, 1973

in relazione la presente norma con l'art. 1362 del Codice civile, secondo il quale *“Nell'interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune interpretazione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole”*. Effettuando questa comparazione, egli introduce un tema che nel corso degli anni successivi assumerà sempre maggiore importanza nel quadro delle imposte di registro. Egli però si limita a statuire la previsione, ormai affermata nella dottrina, che nell'interpretare l'atto vada considerata l'intrinseca natura e non il titolo o la forma apparente, senza scendere in considerazioni più profonde sul collegamento della norma civile a quella tributaria²⁹. Viene ripreso dall'Autore, inoltre, il commento del proprio maestro, l'avvocato Jammarino, riguardo la norma del 1923: in esso, si suggeriva che il funzionario deve proporsi come obiettivo, nella sua attività interpretativa, la *“ricerca del vero”*: non viene però indagato in cosa questo consista; in altre parole, se, per il Pascali, sia effettivamente il vero *“giuridico”* quello da considerare, così come statuito dalla nuova norma. Lo Jammarino, in realtà, era stato in grado di cogliere più approfonditamente il significato della norma del 1923, già abrogata al tempo in cui scriveva il Pascali. Jammarino, infatti, specificò così la propria teoria: *“è la ricerca del vero che il funzionario accertatore deve proporsi nel procedere alla tassazione dell'atto, tenendo presenti, eventualmente, anche i precedenti rapporti cui si ricolleghino quelli consacrati nell'atto o in esso richiamati*. Diverso sarebbe il caso se si volesse rilevare la natura dell'atto da documenti estranei ad esso, eseguendo cioè una non consentita indagine su elementi intenzionali o di fatto non risultanti dall'atto”³⁰.

L'art. 19 della Legge del 1972 diventò, senza essere modificato significativamente nel dato letterale, l'art. 20 dell'odierno Testo Unico sull'Imposta di Registro. Esso è rimasto invariato fino a tempi recentissimi³¹. È sufficiente, per il momento, considerare come, in seguito alla determinazione in sede comunitaria di un principio di divieto dell'abuso del diritto, la giurisprudenza italiana abbia accolto la tesi del Fisco secondo cui l'art. 20 TUR era fonte di accertamenti basati sull'elusione fiscale. La dottrina aveva, sin da subito, opposto resistenza a

²⁹ Come invece proposto da URICCHIO, A., *Commento all'art. 20*, In D'AMATI, N., *op. cit.*, pp. 178 ss.

³⁰ JAMMARINO, E., *op. cit.* Ciò è riscontrabile nella giurisprudenza dell'epoca, ad esempio nella sentenza della Cassazione 14 aprile 1917, Froggio, che cita: *“la intrinseca natura dell'atto è determinata dal documento presentato alla registrazione in correlazione a tutti i documenti da esso richiamati, perché tutti necessari alla ricostruzione del rapporto giuridico che vi è dichiarato”*. Più avanti nel tempo si noti quanto affermato dalla sentenza della Cassazione del 19 luglio 1940, (S. A. Dalmine), e dalle sentenze Cass. 16 giugno 1943, Varzi, e 2 agosto 1957, Provincia di Milano. La prima cita: *“mentre nel diritto comune l'esame sull'intenzione delle parti è prevalente e decisiva, agli effetti dell'imposta di registro essa va ricercata e precisata attraverso gli effetti giuridici che l'atto è capace di produrre con le sue clausole; e non anche per quelli che le parti si propongano di conseguire in difformità delle clausole espresse in contratto”*; la seconda precisa che, per la determinazione dell'imposta di registro dovuta su un atto, bisogna aver riguardo al documento da tassare, non avendo l'Amministrazione Finanziaria alcun obbligo di compiere indagini sul fine economico-giuridico che le parti abbiano voluto raggiungere con l'atto. Anche Assonime, nella nota del 12 marzo 1973, n. 48, precisò che ai fini della determinazione del contenuto dell'atto, gli effetti da considerare erano quelli giuridici e non quelli economici.

³¹ Di questi interventi novellativi verrà discusso in particolare nell'ultimo capitolo, relativo alla sentenza 158/2020 della Corte costituzionale.

questo orientamento, fino a quando, probabilmente su impulso di una sentenza isolata della Corte di Cassazione del 2017³², anche il legislatore, con l'art. 1, comma 87, lett. a) della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha modificato la lettera dell'art. 20 TUR, aggiungendo alla norma all'epoca vigente (*"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"*), questa dicitura: *"sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"* e modificando in *"il singolo atto presentato"* le parole *"degli atti presentati"*. Ciò ha portato ad un'interpretazione della norma in un senso contrario a quanto fino ad allora sostenuto dal Fisco, restituendo la norma alla sua *"tradizione"*³³ di imposta d'atto. La norma del 2017 è stata inoltre qualificata come norma interpretativa dalla Legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084.

1.1.4 La lettura consolidata dell'art. 20 da parte della dottrina.

La dottrina contemporanea attribuisce all'art. 20 del D.P.R. 131/1986, in maniera compatta e unanime, la funzione di norma interpretativa, rifiutando la visione dell'Amministrazione Finanziaria che la qualificava, fino all'intervento della sentenza n. 158/2020 della Corte costituzionale, come norma con finalità antielusive³⁴. Viene dato per assodato dalla dottrina l'indirizzo secondo cui non bisogna attribuire rilevanza al *nomen juris* (titolo o forma apparente) che le parti conferiscono all'atto, quanto esclusivamente all'intrinseca natura e agli effetti giuridici che da esso promanano, qualunque sia la sostanza economica delle operazioni perfezionate³⁵ al fine di poter qualificare l'atto e applicare la corretta voce della Tariffa. L'interprete deve perciò tenere in considerazione l'"intrinseca natura" e quindi l'essenza dell'atto stesso, il suo contenuto e non il contenitore nel quale è inserito³⁶. In altre parole, vanno indagate le clausole dell'atto sottoposto a registrazione, tenendo conto della loro coerenza con la finalità giuridica perseguita dalle parti³⁷. L'imposta di registro è perciò un'imposta d'atto, e

³² Cass. 2054/2017, In FANNI, La Cassazione rivede i suoi precedenti sull'art. 20 T.U.R. e sulla circolazione indiretta dell'azienda: c'è luce in fondo al tunnel?, *GT – Giur. Trib.*, n.3, 2017, pp. 222-232

³³ TUNDO, F., Un legislatore volitivo restituisce l'imposta di registro alla sua tradizione, *Corr. Trib.*, n.3, 2019, pp. 274-282

³⁴ Cfr. MELIS, G. *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2003 e SCANDIUZZI, D., Sviste giurisprudenziali in tema di elusione nell'imposta di registro, il caso del conferimento di azienda ex art.176 TUIR seguito dalla vendita delle partecipazioni, *Riv. Dir. Trib.*, II, 2009, pp. 565 ss.

³⁵ Tra i vari autori si veda BEGHIN, M., *op. cit.*; ZIZZO, G., Imposta di registro e atti collegati, *Rass. Trib.*, n. 4, 2013, pp. 874-881; DOLFIN, N., *op. cit.*; TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, UTET Giuridica, 2016; MARONGIU, L'elusione dell'imposta di registro tra l'abuso del diritto e l'abuso del potere, *Dir. Prat. Trib.*, n. 6, 2008, pp. 1067-1087.

³⁶ BEGHIN, M., *op. cit.*

³⁷ URICCHIO, A., *op. cit.*

l'atto assume consistenza in ragione degli effetti giuridici che è in grado di generare³⁸. Di riflesso, si può parlare di rilevanza del profilo della cartolarità dell'atto stesso³⁹.

Da specificare che per atto si intende, nella materia del registro, “un complesso di disposizioni, contenute in un unico documento, che derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre”. Qualora queste disposizioni non presentassero la derivazione, dovrebbero essere considerate come “atto distinto”. Il concetto di atto qui espresso è, di conseguenza, avulso dalla tipicità degli schemi privatistici e non deve essere identificato dagli effetti economici: si tratta di una accezione propria della legge di registro⁴⁰.

Pertanto, un conferimento di un complesso produttivo in una società e la successiva alienazione delle quote di controllo della conferitaria, giuridicamente non equivale alla vendita diretta dell'azienda, così come uno *spin off* di una società con separazione della parte immobiliare e la cessione delle partecipazioni della società contenente i fabbricati, non è equivalente alla cessione diretta degli stessi⁴¹.

Entra in gioco, in questa ampia considerazione sull'interpretazione, la tensione onnipresente nel nostro ordinamento tributario a livello costituzionale: se, da un lato, la materia è retta dal principio della riserva di legge (art. 23 Cost.) e quindi non è possibile imporre al contribuente alcun prelievo se non espressamente previsto dalla legge, dall'altro ricorre l'articolo 3 della Costituzione, che individua il principio di “uguaglianza tributaria”, ovverosia che a fattispecie impositive uguali corrispondano uguali prelievi. Risulta, nel caso dell'imposta di registro, un conflitto di facile risoluzione: i dati fiscalmente rilevanti sono scelti a monte dal legislatore, e con ciò avviene il rispetto dell'art. 23 Cost.; l'interpretazione deve avvalersi di criteri giuridici, gli stessi criteri a cui le parti devono far riferimento al fine di sostenere la rilevanza fiscale o meno di una determinata operazione; qui si innesta l'idea della “giustizia” tributaria, ma anche la tentazione di usare criteri economici per giungere ad una interpretazione più equa. Ma ciò non può portare ad una differenza di trattamento per talune e talaltre operazioni. Giustizia e uguaglianza risultano perciò strettamente collegate: dal punto di vista finanziario è lapalissiana l'assoluta identificazione di un'operazione di vendita delle partecipazioni in seguito al

³⁸ Per effetti giuridici si può intendere “le modificazioni che l'atto è volto a produrre nelle situazioni giuridiche dei soggetti coinvolti”, TUNDO, F., Sull'efficacia intertemporale del novellato art. 20 DPR 26 aprile 1986, n.131, *Riv. Dott. Comm.*, n.4, 2018, pp. 783-802.

³⁹ Cfr. BEGHIN, M., *Manuale di Diritto Tributario*, Terza ed., Milano, Wolters Kluwer Italia Srl, 2017, MARONGIU, G., *op. cit.*, CORASANITI, G., L'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro e gli strumenti di contrasto all'elusione: brevi spunti ricostruttivi a margine di due contrastanti pronunce della giurisprudenza di merito, *Dir. Prat. Trib.*, fasc. 3, 2010, pp. 565 ss. Diversamente TUNDO, F., Sull'efficacia intertemporale, *cit.*, specifica che l'imposta non è collegata alla documentazione, ma connessa al contenuto: l'atto è l'oggetto dell'imposta, ma il presupposto è la produzione dei relativi effetti giuridici, in tal senso cfr. URICCHIO, A., *op. cit.*; TESAURO, F., Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1975, pp. 90-119.

⁴⁰ URICCHIO, A., *op. cit.*

⁴¹ BEGHIN, M., *Manuale*, *cit.*

conferimento di un'azienda e una vendita diretta della stessa. Ma è fondamentale rimarcare che, in un quadro di imposte indirette, si devono investigare gli effetti giuridici generati dall'atto in esame, non un arricchimento economico o un volume d'affari. Si può concludere che la capacità contributiva è incapsulata nell'atto e nelle sue clausole⁴², in quanto queste vengono assunte come indicative di una sottostante vicenda economica, che giustifica il tributo costituzionalmente⁴³. L'interprete tributario identifica la qualificazione dell'atto con l'individuazione del regime fiscale da applicare, e proprio nella qualificazione, quindi, si pone l'equità dell'imposta⁴⁴. In altre parole, "se l'ufficio può e deve ricostruire, attraverso un'indagine complessiva dell'atto e delle relative clausole, la reale natura giuridica dello stesso (...) non può invece andare al di là della qualificazione civilistica e degli effetti giuridici desumibili da un'interpretazione complessiva dell'atto"⁴⁵. E questa sarebbe l'unica lettura della norma possibile, al fine di rispettare "i principi costituzionali della riserva di legge nell'individuazione del presupposto impositivo (art. 23 Cost.), della tutela dell'iniziativa economica privata (art. 41 Cost.) e del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.)"⁴⁶.

Il punto di arrivo del ragionamento è quello della pianificazione fiscale da parte del contribuente, garantita dagli artt. 23 e 41 Cost.⁴⁷ al fine di ottenere un risparmio del carico tributario. È fatto condiviso da dottrina e giurisprudenza che il contribuente possa determinare il carico a lui più conveniente, a fronte di risultati finali omogenei. Questa attività deve però risultare conforme alle indicazioni che promanano dal sistema tributario, e non deve sfociare nell'aggiramento di obblighi o divieti. Si ricadrebbe altrimenti nella fattispecie dell'abuso del diritto. Se l'elusione venisse contestata tramite il riferimento all'art. 20 TUR, verrebbe però commesso un errore: la norma è infatti, alla luce di quanto finora riportato, una disposizione di interpretazione dei contratti, volta a prevenire fenomeni di evasione e non di elusione⁴⁸.

Il Consiglio Nazionale del Notariato ha espresso, in merito all'interpretazione dell'art.20 e alla riquificazione degli atti presentati a registrazione, un'opinione coerente e decisa negli anni. Il

⁴² BEGHIN., M, L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti, *cit.*, SCANDIUZZI, D., *op. cit.*, MARONGIU, G., *op. cit.* Quest'ultimo afferma che "il regime fiscale applicabile ai fini del tributo di registro al singolo atto va ricercato avendo riguardo, precipuamente, al contenuto delle clausole negoziali e agli effetti giuridici prodotti dall'atto, indipendentemente dal nomen iuris attribuito dalle parti all'atto medesimo".

⁴³ Cfr. TUNDO, F., Sull'efficacia intertemporale, *cit.* e TESAURO, F., *Istituzioni*, *cit.*

⁴⁴ MARCHETTI, F., *op. cit.*

⁴⁵ MARONGIU, G., *op. cit.*

⁴⁶ MARONGIU, G., *op. cit.* e Id., L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti, *Dir. Prat. Trib.*, n.2, 2013, pp. 361-386.

⁴⁷ PEDROTTI, F., Conferimento e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente. Considerazioni intorno alla presunta elusività dell'operazione ai fini dell'imposta di registro, *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, 226 ss.

⁴⁸ Così come è stato ribadito dalla sentenza della Corte costituzionale n. 158/2020, analizzata al capitolo 3. Secondo TUNDO, F., Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita, *In pubblicazione su GT – Giur. Trib.*, 2020 "è la prima volta che una sentenza della Corte costituzionale mette in luce un potenziale comportamento abusivo da parte dell'Amministrazione, da un lato, e il pieno diritto di porre in essere una legittima pianificazione fiscale dall'altro"

primo contributo risale al 2003⁴⁹, e deriva dalla necessità di fornire un punto di vista riguardo alle vicende giurisprudenziali in merito, nate agli inizi degli anni 2000. Viene ribadito che la disposizione, inquadrata nel contesto sistematico dell'imposta di registro e nella sua evoluzione storica, deve essere letta con la lente fin qui usata dalla dottrina: gli *effetti giuridici* a cui la norma fa riferimento, sono quelli *civilistici* dell'atto in sé, “in linea con i principi costituzionali della riserva di legge nell'individuazione del presupposto impositivo (art. 23 Cost.), della tutela dell'iniziativa economica privata (art. 41 Cost.), e con la corretta interpretazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.)”⁵⁰.

1.2 L'art. 20: un pericoloso intreccio con l'abuso del diritto

La lunga storia dell'imposta di registro e dell'art. 20 ha visto le proprie sorti intrecciarsi con un altro istituto: il divieto dell'abuso del diritto. Questo è stato introdotto nel sistema tributario attraverso la giurisprudenza di legittimità, sulle orme della giurisprudenza comunitaria, fino ad arrivare ad essere contemplato nel diritto positivo nel 2015 mediante l'art. 10-bis della Legge 212/2000. Per meglio comprendere come imposta di registro ed art. 20 del Testo Unico siano collegati, è opportuno ripercorrere i tratti salienti della storia dell'abuso del diritto in Italia, sia dal punto di vista giurisprudenziale che normativo, passando per l'utilizzo in chiave antielusiva del sopracitato art. 20 da parte dell'Amministrazione fiscale, fino a giungere ai più recenti spunti dottrinali. La sentenza n.158/2020 della Corte costituzionale ha posto un punto fermo sulla questione, come verrà approfondito nell'ultimo capitolo.

1.2.1 *Le correnti giurisprudenziali figlie del principio di divieto dell'abuso del diritto*

Sebbene il principio del divieto dell'abuso del diritto sia emerso recentemente come pilastro del diritto ed argomento acceso di discussione, è un dato di fatto che esso affondi le proprie radici in tempi remoti. Se ci fosse bisogno di rintracciarne l'origine nel sistema tributario nazionale, l'epoca a cui si dovrebbe risalire sarebbe quella degli anni '20 e '30 del '900, periodo in cui iniziavano ad emergere le dottrine di Benvenuto Griziotti e Dino Jarach, esponenti di quella che sarebbe stata chiamata “Scuola di Pavia”⁵¹. Le teorie della Scuola si fondavano sui criteri di giustizia e del rispetto del principio di capacità contributiva, che avrebbero condotto all'applicazione dell'analogia (*legis e iuris*) alle “norme lacunose”. In tale applicazione, secondo autorevole dottrina⁵², sarebbe rinvenibile la teorizzazione di abuso del diritto. Poco

⁴⁹ CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, *Studio 95/2003/T*, s.l., s.n., 2003

⁵⁰ *Ibid.*; Id., *Studio 170/2011/T*, 2011; Id., *Studio 151-2015/T*, 2015; Id. *Studio 17-2018/T*.

⁵¹ FALSITTA, G., L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali, *Corr. Giur.*, n. 3, 2009, pp. 293–301. Per un approfondimento sulla Scuola di Pavia e le relative teorie si veda il secondo capitolo.

⁵² *Ibid.*

importa se i termini utilizzati dai giuristi dell'epoca fossero altri, ad esempio "integrazione analogica", "interpretazione funzionale", "prevalenza del *gestum* economico su quello giuridico" oppure ancora "attività in frode alla legge tributaria": "non inganni tale ricchezza semantica, di recente incrementata dall'arrivo dell'abuso del diritto. Siamo sempre in presenza dello stesso fenomeno, chiamato con nomi diversi"⁵³.

Dopo questa necessaria premessa, che dimostra come la ricerca sistematica di Benvenuto Griziotti costituisca un faro anche per la dottrina moderna, è opportuno trasferire il ragionamento in un tempo più recente e più precisamente alla fine degli anni '90, con l'introduzione dell'art. 37-bis DPR 600/1973. Le norme fino ad allora sorte con intento antielusivo erano deputate a regolare delle fattispecie specifiche, che "rincorrevano" i contribuenti nei loro negozi privatistici intesi ad ottenere risparmi fiscali; il contribuente non aspettava a rintracciare nuove vie per aggirare le norme e, non essendo queste nuove invenzioni giuridiche ancora regolate dal legislatore, non erano in alcun modo sindacabili dall'Amministrazione fiscale. La soluzione poteva e doveva essere una norma antielusiva generale, ma il legislatore aveva da sempre mostrato una "implicita ritrosia"⁵⁴ alla creazione di una tale disposizione. Ciò è testimoniato dal sopracitato art. 37-bis, che dimostra "l'occasione perduta dal legislatore per affrontare in maniera sistematica il problema dell'elusione"⁵⁵. La norma, pur ricollegando il disconoscimento dei vantaggi fiscali conseguiti dal contribuente a dei parametri significativi, quali, ad esempio, l'assenza di valide ragioni economiche oppure il risparmio d'imposta, non presentava una valenza generale per l'ordinamento, ma era relegata all'ambito delle imposte sui redditi e solamente a delle fattispecie tipizzate.

La Corte di cassazione aveva adottato, per ovviare all'inerzia del legislatore, impianti argomentativi basati sul ricorso ad istituti del diritto civile, segnatamente sugli articoli 1343 e 1344 c.c., che prevedono la nullità del contratto in difetto di causa concreta⁵⁶. Come si può ben desumere, e come puntualmente rilevato dalla dottrina, l'uso di strumenti civilistici in campo tributario è connotato "da una spiccata invasività", in quanto incide anche sulla "radice civilistica" degli atti stessi: esso si presenta come "largamente esorbitante, ossia eccedente gli effetti richiesti dal diritto comunitario"⁵⁷. Non è, in altri termini, l'effetto di sgretolare

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ GIRELLI, G., *Forma Giuridica e Sostanza Economica nel Sistema dell'Imposta di Registro*, Padova, CEDAM 2017

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ Cfr. BEGHIN, M., L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale, *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2006, 223 ss. In giurisprudenza si vedano le sentenze Cass. nn. 20398/2005, 20816/2005, 22932/2005, nonché Cass. 10273/2007 in cui si afferma la prevalenza della "causa reale" rispetto agli "elementi dell'assetto cartolare" dell'atto

⁵⁷ POGGIOLI, M., La corte di giustizia elabora il concetto di comportamento abusivo in materia di IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?, *Riv. Dir. Trib.*, 2009, pp. 122-142.

l'impianto contrattuale ciò che l'abuso del diritto ricerca in campo tributaristico, bensì quello di rendere inopponibili al Fisco i vantaggi fiscali elusivi.

Bisogna quindi addentrarsi in un'analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia europea per giungere ad osservare in un'ottica moderna il campo dell'abuso del diritto inteso come "aggiramento o elusione di una disposizione sfavorevole attraverso un uso distorto del disposto normativo di riferimento"⁵⁸. Tra le sentenze che hanno sancito non solo l'esistenza del principio del divieto dell'abuso del diritto, ma ne hanno anche delineato "una compiuta ed articolata nozione"⁵⁹, la più conosciuta è probabilmente quella del caso *Halifax* del 21 febbraio 2006⁶⁰, in cui si è stabilito che "nell'ambito del diritto tributario europeo, integrano un'ipotesi di abuso del diritto tutte quelle operazioni che, seppur rispettose formalmente della norma applicabile al caso concreto, permettono di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito dalla norma stessa"⁶¹. Oltre a questa previsione, da cui discenderanno i tratti principali dell'istituto nazionale, vengono posti dalla Corte di Giustizia dei criteri, anch'essi successivamente riscontrabili nell'esperienza nazionale; in particolare, viene sancito che il comportamento abusivo non deve comportare sanzioni, ma solo l'integrazione della maggiore imposta dovuta ovvero la restituzione di rimborsi; l'onere della prova deve ricadere sull'Amministrazione fiscale; il principio secondo cui il contribuente non sia obbligato sempre a scegliere l'operazione negoziale fiscalmente più onerosa, sempre che non ci sia un contrasto con i principi dell'ordinamento. Il principio del divieto dell'abuso del diritto era inoltre considerato un principio fondamentale dell'ordinamento europeo e, in quanto tale, valevole di essere applicato in tutti i campi del diritto tributario, senza necessità di limitare la sua applicazione ai tributi armonizzati.

La giurisprudenza italiana, su impulso di queste decisioni, si è adeguata, ricercando un fondamento nel proprio impianto normativo per sostenere sentenze basate sull'abuso del diritto. Venne superato l'indirizzo, alquanto inopportuno, di considerare abusiva qualsiasi operazione

⁵⁸ GIRELLI, G., *Forma Giuridica e Sostanza Economica*, cit. L'Autore mette in luce la differenza fra abuso in senso lato (*abuse of law*) e in senso stretto (*abuse of right*): nel primo, proprio dei tributi non armonizzati, viene sfruttato un principio del diritto europeo per eludere una normativa nazionale, nel secondo si fa riferimento ai tributi armonizzati: "ci si serve di una norma del diritto europeo secondario in maniera non conforme al fine previsto nella relativa direttiva".

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ Nel caso in questione una banca, che in quanto tale aveva un limitato diritto alla detrazione dell'IVA (in percentuali di circa il 5%), attraverso un'operazione di sale and lease back coinvolgente diverse società controllate non finanziarie, era riuscita a finanziare la costruzione di alcuni call center senza vedersi disconosciuto il credito dell'imposta sul valore aggiunto. Da un punto di vista sostanziale, quindi, il pagamento dei lavori risultava imputabile alla banca Halifax, che pure finanziava l'operazione complessiva attraverso la concessione di prestiti alle proprie controllate. Proprio sull'esercizio del diritto di detrazione azionato dalle società controllate del gruppo (che, in quanto sganciato dal meccanismo del pro-rata, non soffriva di alcuna limitazione), e sulla corrispondente domanda di rimborso dell'IVA da queste presentata, si era concentrata l'attenzione della Corte di Giustizia la quale ha rilevato la natura "abusiva" della scansione negoziale.

⁶¹ GIRELLI, G., *Forma Giuridica e Sostanza Economica*, cit.

che tendesse al raggiungimento di un vantaggio fiscale⁶² mediante l'elaborazione di una definizione giurisprudenziale dell'elusione fiscale. In ciò hanno svolto un ruolo fondamentale le sentenze nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, in cui si è agganciato il principio del divieto dell'abuso del diritto ad un dato normativo nazionale: se, per quanto riguarda i tributi armonizzati, si faceva riferimento a quanto affermato dalla Corte di Giustizia, per i tributi non armonizzati la Cassazione decise di agganciare l'abuso al principio costituzionale di capacità contributiva, ossia all'art. 53 Cost. Così facendo si elevava il divieto dell'abuso del diritto a livello normativo primario, *ergo* a principio immanente dell'ordinamento, ricomprendendo tutte quelle operazioni che presentavano come scopo essenziale, ancorché non esclusivo, il risparmio fiscale⁶³. Ciò, a detta della Suprema corte, non avrebbe prodotto contrasti con l'art. 23 Cost., poiché “non equivaleva ad imporre al contribuente ulteriori obblighi non disciplinati dalla legge, ma solo di annullare gli effetti abusivi di accordi concretizzati per evitare l'applicazione di norme impositive”⁶⁴.

Come verrà esposto in seguito, una norma sull'abuso del diritto di portata generale e sistematica è stata positivizzata con l'art. 10-bis della Legge 212/2000.

1.2.2 *L'imposta di registro e l'art. 20 TUR: dibattito su una possibile natura antielusiva della norma*

L'imposta di registro ha risentito degli sviluppi giurisprudenziali e normativi dell'abuso del diritto, assumendo un ruolo fondamentale nello sviluppo della materia, in cui spesso si rischiava di cadere in errori e contraddizioni con i principi dell'imposta stessa. Come già spiegato, infatti, l'imposta di registro è stata storicamente ed è tutt'oggi un'imposta d'atto. Conseguenza di ciò, come verrà esposto in seguito e contrariamente a quanto propugnato dalla Scuola di Pavia, è l'impossibilità di valutare elementi esterni all'atto presentato a registrazione per la sua corretta

⁶² Si vedano le sentenze Cass. del 29 settembre 2006, n. 21221, 8772 del 4 aprile 2008, 10257 del 21 aprile 2008; SCANDIUZZI, D., *op. cit.*, chiarisce che: “non vi può essere automatismo tra il “pagare di meno” e l'elusione tributaria. Le fattispecie elusive, infatti, non sono connotate esclusivamente sul piano della riduzione dei carichi fiscali rispetto ad operazioni congrue o adeguate, bensì alla asistematicità di codesta riduzione, frutto di valutazione del magistrato.” Perciò, l'elusione richiede che “il beneficio tributario manifesti, direttamente o indirettamente, contrarietà al sistema aggirando lo spirito delle disposizioni al fine di procurarsi quel beneficio.”

⁶³ Cass. 12042/2009, e Cass 17965/2013 in cui la “funzione antielusiva dell'art. 20 viene poi ricondotta ad una espressione del suddetto divieto (...) onde consentire agli uffici di riqualificare i negozi giuridici elusivi, in modo da far emergere, al di là dell'apparenza formale, il vero negozio posto in essere dalle parti” In TABET, G., L'applicazione dell'art. 20 T.U. registro come norma di interpretazione e/o antielusiva, *Rass. Trib.*, n.4, 2016, pp. 913 ss.

⁶⁴ GIRELLI, G., *Forma Giuridica e Sostanza Economica*, cit.; BEGHIN, M., L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco-contribuente, *Corr. Trib.*, 2009, pp. 86 ss. critica questa impostazione in quanto l'art. 53 “è evidentemente rivolta al Legislatore”. Cfr. ZIZZO, G., Clausola antielusione e capacità contributiva, *Rass. Trib.*, 2009, pp. 487 ss.

qualificazione⁶⁵, e la sola la possibilità per l'Amministrazione fiscale di colpire operazioni elusive ricavabili dai collegamenti negoziali mediante le disposizioni antiabuso.

L'art. 20 TUR ha svolto, in questo senso, un ruolo preminente nel dibattito sull'abuso del diritto, tanto da essere stato considerato, agli inizi degli anni 2000, una disposizione con valenza antielusiva. In tal senso la Cassazione ha affermato che nella norma "la funzione antielusiva (...) sottesa alla disposizione in esame, emerge (...) con chiarezza"⁶⁶, "scoprendo" la funzione antielusiva dell'articolo⁶⁷. Non è chiaro però su quali argomenti si regga la certezza con la quale viene propugnata questa tesi ed è dubbio come un articolo che affonda le sue radici nel 1800, epoca in cui ancora non c'era il minimo accenno all'abuso del diritto, possa assolvere tale funzione⁶⁸. Da mettere in evidenza, secondo la dottrina, è il collegamento fra l'art. 20 TUR e l'art. 37-bis del DPR 600/1973, ora abrogato dall' art. 10-bis della Legge 212/2000. L'art. 37-bis era rubricato "*Disposizioni antielusive*" e non, come l'articolo del Testo Unico dell'imposta di registro, "*Interpretazione degli atti*", a dimostrazione della distanza che li separava. Inoltre, al suo interno erano previste delle garanzie per il contribuente, delle quali non c'è alcuna traccia nel TUR⁶⁹. Da qui la previsione di una possibile questione di legittimità costituzionale se la natura di norma antielusiva generale dell'art. 20, prospettata dalla sentenza del 2001, fosse stata accolta⁷⁰. La natura antielusiva dell'art. 20 sarebbe stata da escludere comunque a priori, dal momento che la valorizzazione del "tenore letterale della norma e la ricostruzione sistematica del prelievo" escludevano, già anteriormente all'intervento del legislatore del 2017, "qualsiasi possibile sindacato amministrativo sulle ragioni economiche sottese all'adozione di un particolare atto" e "l'impossibilità di valorizzare l'equivalenza degli effetti giuridico-economici finali riconducibili a più atti collegati"⁷¹. Se non altro per la presenza nell'ordinamento del principio di cui all'art. 23 Cost. della "riserva di legge", da cui deriva la cosiddetta "legalità del prelievo"⁷². Il contenuto dell'art. 20 si allontana, quindi, dai "moderni precetti antielusivi"⁷³, a

⁶⁵ Ad esclusione degli elementi extratestuali per le contestazioni di evasione, segnatamente di simulazione successivamente alla registrazione, vedi GIRELLI, G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit.

⁶⁶ Sent. 23 novembre 2001, n. 14900. Concordemente: Cass 18374 del 31 agosto 2007, 8772 del 4 aprile 2008, 14367 del 30 giugno 2011.

⁶⁷ TABEL, G., *op. cit.*

⁶⁸ MARONGIU, L'elusione dell'imposta di registro, *cit.*

⁶⁹ Ad esempio, come avviene ora nell'art. 10-bis, era previsto al quarto comma del 37-bis il confronto fra Fisco e contribuente.

⁷⁰ Cfr. MARONGIU, L'elusione dell'imposta di registro, *cit.* e Id., L'abuso del diritto nella legge di registro, *cit.*; CORASANITI, G., *op. cit.*; ZIZZO, G., Sull'elusività del conferimento d'azienda a seguito della cessione della partecipazione, *Giust. Trib.*, n.2, 2008, pp. 277 ss.

⁷¹ GIRELLI, G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit., pp. 85 ss.

⁷² *Ibid.*; PEDROTTI, F., La non elusività dell'operazione ai fini delle imposte di registro e ipocatastali: il conferimento di azienda e la successiva vendita delle quote attribuite al soggetto conferente, *Boll. Trib.*, n. 19 2012, 1426-1430; NASTRI, M.P., *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2012, pp. 226 ss.

⁷³ PEDROTTI, F., La non elusività, *cit.*

causa sia della mancanza dei “presupposti applicativi” di una norma antielusiva di portata generale, sia degli “effetti della sua previsione”, sia “di apposite norme procedurali a garanzia del contribuente”⁷⁴.

L’amministrazione finanziaria ha puntato sull’art. 20 per colpire negozi a propria detta abusivi, basandosi sulla ricerca dell’effettiva volontà dei contraenti ricavabile dai collegamenti negoziali e da elementi desumibili *aliunde*, soprattutto a partire dall’inizio degli anni 2000⁷⁵. Il Fisco, sulla base del sopracitato articolo, elevava avvisi d’accertamento sul presupposto che l’atto presentato a registrazione, se considerato nell’insieme degli atti collegati ad esso, fosse da riqualificare in base alla causa reale del negozio e agli effetti economici dell’operazione perfezionata, nell’applicazione di un asserito principio di “prevalenza della sostanza sulla forma”⁷⁶. Per chiarire con un esempio pratico molto comune in tempi recenti: un atto di cessione di quote societarie, se considerato unitamente ad un atto di conferimento di azienda nella stessa società e ad un eventuale atto di fusione della società che acquisisce le quote, può essere riqualificato, a detta dell’Agenzia delle Entrate, come compravendita d’azienda⁷⁷. Un altro esempio è quello secondo cui sarebbe da rinvenire un indebito vantaggio fiscale in un’operazione di “conferimento di immobile gravato da mutuo ipotecario accollato dalla società acquirente e successiva cessione delle partecipazioni da parte del conferente”⁷⁸. La qualificazione apposta dall’Amministrazione fiscale è quella di cessione diretta dell’immobile⁷⁹. O ancora, il caso di “trasferimenti frazionati di beni facenti parte di un compendio aziendale”⁸⁰, soggetti ad IVA e quindi scontanti imposta di registro in misura fissa, riqualificati in vendita di azienda. La qualificazione dell’atto secondo gli effetti economici scaturenti dai collegamenti negoziali non è solo contraria alla natura dell’imposta di registro come imposta d’atto, ma è figlia di una “ricostruzione antistorica che trascura l’evoluzione normativa” riscontrabile, *in primis*, dall’intervento del legislatore del 1972 che ha posto fine al

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ Si vedano le sentenze Cass. nn. 1430/1980, 1691/1980, 2633/1983, 2239/1983, 4374/1986, 6902/1988, 4994/1981; CtC nn. 3459/1994, 4787/1998; Cass. nn. 8149/1996, 4064/1997, che escludevano l’interpretazione ex art. 20 tramite l’utilizzo di elementi desumibili *aliunde*, *In MARCHETTI, F., op. cit.* In senso contrario: Cass. nn. 2658/1979, 221/1981.

⁷⁶ Si veda sentenza Cass. 2713/2002

⁷⁷ I tre atti distinti sopra elencati integrano gli estremi per la tassazione fissa prevista dalla Tariffa in € 200,00; la cessione diretta di aziende o rami di esse, invece, viene tassata in misura proporzionale pari al 3% secondo la prima parte della Tariffa, artt. 1 e 2.

⁷⁸ GIRELLI, G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit.

⁷⁹ secondo l’art. 50 TUR, infatti, la base imponibile dell’imposta di registro in questi casi è da calcolare al netto delle passività gravanti sull’immobile conferito, passività che invece non rivelerebbero nel caso di vendita di immobile.

⁸⁰ GIRELLI, G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit. In senso favorevole all’operato del Fisco: STANCATI, G., Riquilificazione negoziale e abuso della clausola antielusiva nell’imposta di registro, *Corr. Trib.*, n. 21, 2008, pp. 1685-1690, in cui l’Autore afferma che è “consentita la riconduzione ad unità di un negozio che le medesime parti hanno (...) frazionato”.

dibattito tra Scuola di Pavia e scuola della teoria giuridica a favore di quest'ultima e, da ultimo, nell'intervento del legislatore del 2017.

L'abuso del diritto è un "aggiramento della norma realizzato attraverso un percorso negoziale che conduce al medesimo risultato giuridico-economico di quello previsto dalla norma elusa"⁸¹. Questo risultato viene raggiunto, appunto, non con la norma disciplinata dalla legge, ma attraverso un percorso arzigogolato, adoperato al preciso scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza valide ragioni economiche. Ma il *focus* deve essere sulla comparabilità dei risultati: se essa "non sussiste, come tra l'ipotesi di conferimento di azienda e cessione della partecipazione e l'operazione di cessione d'azienda, non può parlarsi di elusione in quanto non si è realizzato alcun aggiramento della norma"⁸². In un *calembour* coniato dalla dottrina, il rischio è quello che la "prevalenza della sostanza sulla forma" sfoci, attraverso questo filone interpretativo, in "prevalenza della sostanza sulla norma"⁸³.

Ancora, in termini di rilevanza giurisprudenziale della sostanza economica sugli effetti giuridici, è opportuno richiamare le sentenze⁸⁴ che accomunano la previsione normativa dell'art. 20 TUR a quella dei canoni civilistici dell'art. 1362 c.c., comma 2. In esse i giudici affermano che "pur non potendosi prescindere dall'interpretazione della volontà delle parti secondo i canoni generali, deve attribuirsi rilievo preminente nell'imposizione di un atto alla sua causa reale". A nulla, in tal senso, varrebbe il richiamo all' "autonomia dei soggetti"⁸⁵. In queste sentenze è possibile rintracciare la negazione dell'imposta di registro come imposta d'atto, in quanto essa viene accomunata ai criteri di interpretazione propri del diritto civile, comportando "la possibilità per l'interprete di ricercare ed indagare la comune volontà delle parti attraverso l'analisi del loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto"⁸⁶; il rischio è quello che, così facendo, si legittimi "un sindacato sulla valutazione anche degli effetti economici degli atti sottoposti a registrazione"⁸⁷. Pertanto, l'interpretazione *ex art. 20 T.U. dell'atto da registrare*, pur dovendo essere effettuata in conformità ai principi civilistici⁸⁸, è diversa rispetto a quella disciplinata dagli artt. 1362 e seguenti del Codice civile,

⁸¹ TUNDO, F., La cessione indiretta d'azienda: la Cassazione persevera su una discutibile interpretazione dell'art. 20 della legge di registro, *Riv. Dott. Comm.*, n. 3, 2014, pp. 607-623.

⁸² *Ibid.*

⁸³ STANCATI, G., *op. cit.*

⁸⁴ Cass. 7 luglio 2003 n. 10660, n. 10374 del 4 maggio 2007 e la n. 15319/2013, che, per la prima volta, afferma che "in caso di frazionamento dell'azienda, l'assenza dell'intento elusivo non è decisiva per tassare il collegamento negoziale" In TABET, G., *op. cit.*

⁸⁵ GIRELLI, G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit.

⁸⁶ MARCHETTI, F., *op. cit.*

⁸⁷ GIRELLI, G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, cit.

⁸⁸ "I criteri da impiegare per l'interpretazione dei contratti sono indicati dalla legge agli artt. 1362 e ss. c.c. In difetto di specifiche disposizioni derogatorie, valevoli per questa o per quella imposta, non ci sono ragioni per non applicare queste disposizioni anche nel comparto del diritto tributario. Il diritto è unitario. L'idea di fondo ci sembra limpida e l'argomentazione lineare. Il contribuente, il quale abbia stipulato un determinato contratto, non

nella misura in cui non può avvalersi di tutti quegli elementi – quale ad esempio il comportamento complessivo delle parti anche successivo alla formazione del contratto, ex art. 1362, comma 2, c.c. – che non trovano riscontro nell’atto stesso. Questo orientamento è stato, in diversi Studi del Notariato, più volte ribadito e confermato⁸⁹.

L’art. 20 TUR, in conclusione, non può essere affatto usato in chiave antielusiva, essendo una norma di natura interpretativa costituente “il criterio ermeneutico che limita l’indagine agli effetti giuridici che l’atto è idoneo a produrre, e non anche a quelli economici”⁹⁰.

1.2.3 L’avvento dell’art. 10-bis L. 212/2000

L’introduzione dell’art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, tramite il Decreto Legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, ha permesso all’abuso del diritto di terminare la sua esistenza tramite costruzione giurisprudenziale “per entrare formalmente nell’alveo delle fattispecie legali” tipizzate dal legislatore⁹¹, con il fine della certezza del diritto⁹². L’art. 10-bis presenta diversi elementi caratterizzanti già presenti nell’art. 37-bis DPR 600/1973, abrogato proprio dalla norma in questione⁹³. L’assenza di sostanza economica delle operazioni, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti e le valide ragioni extrafiscali non marginali risultano essere i concetti cardine sui quali si basa la norma, resa sicuramente più incisiva grazie all’esperienza derivante dal dato giurisprudenziale⁹⁴. Grazie alla disposizione in esame è stato possibile superare le polemiche riguardanti il rispetto del principio

dovrebbe essere costretto ad interpretarlo in un certo modo per il diritto civile e in un modo diverso per il diritto tributario. Parimenti, nel comparto fiscale l’interpretazione non dovrebbe rispondere a canoni differenti in ragione dell’imposta cui si fa di volta in volta riferimento. Un’operazione economica che, per esempio, abbia assunto la consistenza giuridica della fattispecie alfa ai fini delle imposte sul reddito non dovrebbe essere trattata - in difetto, come rilevato, di una disposizione derogatoria - quale fattispecie beta ai fini dell’IVA e quale fattispecie gamma ai fini dell’IRAP. L’ordinamento giuridico non è un insieme di orticelli accuratamente recintati e privi di reciproca interferenza, ma un agglomerato di vasi comunicanti. È dunque un sistema aperto e interdipendente, anche quando si tratti di individuare la ricchezza sulla quale applicare, in un secondo momento, i tributi. Basta un po’ di buon senso. E il buon senso, spesso, è l’ambasciatore del diritto. Peraltro, vedremo tra poco che queste regole di matrice civilistica non si possono in ogni caso ribaltare, in modo acritico ed automatico, sul procedimento di applicazione di qualsiasi tributo. Infatti, esistono forme di prelievo fiscale che, per le loro origini, la loro conformazione e per le modalità attraverso le quali devono scaricarsi sul contribuente, richiedono l’applicazione di peculiari regole interpretative, che si affiancano e che finiscono per sovrapporsi alle ordinarie regole civilistiche. Rientra in quest’ultima fattispecie l’imposta di registro, per la quale l’art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 contiene una disposizione ad hoc quanto all’interpretazione degli atti che siano stati presentati per la registrazione.” *In BEGHIN, M., Ancora equivoci sull’interpretazione degli atti ai fini dell’imposta di registro, Corr. Trib.*, n. 34, 2017, pp. 2622 ss.

⁸⁹ CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, *op. cit.*

⁹⁰ TUNDO, F., *La cessione indiretta d’azienda, cit.*

⁹¹ CONTRINO, A., *Abuso del diritto in materia fiscale e figure finitime nello «statuto dei diritti del contribuente, Bocconi legal papers*, vol.10, 2018, pp. 38-62

⁹² MASTROIACOVO, V., *Abuso del diritto o elusione nell’imposta di registro e negli altri tributi indiretti, In DELLA VALLE, E., FICARI, V., MARINI, G., Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2016, pp. 207 ss.

⁹³ GIRELLI, G., *Forma giuridica e sostanza economica, cit.*

⁹⁴ *Ibid.*; MASTROIACOVO, V., *op. cit.*

di riserva di legge e regolare le pratiche di cosiddetto “abuso dell’abuso del diritto” della giurisprudenza e dell’Amministrazione fiscale⁹⁵.

Come è stato ben chiarito dalla sentenza della Corte costituzionale n. 158/2020, il rapporto tra art. 20 TUR e art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente opera su due piani distinti: il primo attiene all’interpretazione dell’atto presentato a registrazione, il secondo alla contestazione di operazioni elusive. In un certo senso il rapporto “non vi è in quanto le norme devono essere considerate afferenti diversi criteri impositivi”⁹⁶, in un altro si può dire che l’introduzione di una norma antielusiva di portata generale ha avuto un “effetto depurativo” dagli “inquinamenti” che avevano portato alla erronea elevazione al rango di norma antiabuso dell’art. 20⁹⁷. L’ambito di applicazione dell’articolo, viene ancora ribadito, rimane quello della esatta qualificazione dell’atto basata sugli effetti giuridici dell’atto stesso presentato alla registrazione, e con l’art. 10-bis viene positivizzato lo scollamento delle due fattispecie astratte. Da un lato qualificazione giuridica, dall’altro abuso del diritto. Evasione ed elusione⁹⁸.

Ciò non è bastato all’Amministrazione fiscale per placare la propria “fame” di art. 20 al fine di contestare operazioni economiche che, ancor di più alla luce del nuovo articolo, avrebbero dovuto essere oggetto di rilievo basato sull’art. 10-bis, in quello che la dottrina ha definito “uno spiccato Gattopardismo”⁹⁹. Ma, all’interno della norma contenuta nella Legge 212/2000, sono presenti delle tutele per il contribuente, prima fra tutte l’obbligo di contraddittorio endoprocedimentale¹⁰⁰. E questo non avrebbe facilitato la contestazione di operazioni che, tramite alcuni espedienti, il Fisco intendeva colpire. Una “eterogenesi dei fini” probabilmente riconducibile a tensioni fra i poteri istituzionali¹⁰¹.

Una delle operazioni più contestate è quella che riguarda anche la sentenza della Corte costituzionale n. 158/2020: la circolazione indiretta d’azienda, così come descritta al paragrafo precedente. Il metodo che è stato adoperato dagli Uffici fiscali in seguito all’introduzione dell’art. 10-bis, per poter riqualificare l’atto *ex* art. 20 TUR, è stato quello di ricorrere a contestazioni basate sul collegamento negoziale, che verrà in seguito illustrato insieme alla

⁹⁵ Termine utilizzato da ZIZZO G., L’abuso dell’abuso del diritto, *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 6, 2008

⁹⁶ GIRELLI, G., *Forma giuridica e sostanza economica*, cit.

⁹⁷ *Ibid.*; La dottrina che si è pronunciata dopo l’introduzione dell’art. 10-bis non ha sollevato l’eccezione che tale norma non fosse idonea al sindacato in materia di imposta di registro ma ha evidenziato che la disposizione dello Statuto avrebbe chiarito che l’attribuzione all’art. 20 della funzione antielusiva non fosse condivisibile: TABEL, G., *op. cit.*; MASTROIACOVO, V., *op. cit.*

⁹⁸ CONTRINO, A., *op. cit.* in cui l’Autore afferma che: “lecito risparmio di imposta, l’abuso del diritto e l’evasione fiscale sono nozioni che attengono a piani normativi diversi e si pongono in rapporto di reciproca esclusione”

⁹⁹ MASTROIACOVO, V., *op. cit.* In giurisprudenza si vedano le sentenze Cass. nn. 24258/2015, 25005/2015, 9582/2016, 9573/2016, 10216/2016.

¹⁰⁰ Da segnalare la sentenza della Corte costituzionale n.132/2015, secondo cui la mancata espressa previsione del contraddittorio anticipato all’art. 20 TUR non ostacola l’applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento, in MASTROIACOVO, V., *op. cit.*

¹⁰¹ *Ibid.*

fattispecie degli elementi extratestuali, per la ricerca degli effetti economici e dell'“intrinseco”¹⁰².

1.2.4 *Gli elementi extratestuali e gli atti collegati in ambito civilistico e nell'interpretazione ex art. 20 TUR*

Per comprendere meglio in cosa consiste la differenza fra abuso del diritto ed interpretazione dell'atto presentato a registrazione si può ricorrere a questo esempio. L'esegeta, come può essere il funzionario incaricato alla registrazione, deve scegliere che domanda porsi: una potrebbe essere “qual è l'intenzione delle parti?”; l'altra “quali sono gli effetti giuridici dell'atto?”. Secondo la dottrina, la seconda sarebbe quella da applicare seguendo l'art. 20 TUR. L'unico modo in cui potrebbero rilevare le reali intenzioni delle parti, sarebbe quello di rinvenirle nell'atto stesso sottoposto alla registrazione, a patto di prescindere da ogni elemento extratestuale. L'atto diventa il limite entro il quale poter indagare il comportamento complessivo delle parti¹⁰³ e riqualificare l'atto stesso. Considerare elementi intercorsi *aliunde* significherebbe “attribuire rilevanza a effetti giuridici che, in realtà, non si sono mai realizzati, e perciò assoggettare ad imposizione un fatto in assenza del presupposto impositivo”¹⁰⁴. Non dovrebbe rilevare il comportamento complessivo delle parti, soprattutto se successivo alla formazione dell'atto, in quanto le regole previste per il Codice civile sono da ritenersi completamente scollate da quelle tributarie: la *ratio* sarebbe quella che, nei pochi giorni previsti per la registrazione, non sarebbe possibile svolgere attività di monitoraggio del comportamento delle parti, essendo l'imposta di registro un tributo “istantaneo”¹⁰⁵. In altre parole, l'interprete “deve agire come lo storico, qualificando l'atto alla luce del suo contenuto e con riferimento al tempo in cui la registrazione è richiesta”, non potendo rilevare in alcun modo elementi futuri di cui il funzionario non è a conoscenza se non attraverso le clausole contenute nell'atto, altrimenti si produrrebbe, per assurdo, una continua ricerca da parte del giudice e delle parti di un fatto economico da utilizzare per il prelievo¹⁰⁶.

Nel Codice civile, come già esposto nel paragrafo precedente, la norma su cui si regge l'attività ermeneutica è l'art. 1362 c.c., secondo cui, per risalire al significato di un contratto, bisogna applicare il criterio della “comune intenzione delle parti”. Essendo questo criterio “gerarchicamente sovraordinato agli altri”, l'interpretazione cosiddetta soggettiva basata sulla

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ TUNDO, F., Sull'efficacia intertemporale, *cit.*

¹⁰⁴ *Id.*, La cessione indiretta d'azienda, *cit.*

¹⁰⁵ BEGHIN, M. L'interpretazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro: un esercizio a geometria variabile, In pubblicazione su *Corr. Trib.*, 2020. Cfr. ZANETTI, E., Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione ricevuta in cambio, *Il Fisco*, n.6, 2008, pp. 941 ss. secondo cui l'imposta di registro ha “natura “puntuale” e non “dinamica”.

¹⁰⁶ BEGHIN., M, L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti, *cit*

comune intenzione è dominante rispetto a quella oggettiva, basata sul senso letterale del documento¹⁰⁷. Ciò che rileva quindi non è solo “il presente”, ma anche il comportamento anteriore o posteriore alla stipulazione dell’atto. “L’analisi di tale comportamento è rilevante nella prospettiva dell’esatta qualificazione giuridica del contratto”¹⁰⁸, poiché solo in tal modo è possibile ricavare la volontà di regolazione unitaria del rapporto, discendente dagli effetti giuridici dei vari negozi collegati¹⁰⁹. Da questa considerazione è possibile ricavare il concetto di “elementi extratestuali”. “I civilisti mettono l’accento, ad esempio, sulle trattative che hanno preceduto la sottoscrizione dell’accordo, le quali potrebbero aver lasciato traccia nella corrispondenza tra le stesse parti oppure nelle comunicazioni tra una delle parti e soggetti terzi, oppure nell’agenda dell’amministratore della società e ancora, in casi non rari, nelle delibere dei consigli di amministrazione o dell’assemblea dei soci”¹¹⁰. In questa ricerca si incardina inoltre un vantaggio per l’Amministrazione fiscale, ovverosia la possibilità di osservare *ex post*, a distanza di tempo, il complesso delle operazioni ordinate ad ottenere un preciso effetto giuridico¹¹¹. Di riflesso, ciò è anche il motivo per cui questa indagine non è possibile sull’atto presentato a registrazione, poiché nell’attività interpretativa da effettuare su di esso non si dispone di tempo e strumenti per poter avere un quadro generale chiaro e completo.

Altro è parlare di “collegamento negoziale”. Con questo termine, infatti, si intende “una pluralità di negozi strutturalmente autonomi e tuttavia interdipendenti, finalizzati alla realizzazione di un disegno unitario”¹¹². In altre parole, nel collegamento negoziale rileva una serie di atti e contratti che, seppur orientati allo scopo di raggiungere un disegno economico unitario, mantengono l’autonomia della causa giuridica. Ne sono un esempio le cosiddette “cessioni-spezziato”, in cui vengono utilizzati diversi contratti di vendita corrispondenti ad una pluralità di negozi, al fine di pervenire alla cessione dell’intera azienda. È quindi la sequenza di contratti che produce economicamente l’effetto della cessione unitaria, sebbene i contratti singoli figurino come cessione di giacenze di magazzino, attrezzature, immobili,

¹⁰⁷ BEGHIN, M., Ancora equivoci sull’interpretazione degli atti, *cit.*

¹⁰⁸ BEGHIN, M. L’interpretazione dell’atto ai fini dell’imposta di registro, *cit.*

¹⁰⁹ Assumono pertanto rilevanza, per esempio, le trattative che hanno portato alla stipulazione del contratto; le bozze e le minute dell’accordo; gli scambi di corrispondenza; i pareri richiesti in vista del perfezionamento dell’operazione; il contenuto del contratto preliminare; le dichiarazioni rilasciate dalle parti; il tenore di eventuali intercettazioni telefoniche; le modalità con le quali è stata data esecuzione al contratto; gli eventuali rapporti instaurati con soggetti terzi, *In Ibid.*

¹¹⁰ BEGHIN, M., Ancora equivoci sull’interpretazione degli atti, *cit.*

¹¹¹ *Ibid.*, “Per esempio, l’Amministrazione finanziaria potrebbe trovarsi al cospetto di un certo numero di fatture che, isolatamente considerate, portano a qualificare i contratti sottostanti come una compravendita di singoli beni materiali e immateriali. In una valutazione complessiva, vale a dire mettendo in fila le fatture in questione, l’Amministrazione potrebbe essere tuttavia indotta ad affermare che, attraverso quelle operazioni, le parti hanno rispettivamente venduto ed acquistato un’azienda. Ciò con conseguente, nuova determinazione del carico fiscale”.

¹¹² BEGHIN, M. L’interpretazione dell’atto ai fini dell’imposta di registro, *cit.*

crediti, contratti di leasing e così via¹¹³. Quello che rende dei singoli contratti “collegati” è il reciproco rapporto che essi hanno, volto alla realizzazione di un interesse reciproco; è rilevante la loro “interdipendenza”, il fatto che l’assenza di uno fa venire meno lo scopo dell’altro. In altre parole, *simul stabunt, simul cadent*.

Rimane ferma la concezione ribadita più volte dalla dottrina che sia elementi extratestuali che collegamenti negoziali non rilevano all’interno dell’interpretazione effettuata *ex art. 20 TUR*¹¹⁴. Un ulteriore punto a favore di questa tesi deriverebbe dalla circostanza per cui il legislatore avrebbe previsto già espressamente, per determinate fattispecie di atti, la rilevanza di vicende esterne all’atto stesso con possibili collegamenti negoziali¹¹⁵. Ne è un esempio l’art. 21 TUR, che, nel prevedere che “*se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. Se le disposizioni contenute nell’atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l’imposta si applica come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa*”, ammette la presenza di diverse disposizioni all’interno di un unico atto. Ma, queste disposizioni non devono essere considerate come un *unicum*, generante un singolo effetto economico; devono bensì essere distinte secondo i loro effetti giuridici, tant’è che se, appunto, dovessero essere collegate da un nesso di derivazione necessario, dovrebbe essere tassato il solo negozio più oneroso, ma solo qualora esse siano nello stesso atto. Tra gli altri articoli che remano in questa direzione sono presenti il 22 TUR, nella parte in cui stabilisce che la rilevanza di atti stipulati precedentemente è ammessa solo “*se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell’atto che contiene la enunciazione*”. La Tariffa, inoltre, richiama forme contrattuali ed atti tipizzati dal Codice civile e gli effetti che sono imputabili ai singoli atti e non alla loro pluralità¹¹⁶. “Ne consegue che, se è realizzato un atto idoneo a produrre uno degli effetti giuridici considerati dalla Tariffa, l’atto – per ciò solo – deve essere assoggettato ad imposizione secondo le condizioni specificate nella stessa, con una cristallizzazione del fatto imponibile e della connessa obbligazione tributaria”. Gli atti collegati, in conclusione, “devono pertanto essere sottoposti all’imposta in via separata, e in ragione dei rispettivi effetti giuridici”¹¹⁷.

¹¹³ *Ibid.*

¹¹⁴ Cfr. ZIZZO, G., Imposta di registro e atti collegati, *cit.*, FALSITTA, G., *Corso istituzionale*, *cit.*

¹¹⁵ Cfr. STANCATI, G., *op. cit.*, MARONGIU, G., L’abuso del diritto nella legge di registro, *cit.*, CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, *op. cit.*, ZIZZO, G., Imposta di registro e atti collegati, *cit.*

¹¹⁶ ZIZZO, G., Imposta di registro e atti collegati, *cit.*

¹¹⁷ *Ibid.*

La novella del 2017, come verrà meglio approfondita nel terzo capitolo, prevedendo positivamente che debbano essere esclusi dall'ambito della qualificazione elementi extratestuali e atti collegati, avrebbe efficacia "retrospettiva" e non "retroattiva": quest'ultima accezione, infatti, prevede "una valutazione giuridica diversa, nuova, che si sostituisce *ex tunc* ad una valutazione anteriore e diversa"; la previsione normativa in questione, invece, "si limita a dichiarare, ad accertare il passato quale in realtà era anche prima che il fatto retrospettivo si producesse"¹¹⁸.

1.2.5 Considerazioni in merito all'art. 176 TUIR e alla certezza del diritto

Un altro aspetto su cui concentrare l'attenzione è il sistema tributario nel suo complesso, la sua coerenza e capacità di generare la cosiddetta certezza del diritto. L'art. 20 TUR e l'abuso del diritto svolgono in questo senso un ruolo fondamentale, se considerati parallelamente all'art. 176 del TUIR. Se, infatti, prendiamo in considerazione le riqualificazioni delle operazioni di circolazione indiretta d'azienda in cessione diretta per l'imposta di registro¹¹⁹, non è possibile non notare lo stridio prodotto in ottica di imposte dirette. L'art. 176 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, al comma 3, infatti, prevede che la sequenza negoziale di conferimento di azienda e cessione di partecipazioni sia considerata non elusiva ai fini delle imposte sui redditi, anche se eseguita al solo fine di ottenere un risparmio d'imposta. Il contribuente è quindi libero di scomporre la cessione in una sequenza negoziale senza incorrere, dal versante dell'arricchimento patrimoniale, su "considerazioni vertenti l'asistematicità dei vantaggi"¹²⁰. Otterrebbe, dal lato della monetizzazione, esattamente gli stessi effetti della vendita diretta, ma con un carico fiscale nettamente inferiore¹²¹, sebbene sul piano giuridico le fattispecie di cessione diretta e indiretta tramite conferimento e successiva cessione delle quote siano molto diverse; da un lato, infatti, la compravendita comporta il trasferimento della proprietà del bene e la qualifica di proprietario diretto; dall'altro il conferimento genera un rapporto partecipativo per il conferente e associativo per la conferitaria, il trasferimento delle partecipazioni comporta l'assoggettamento alla qualifica di socio per l'acquirente. Vengono coinvolti, quindi, tre soggetti: conferitaria, acquirente e partecipazioni¹²². Contestare una tale operazione basandosi

¹¹⁸ TUNDO, F., Sull'efficacia intertemporale, *cit.*

¹¹⁹ Si veda, ad esempio, SCANDIUZZI, D., *op. cit.* e la sentenza analizzata in cui la Comm. trib. prov. di Firenze, 5 novembre 2007, n.150, afferma che "il conferimento (dell'azienda) e la successiva vendita (delle partecipazioni) costituiscono contratti da interpretare unitariamente, tenendo conto del risultato raggiunto dalle parti, con conseguente qualificazione dell'intera sequenza negoziale quale cessione onerosa avente ad oggetto complessi produttivi", in una commistione di elusione ed evasione che suscita non poche perplessità.

¹²⁰ *Ibid.*

¹²¹ Il conferimento avviene in regime di neutralità fiscale e la cessione di partecipazioni in regime *pex*.

¹²² SCANDIUZZI, D., *op. cit.*, in cui l'A. statuisce: "ci sembra difficile sostenere, in questo caso, che alla conferitaria non viene garantito l'effetto giuridico che è tipico del conferimento. E per la stessa ragione ci sembra difficile sostenere che all'acquirente le partecipazioni viene garantito l'effetto dell'acquisto dell'azienda. Cfr.

sull'art. 20 TUR, al fine di disconoscere l'applicazione della tassa fissa per applicare l'imposta proporzionale, incardinando il ragionamento sugli effetti economici del collegamento negoziale, non solo quindi sarebbe contrario alla natura dell'imposta di registro¹²³, ma entrerebbe in aperto contrasto con una norma regolante fattispecie analoghe nell'ordinamento, seppur in riferimento a tributi diversi¹²⁴. Come afferma la dottrina, è "innegabile" che il legislatore, attraverso l'art. 176 TUIR, abbia "manifestato il proprio orientamento con riferimento ad una precisa scansione negoziale la quale ha prodotto effetti anche sul versante dell'imposta di registro"¹²⁵. Ciò che ne deriva è una certa "difficoltà nel pensare che la non elusività sul versante delle imposte reddituali possa convivere con l'elusività su quello dell'imposizione sui trasferimenti"¹²⁶. La conseguenza è che sarebbe singolare, o meglio "paradossale, che una stessa operazione, insindacabile sotto il profilo del reddito d'impresa, ai fini del tributo di registro venga (automaticamente) riqualificata in cessione diretta di ramo aziendale"¹²⁷. In conclusione, non sarebbe ammissibile un tale sfrido in vista della contraddittorietà che si genererebbe nel sistema tributario; si lederebbero così i principi di legittimo affidamento e di buona fede oggettiva che informano il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, rischiando di rendere la previsione di cui all'art. 176 del DPR 917/1986 una "lettera morta", portando il contribuente a non scegliere un percorso negoziale che potrebbe essere contestato per tributi differenti da quelli diretti, come l'imposta di registro: l'uscita dalla porta dell'abuso per le imposte dirette, rientrerebbe dalla finestra per quelle indirette¹²⁸.

ZIZZO, G., Sull'elusività del conferimento d'azienda a seguito della cessione della partecipazione, *Giust. Trib.*, n.2, 2008, pp. 277 ss.; MARONGIU, L'elusione dell'imposta di registro, *cit.*, in cui l'Autore parla, in questo caso di "sostituzione della volontà delle parti" e non di "riqualificazione dell'atto"; STANCATI, G., *op. cit.*; TUNDO, F., La cessione indiretta d'azienda, *cit.*; PEDROTTI, F., La non elusività, *cit.*

¹²³ SCANDIUZZI, D., *op. cit.*, afferma che l'art. 20, "nel disporre che l'interpretazione dei contratti deve essere effettuata sulla base degli effetti giuridici da questi prodotti, non può incentrarsi sull'elemento costituito dal mero risparmio fiscale". Di ciò deve tenere conto il funzionario che interpreta l'atto presentato a registrazione, senza sindacare il vantaggio fiscale ottenuto dal contribuente applicando un diverso percorso negoziale: l'art. 20 è agganciato agli effetti giuridici e non a quelli economici

¹²⁴ Si veda nota 88.

¹²⁵ SCANDIUZZI, D., *op. cit.*

¹²⁶ *Ibid.*

¹²⁷ STANCATI, G., *op. cit.*, e DELLA VALLE, E., L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale, *Rass. Trib.*, n. 2, 2009, 375 ss.

¹²⁸ DELLA VALLE, E., *op. cit.*; Contrario ZIZZO, G., Sull'elusività del conferimento d'azienda, *cit.*, secondo cui l'art. 176 posterga la soddisfazione degli interessi del Fisco sulle imposte sui redditi, perciò è corretto considerare la possibilità di contestare l'elusione per l'imposta di registro. Rileva l'Autore che "una manovra conforme a sistema in un ambito impositivo (ad esempio quello delle imposte sui redditi), e perciò non collocabile nell'area dell'elusione se considerata alla sua stregua, ben potrebbe esserlo in un altro (ad esempio, quello dell'imposta di registro) e perciò essere inquadrabile nella predetta area se valutata alla luce di quest'ultimo". Egli però ribadisce la teoria secondo cui l'elusione nell'imposta di registro giammai può essere contestata mediante l'art. 20 TUR

2. LA SCUOLA DI PAVIA E IL CONFRONTO CON LA DOTTRINA “GIURIDICA”

2.1 Le teorie della Scuola di Pavia e del suo fondatore, prof. Benvenuto Griziotti

Come già accennato in precedenza, la questione dell'interpretazione dell'imposta di registro è già andata incontro, in passato, alla formulazione di diverse teorie contrapposte e dibattite in merito ad esse. Uno dei più vivaci ed appassionanti è stato quello che ha caratterizzato il panorama tributaristico degli anni '30, che è continuato nei successivi decenni, ed è giunto ad una conclusione all'inizio degli anni '70. Esso ha prodotto numerosi contributi, punti di vista, indirizzi di cui ancora è utile e fondamentale la conoscenza, dal momento che l'influenza degli studiosi impegnati nel confronto sul tema è stata percepibile nel divario di opinioni fra dottrina, giurisprudenza, legislatore e Amministrazione fiscale, da poco, auspicabilmente, conclusosi. Fondamentale è, quindi, calarsi nell'ambito della Scuola di Pavia con un approccio critico, volto a rileggere in chiave contemporanea, attraverso una lente moderna e sistematica, gli spunti forniti dai giuristi che ne fanno parte. Verrà proposto, nel capitolo seguente, un approfondimento riguardante le influenze tedesche sulla Scuola e, in particolare, sul suo fondatore, Prof. Benvenuto Griziotti, le teorie di quest'ultimo in merito al diritto finanziario e l'unità con la scienza delle finanze, fino ad arrivare, come conseguenza, ai contributi, coerenti ed efficaci, sulla lettura della “teoria economica” dell'imposta di registro e, ovviamente, della norma sull'interpretazione degli atti presentati a registrazione. Da annoverare fra gli studiosi della materia anche i suoi celebri seguaci, tra cui il noto prof. Dino Jarach, che a lungo si impegnò sul fronte dell'imposta di registro, e che per primo, nel 1936, introdusse la questione dell'interpretazione economica anche sull'art. 8 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269. Seguirà nell'approfondimento, come d'obbligo e per *par condicio*, la descrizione della teoria opposta, definita “giuridica”. Questa verrà proposta in un'ottica di confronto e sarà possibile constatare che è stata accolta con maggiore favore dalla dottrina più recente e dal legislatore.

2.1.1 *L'influenza della dottrina tributaria tedesca del primo dopoguerra*

Il pensiero giuridico del prof. Benvenuto Griziotti fu profondamente influenzato dalle teorie di diritto tributario della Germania del primo dopoguerra, anche se, nelle opere dello studioso e nelle note a sentenza da lui pubblicate, solo in rari casi si possono rinvenire citazioni di autori tedeschi. Un rimando evidente può essere rinvenuto nell'articolo “*Il principio della realtà economica sugli artt. 8 e 68 della legge di registro*” del 1939, in cui Griziotti osserva che “contro la tradizionale interpretazione italiana dell'art. 8 di ritenere che siano la intrinseca

natura e gli effetti giuridici degli atti da considerare nell'applicazione delle tasse di registro, è sorta la più recente teoria, che meglio si adatta ai concetti del moderno diritto finanziario, e che è conforme (ciò che non nuoce) alla legislazione germanica più recente aderente all'evoluzione scientifica del diritto finanziario e perciò più esplicita di quella italiana nel significare ciò che già dice la nostra legislazione, essere la realtà economica il presupposto dal quale deriva l'imposizione".¹²⁹ Questa frase si adatta benissimo a costituire il punto d'inizio della trattazione dell'argomento poiché sintetizza, in poche righe, i punti salienti che verranno esaminati: l'influenza della scuola tedesca, la teoria dello Jarach sull'articolo 8 dell'imposta di registro poi portata avanti dalla Scuola di Pavia tutta, e l'opposta teoria "giuridica".

Se, da un lato, Benvenuto Griziotti non segnalò (quasi) mai¹³⁰ l'apporto alle sue teorie della Scuola tedesca, dall'altro, è ben visibile come la Scuola di Pavia ricalchi sulla falsa riga le linee guida tedesche, non solo per quanto riguarda Griziotti stesso, che "vide subito in Hensel il maestro che stava procedendo, con eccellenti risultati, alla sistemazione scientifica, non di singoli istituti ma dell'intero diritto tributario"¹³¹, ma anche per i suoi numerosi allievi. Si procederà perciò ad un'analisi delle suddette teorie d'oltralpe, al fine di calarsi completamente nella mentalità giuridica della corrente di pensiero pavese.

Se si volesse ricercare un momento storico determinante per l'inizio della Scuola di Pavia, esso dovrebbe essere inquadrato nell'anno 1919, con la codificazione in Germania del RAO (*Reichsabgabenordnung*, traducibile con "Codice Fiscale Imperiale"), e nella persona di Enno Becker, presidente di sezione del *Reichsfinanzhof* (Corte di Cassazione Fiscale), principale artefice della legge e autore del saggio che porta lo stesso nome (*Reichsabgabenordnung*). Questi ebbe, insieme alle sue opere, una grande influenza su Albert Hensel, giovane giurista tedesco, che dedicò il suo Manuale di diritto tributario (*Steuerrecht*) del 1924 a Becker, con il quale aveva intrattenuto un "continuo e proficuo scambio di idee"¹³². Proprio il manuale di Hensel venne letto da Benvenuto Griziotti, che, come poi egli stesso rivelerà, ne rimase "impressionato", tanto da intrattenere un rapporto epistolare con l'Autore tedesco.¹³³

¹²⁹ MELIS, G. Sull'"interpretazione antielusiva" in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni, *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 413 - 458.

¹³⁰ *Ibid.*

¹³¹ FALSITTA, G., L' influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaristica italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria, *Riv. Dir. Trib.*, 2007, n.6, 569-616.

¹³² *Ibid.*

¹³³ MELIS, G., Sull'"interpretazione antielusiva", *cit.* L'Autore mette in luce anche una triste ma curiosa coincidenza: Hensel e Griziotti non si conobbero mai, perché il giurista tedesco morì a Pavia a soli 38 anni, il giorno prima di incontrare quello italiano, che lo aveva invitato a tenere una ciclo di lezioni. A sua volta Griziotti morì nell'anno in cui venne pubblicata in Italia la traduzione dell'opera di Hensel tradotta da Dino Jarach. Dell'opera di Hensel, Griziotti scrisse, nella prefazione alla traduzione da parte di Jarach del 1956, che "non vi è altra opera scientifica di diritto tributario che lo possa sostituire o eguagliare".

Senza troppo scendere nei particolari, è opportuno ricordare come la Germania, dopo la Prima Guerra Mondiale, visse in un profondo stato di dissesto sia microeconomico che a livello di finanze statali, a causa degli sforzi bellici e delle ingenti sanzioni inflitte dagli Stati vincitori.¹³⁴ In un contesto di tale portata, Becker costruì un sistema di imposizione che potesse massimizzare il gettito per lo Stato, sulla base dell'impulso dato dalla Cassazione fiscale di "procedere ad un'applicazione sostanzialistica del diritto tributario, finalizzata a chiudere le lacune e realizzare una vera uguaglianza fra contribuenti"¹³⁵. Nacque così la tassazione del cosiddetto "*wirtschaftlich Gleiche*", ossia "equivalente economico", deputata a consentire entrate massime per il Reich, ma nel rispetto di quelli che potrebbero essere a tutti gli effetti visti come dei principi di riserva di legge e uguaglianza tributaria: al Fisco non era attribuito un potere arbitrario di prelievo fiscale, ma solamente un obbligo di interpretare le norme tributarie nella loro "massima estensione (anche analogica) possibile"¹³⁶, una volta individuato dal legislatore il presupposto economico da tassare. Ergo, tutto ciò che si fosse configurato come "economicamente equivalente" a quanto previsto dal legislatore, avrebbe dovuto essere tassato alla stessa maniera, al fine di pervenire ad una ripartizione del carico fiscale equa e giusta¹³⁷. Detto in altre parole, uguali "accadimenti economici" (*Vorgänge*), dovevano sottostare ad "eguale imposizione" (*Gleichmässigkeit der Besteuerung*), qualsiasi fosse la forma giuridica che li rivestiva. Ciò costituiva il fondamento della "teoria della tipizzazione" (*Typentheorie*): "non contava ciò che accadeva concretamente, ma ciò che sarebbe dovuto accadere secondo il *Typus* corrispondente"¹³⁸. Come conseguenza, venne ripreso da Hensel il concetto che il prelevamento fiscale non deve essere effettuato ciecamente in base alla legge, ma in base alla legge conformata ai principi dello Stato di diritto, di modo che "se lo Stato effettuasse prelevamenti arbitrari di beni presso persone scelte a caso, non si potrebbe parlare di diritto tributario"¹³⁹.

In quest'ottica si colloca la previsione contenuta al paragrafo 4 del RAO, fortemente voluta da Becker in seguito ad una considerazione sull'elusione da lui sintetizzata così: "io potevo fare ciò che volevo, ma i contribuenti si sarebbero tuttavia sottratti all'imposizione con l'aiuto di trucchi ed artifici. (...) È il caso, quando, attraverso la forma giuridica, - per es. l'uno lascia abitare l'altro gratuitamente, e questo condona al primo gli interessi di un debito da mutuo ecc., - è data appunto alla situazione giuridica un'altra configurazione, ma, economicamente, almeno

¹³⁴ GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, cit.

¹³⁵ MELIS, G., Sull'"interpretazione antielusiva", cit.

¹³⁶ *Ibid.*

¹³⁷ *Ibid.*

¹³⁸ MELIS, G., *L'Interpretazione nel diritto tributario.*, cit.

¹³⁹ HENSEL, A., *Manuale di Diritto tributario*. Milano, A. Giuffrè, 1956.

per gli interessati, secondo il modo col quale essi considerano la cosa, tutto resta tal quale.”. Il giurista, quindi, spiega come “Questo pericolo minaccioso mi decise, per prevenirlo, ad aggiungere come §4, accanto alla norma sull’evasione tributaria, anche la regola generale interpretativa, che, *nell’interpretazione delle leggi d’imposta, si dovesse tener conto del loro scopo, del loro significato economico e dello sviluppo delle circostanze*”¹⁴⁰. Si ha così la codificazione di una prima norma di contrasto all’elusione tributaria, grazie ad una interpretazione “economica” del diritto tributario, come chiarì lo studioso, secondo la quale non è la realtà a doversi piegare alle regole del diritto, ma il diritto a dover comprendere il significato economico dei fatti che deve giudicare¹⁴¹. Contribuì a spiegare ulteriormente la norma anche Albert Hensel, che scrisse che il significato del paragrafo 4 (diventato il par. 9 con il *Steueranpassungsgesetz* del 1934) è quello di “colpire gli effetti delle forze economiche e non le vuote forme giuridiche”, soprattutto se, con la forma di diritto privato utilizzata si volessero “raggiungere effetti giuridici atipici, allo scopo di ridurre l’imposta”¹⁴². Come ebbe modo di spiegare in seguito lo stesso Hensel, al fine di riconnettere ad una visione unitaria queste previsioni, il diritto tributario aveva il compito di “indagare attraverso l’interpretazione quali eventi la legge abbia inteso colpire”¹⁴³.

Il risultato, per gli studiosi¹⁴⁴, fu quello di far prevalere la “Giurisprudenza degli interessi” (*Interessenjurisprudenz*) sulla “Giurisprudenza dei concetti” (*Begriffsjurisprudenz*), il superamento del “culto della lettera” e del “formalismo”¹⁴⁵. Ciò mette in luce, fra l’altro, il tema del rapporto fra diritto tributario e diritto civile nella Germania dell’epoca, con dottrina e giurisprudenza che affermavano unitariamente l’“esistenza di principi generali propri del diritto tributario” e la “necessità di una qualificazione del tutto autonoma rispetto al diritto civile”¹⁴⁶. Palese la differenza con lo sviluppo dello stesso tema in Italia, come dimostrato dal seguente passo della sentenza Cass. 31 marzo 1941, n. 930: “per l’omogeneità sistematica, e la certezza del diritto, che deve derivare dall’ordinamento giuridico, è da presumere in massima che quando una norma di diritto tributario faccia riferimento ad un rapporto di diritto privato, abbia adottato anche la definizione che di quel rapporto ha dato la legge del diritto privato, salvo il

¹⁴⁰ BECKER, E., Accentramento e sviluppo del sistema tributario tedesco, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1936, 155-167.

¹⁴¹ *Ibid.*

¹⁴² HENSEL, A., *op. cit.*

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ MELIS, G., Sull’“interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti, *cit.*

¹⁴⁵ E’ opportuno richiamare quanto affermato da Griziotti in merito alla teoria dell’“interpretazione funzionale” del diritto finanziario, che, in merito a questi due concetti, afferma che essa “evita le manchevolezze della *Begriffsjurisprudenz* e s’avvantaggia sulla *Interessenjurisprudenz* di una maggiore precisione, profondità e latitudine d’indagine, in modo da esaurire l’alto compito, che si deve assolvere dal giurista, per ottenere la certezza e la giustizia dell’interpretazione, senza sacrificare l’una all’altra, passando dall’astrattezza della norma alla sua applicazione al caso concreto” in GRIZIOTTI, B., Lo studio funzionale dei fatti finanziari, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1940, 306-314.

¹⁴⁶ MELIS, G., Sull’“interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti, *cit.*, p. 419

caso che per le speciali esigenze dell'ordinamento tributario da espressa previsione della legge d'imposta o dal sistema della medesima non risulti chiaro che il legislatore volle adottare al riguardo diversa definizione"¹⁴⁷. Nel nostro sistema giuridico, infatti, la discussione si sviluppò in modo più ammorbidito, ma, comunque, nella Scuola di Pavia venne ripreso il concetto per cui i criteri ermeneutici del diritto civile, "trapiantati" nel diritto tributario, non potessero assumere la stessa connotazione, ma, anzi, avrebbero dovuto essere interpretati alla luce della loro normale funzione economica¹⁴⁸.

Le teorie tedesche della cd. "*wirtschaftliche Betrachtungsweise* (considerazione economica della fattispecie), ampiamente recepite dalla giurisprudenza dell'epoca, trovarono conclusione negli anni '50, quando si sviluppò la teoria della "*Einheit der Rechtsordnung und der Rechtsmethod*" (unità dell'ordinamento giuridico e del metodo giuridico), che prevedeva il primato del diritto civile sugli altri diritti derivati¹⁴⁹.

Come accennato *supra*, le tesi della scuola di pensiero tedesca vennero assorbite e rielaborate dalla Scuola di Pavia, che ne trasse spunto per strutturare la propria analisi scientifica del diritto tributario. Fondatore e vertice della Scuola fu Benvenuto Griziotti, che fu, come descrive Falsitta, "propugnatore tenace di un indirizzo ermeneutico di grande modernità, ispirato a principi di giustizia"¹⁵⁰. Sin dal principio della sua carriera, il giurista espresse dei dubbi riguardo all'ordinamento delle imposte nello Stato italiano e al loro studio giuridico¹⁵¹, ritenendo indispensabile "la costruzione sistematica del diritto finanziario (*rectius*: tributario)"¹⁵². Per comprendere la sua visione complessiva della materia, è emblematica la definizione data da Griziotti stesso, che disegna il ramo del diritto come "un sistema di principi giuridici che informano l'attività dello Stato nella ripartizione dei carichi pubblici tra i subietti alla sua potestà".¹⁵³

I pilastri dello studio sistematico e scientifico di Griziotti presentano affinità con le teorie tedesche su numerosi versanti; il principale, per portata ed essenzialità, è quello dell'interpretazione sostanziale delle norme di diritto tributario.¹⁵⁴ Esso accompagnerà l'indirizzo della Scuola pavese, risultando il fondamento delle teorie e delle argomentazioni nei dibattiti con le scuole di pensiero di visione contrapposta. Griziotti rifiuta l'interpretazione letterale della norma tributaria e la sua natura di legge odiosa¹⁵⁵ e, già nel suo primo trattato

¹⁴⁷ Cass. 31 marzo 1941, n. 930

¹⁴⁸ GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, cit.

¹⁴⁹ MELIS, G., *L'interpretazione*, cit.

¹⁵⁰ FALSITTA, G., *L'influenza dell'opera di Albert Hensel*, cit.

¹⁵¹ GRIZIOTTI, B., *Studi di Scienza della Finanze e Diritto Finanziario*, Milano, Giuffrè, 1956, p. 3 ss.

¹⁵² FALSITTA, G., *L'influenza dell'opera di Albert Hensel*, cit.

¹⁵³ GRIZIOTTI, B., *Studi di Scienza della Finanze e Diritto Finanziario*, cit., p. 14 ss.

¹⁵⁴ FALSITTA, G., *L'influenza dell'opera di Albert Hensel*, cit.

¹⁵⁵ MELIS, G., *Sull'interpretazione antielusiva* in Benvenuto Griziotti, cit.

ermeneutico, afferma la supremazia dell'interpretazione logica su quella lessicale, fornendo sette punti per argomentare quanto sostenuto; la norma deve dunque essere interpretata considerando:

1. La natura delle circostanze politiche, economiche e sociali che determinano l'entrata;
2. L'esigenza tecnica dell'entrata;
3. La causa giuridica dell'entrata;
4. La connessione sistematica della legge d'imposta da interpretare con le altre leggi che compongono il sistema tributario e di cui è parte, nel quadro della legislazione generale di diritto pubblico e del sistema giuridico generale dello Stato;
5. L'interpretazione "dottrinale" se si può dimostrare che ha esercitato influenza sul fatto legislativo;
6. La comparazione col diritto straniero se da questo la legge derivò la sua origine e con le istituzioni giuridiche simili di altri popoli;
7. Le esigenze del principio dell'uguaglianza e delle norme tributarie contenute nello Statuto¹⁵⁶.

La dottrina attuale prevalente ritiene¹⁵⁷ che bisogna tener distinti i concetti di interpretazione estensiva e di analogia, in quanto, nel momento in cui l'interpretazione logica prevale su quella lessicale, non è vero che si sta procedendo per integrazione analogica, ma, piuttosto, si sta effettuando un'interpretazione estensiva. E qui sta la capacità del Griziotti di non fermarsi a quest'ultima, ma di gettare le fondamenta anche per l'utilizzabilità dell'analogia *legis* e *iuris*. Per comprendere a fondo l'innovazione della ricerca ermeneutica della Scuola di Pavia, è opportuno ricollegarsi al passo in cui Griziotti annovera tra le concause della Rivoluzione Francese e del suo scoppio la lotta fra la "sbirraglia fiscale, organizzata per il prelevamento di tributi eccessivi e non equamente distribuiti, ed i contribuenti"¹⁵⁸. È possibile estrapolare dalla riflessione appena esposta due punti che l'Autore ritiene essere i cardini dell'iniustizia fiscale: il peso eccessivo del tributo e la ripartizione non proporzionata. Da qui, lo studioso comincia il suo ragionamento ermeneutico sulle norme giuridiche di ripartizione del carico fiscale, sostenendo che anche il sistema tributario della sua epoca fosse difettoso, frammentario, incompleto. Secondo Griziotti, quando l'interprete si trova davanti questa situazione ha il compito di colmare le lacune attraverso l'analogia *legis*, perciò applicando norme giuridiche a

¹⁵⁶ Lo Statuto a cui si fa riferimento è quello Albertino; ad esempio l'art. 25, predecessore del moderno art. 53 Cost., stabiliva il dovere per tutti i "regnicoli" di concorrere alla spesa pubblica in proporzione ai propri "averi". Proprio dallo Statuto erano ricavabili i principi generali del diritto finanziario. Cfr. GRIZIOTTI, B., *Principi di Politica Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1929, pp. 196-197.

¹⁵⁷ FALSITTA, G., L' influenza dell'opera di Albert Hensel, *cit.*

¹⁵⁸ GRIZIOTTI, B., *Principi di Politica*, *cit.*, p. 159.

fattispecie analoghe, oppure *iuris*, sfruttando “i principi generali del diritto finanziario e soprattutto il principio superiore dell’uguaglianza, e altri criteri ricavati dallo Statuto [Albertino]”¹⁵⁹, basandosi sul concetto che il diritto tributario non è un diritto eccezionale, e perciò si può ignorare il divieto di analogia di cui all’art. 4 delle Preleggi del Codice Civile del 1865 (“*Le leggi penali e quelle che restringono il libero esercizio dei diritti o formano eccezione alle regole generali o ad altre leggi, non si estendono oltre i casi e i tempi in esse espressi*”), paragonabile all’odierno art. 14 delle Preleggi. Non solo, nelle teorie dello studioso pavese è sostenuta l’applicabilità dell’analogia anche per le leggi eccezionali del diritto tributario, a patto che esse non siano singolari¹⁶⁰, “affinché il principio indicato da queste leggi eccezionali trovi la sua applicazione in tutti i casi, che siano uguali per capacità contributiva, anche quando essi non sono tutti indicati per qualsiasi motivo dalla legge”¹⁶¹. Autorevole dottrina ritiene che questa impostazione non sia un mero trapianto delle teorie tedesche del RAO all’interno della dottrina italiana, ma una genesi “autoctona”¹⁶², rivedendo in questo continuo richiamo al principio di equo riparto l’anticipazione del criterio di ragionevolezza seguito dalla Corte Costituzionale nel sistema giudiziario contemporaneo.

Griziotti, inoltre, basa la sua teoria scientifica sull’integrazione dello studio della scienza delle finanze con il diritto finanziario. Come da egli raccontato, nel suo primo approccio alla materia, fu stupito che “la giurisprudenza in materia di interpretazione delle leggi tributarie seguiva criteri che facevano desiderare l’elaborazione di nuove dottrine monde dai pregiudizi inerenti ad un’erronea conoscenza della funzione e della natura delle leggi da applicare”¹⁶³. Ciò produsse l’effetto che, sin dal principio del suo primo incarico quale professore all’Università di Catania nel 1914, egli si propose di coordinare lo studio delle due materie anzidette e di mettere in risalto il “preminente carattere politico dell’attività finanziaria”, tanto da dichiararsi “assillato” dai problemi della natura e dell’interpretazione delle leggi tributarie¹⁶⁴. Il Pesenti, nel provare a sintetizzare il pensiero del proprio maestro sul tema, asserì che “il diritto finanziario acquista concretezza, purezza e semplicità di lineamenti e il diritto meramente formale si trasforma in diritto sostanziale delle finanze pubbliche, solo se di continuo riceve il contributo della scienza delle finanze”¹⁶⁵. In seguito all’approfondimento di questi temi e alla

¹⁵⁹ FALSITTA, G., L’ influenza dell’opera di Albert Hensel, *cit.*

¹⁶⁰ MELIS, G., Sull’ “interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti, *cit.* Le leggi singolari sono ritenute dallo studioso: privilegi, disposizioni ad personam, norme fiscali che delimiterebbero veramente il libero esercizio dei diritti.

¹⁶¹ GRIZIOTTI, B., *Principi di Politica*, *cit.*, p. 205.

¹⁶² FALSITTA, G., L’ influenza dell’opera di Albert Hensel, *cit.*

¹⁶³ GRIZIOTTI, B., L’interpretazione funzionale delle leggi finanziarie, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1949, 347-362.

¹⁶⁴ *Ibid.*

¹⁶⁵ PESENTI, A., Unità dialettica tra scienza delle finanze e diritto finanziario, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1961, 133 ss.

teorizzazione dello “studio funzionale”, che verrà nel prossimo paragrafo delineato, Griziotti arrivò a dichiarare, in uno dei suoi scritti, che “E’ la natura dell’entrata, così illustrata dall’integrazione della scienza delle finanze al diritto finanziario, che illumina la lettera della legge”¹⁶⁶.

2.1.2 *Lo studio funzionale del diritto finanziario*

Queste premesse sulla visione del diritto tributario di Griziotti, basate sull’equità del riparto fiscale fra i contribuenti e l’utilizzo dell’analogia per colmare i vuoti normativi che tendono ad ostacolare l’uguaglianza nel prelevamento fiscale, sono fondamentali per comprendere come la Scuola di Pavia sia giunta a formulare il concetto di “*studio funzionale*” del diritto finanziario. Sebbene Griziotti accolga in pieno questa concezione, non gli si può attribuire l’invenzione della definizione. Essa, infatti, deriva dalla ricerca di Ezio Vanoni, discepolo del Griziotti, e attento studioso delle teorie tedesche, in particolare quelle di Albert Hensel¹⁶⁷. Alcuni punti in comune fra il pensiero di Vanoni e Hensel sono la concezione del diritto tributario come diritto comune e non particolare¹⁶⁸, e la risoluzione del problema dell’interpretazione dei concetti di diritto privato all’interno nel diritto tributario che, come abbiamo già accennato al paragrafo precedente, venivano da entrambi ritenuti fra di loro indipendenti¹⁶⁹. Questa soluzione al dilemma ermeneutico è chiaramente rinvenibile proprio nella funzione con la quale gli istituti di diritto privato vengono utilizzati in un altro diritto. Da qui nasce *l’interpretazione funzionale*: “si tratta di concetti che si possono definire *funzionali* perché correlati alla *funzione (o scopo)* della norma tributaria, dalla quale restano influenzati e rimodellati”¹⁷⁰. Da ciò si desume che l’istituto di diritto privato acquista una configurazione che è resa tale solamente dallo scopo della norma tributaria. Conseguenza ultima è quella, descritta dal Vanoni, che il concetto di diritto privato viene spogliato del suo significato iniziale per assumere un riflesso del diritto tributario, in una metamorfosi da istituto di tutela degli interessi individuali a quello idoneo per dello Stato ad assicurarsi la fonte dei bisogni pubblici. Falsitta¹⁷¹ definisce l’“interpretazione funzionale” come “quel metodo che, partendo dalla preliminare individuazione della funzione (o scopo) demandata al singolo istituto di diritto tributario si sforza di ricostruire i concetti giuridici d’altri campi in genere e del diritto privato in specie alla luce (e nella cornice) dello

¹⁶⁶ GRIZIOTTI, B., *L’interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, cit., p. 355.

¹⁶⁷ Cfr. FALSITTA, G., *L’ influenza dell’opera di Albert Hensel*, cit., (59), p. 594, in cui il chiaro Autore riporta l’evento del lungo soggiorno in Germania di Vanoni, effettuato in seguito alla concessione di una borsa di studio Rockefeller, che ottenne su designazione di Einaudi, e che il periodo di riferimento dovrebbe essere inquadrato fra il 1927 e il 1931.

¹⁶⁸ VANONI, E., *Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*, Padova, CEDAM, 1932, p. 142

¹⁶⁹ *Ivi.*, p. 145

¹⁷⁰ FALSITTA, G., *L’ influenza dell’opera di Albert Hensel*, cit.

¹⁷¹ *Ibid.*

scopo anzidetto”. Questo concetto si ricollega all’idea di Griziotti di dare rilevanza alla sostanza economica degli atti posti in essere, come verrà illustrato nei prossimi paragrafi, dal momento che l’applicazione di regole interpretative provenienti da altri rami del diritto potrebbe dare troppa rilevanza agli aspetti formali degli atti posti in essere, generando un’imposizione non aderente alla base economica definita dal legislatore, avulsa quindi dal principio di capacità contributiva e perciò pregiudizievole sia per le pubbliche entrate che per l’equo riparto dell’imposta stessa¹⁷². Si ritiene che, in realtà, il termine attribuito a Vanoni fosse già stato introdotto concettualmente dal Griziotti con la sua monografia del 1929¹⁷³, che costituisce anche il primo trattato in cui l’Autore introduce il tema dell’interpretazione.¹⁷⁴

Formalmente, in seguito alla formulazione del concetto da parte del Vanoni, l’interpretazione funzionale iniziò a far parte del patrimonio giuridico della Scuola di Pavia e, in particolare, di Benvenuto Griziotti, a partire da un articolo di quest’ultimo del 1940¹⁷⁵. In questo contributo, l’Autore ribadisce la teoria secondo cui scienza delle finanze e diritto finanziario sono intersecati e che la prima è fondamentale per l’interpretazione dell’altro, poiché le due discipline sono complementari. Ma come può avvenire questo intreccio? Scrive Griziotti che “Il punto di partenza per lo studio funzionale è la considerazione dei singoli elementi costitutivi (il politico, il giuridico, l’economico il tecnico) dei fatti finanziari per vedere di ciascuno il rispettivo compito (o la funzione elementare)”¹⁷⁶. Egli passa poi in rassegna gli “elementi costitutivi dei fatti finanziari”, per spiegare cosa siano e come, attraverso il loro scopo (o funzione), influenzino l’interpretazione giuridica. Perciò, l’elemento politico è “la direttiva ed il fine di ogni entrata pubblica, la ragione di etica conforme ai fini politici dello Stato”¹⁷⁷, che spiega la scelta di ciascuna entrata; quello giuridico “la forza di adeguamento dell’elemento economico a quello politico”¹⁷⁸ che è data dalla legge per le entrate tributarie e dal contratto per le altre tipologie di entrata; l’economico è dato dalla “funzione economico-sociale che esercita l’entrata, scelta in conformità ad un certo criterio politico, e così meglio lo determina e giustifica”¹⁷⁹; il tecnico è lo strumento (imposta, tassa, prestito...) con cui viene espletata l’operazione finanziaria¹⁸⁰ e “indica l’operazione, pur essa giuridica, con la quale si effettua l’entrata e che dà la forza necessaria per la trasformazione di una situazione di fatto o di diritto

¹⁷² GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, cit.

¹⁷³ FALSITTA, G., L’ influenza dell’opera di Albert Hensel, cit.

¹⁷⁴ MELIS, G., Sull’ “interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti, cit.

¹⁷⁵ GRIZIOTTI, B., Lo studio funzionale dei fatti finanziari, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, fasc. IV, 1940, 306-314.

¹⁷⁶ *Ibid.*

¹⁷⁷ *Ibid.*

¹⁷⁸ MELIS, G., Sull’ “interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti, cit.

¹⁷⁹ GRIZIOTTI, B., Lo studio funzionale dei fatti finanziari, cit.

¹⁸⁰ MELIS, G., Sull’ “interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti, cit.

in una situazione giuridica per il prelevamento dell'entrata"^{181,182}. Secondo la dottrina¹⁸³, rielaborando quanto espresso dal Griziotti, i quattro elementi citati sono, "coessenziali, si determinano reciprocamente, sono cioè mutuamente interdipendenti, concausanti. Ogni elemento acquista significato concreto solo in funzione di ciascun altro elemento costitutivo dell'entrata. Ed ogni singola entrata è determinabile soltanto con riferimento ai quattro elementi che la costituiscono. È il loro insieme che, in sintesi, caratterizza ciascuna entrata, esprime la sua funzione e natura, limita il campo d'applicazione e perciò la differenzia dalle altre entrate"¹⁸⁴. Se, in *primis*, vengono considerati i "singoli elementi costitutivi dei fatti finanziari", in *secundis* viene trattato lo studio della funzione unitaria della singola entrata, da inquadrarsi in una visione non assoluta, ma relativa alle altre entrate dell'ordinamento. Griziotti giunge quindi ad affermare che nel diritto finanziario "decisiva è l'importanza dello studio funzionale delle pubbliche entrate" in quanto "lo studio funzionale del rapporto giuridico che sta a fondamento dell'entrata e la giustifica significa saldare il diritto finanziario con una catena di ricerche causali (causa politica, causa giuridica, causa economica) che fanno capo all'operazione tecnico giuridica dell'entrata"¹⁸⁵. Ergo, il presupposto a cui fa riferimento il diritto finanziario è tale in quanto esso esercita una funzione nell'entrata: Griziotti stabilisce che se il diritto finanziario fa riferimento "ad un fatto giuridico ed economico, intende questo presupposto secondo le specifiche funzioni che esso esercita nell'entrata, ossia in conformità ai criteri del diritto finanziario"¹⁸⁶; se, ad esempio, il presupposto è "la proprietà", non dovrà aversi riguardo al relativo titolo, quanto invece al godimento effettivo o concreto della disponibilità della cosa¹⁸⁷. Grazie alla conoscenza analitica delle funzioni politiche, giuridiche, economiche e tecniche delle entrate e la funzione unitaria di ciascuna di esse, "l'interpretazione della legge diviene più precisa, profonda e aderente a giustizia, quando sia fatta in conformità alla funzione della norma da applicare"¹⁸⁸. Perciò, "Non si tratta soltanto di discutere sul

¹⁸¹ GRIZIOTTI, B., Studio funzionale dei fatti finanziari, cit.

¹⁸² In particolare, per l'imposta di registro, Griziotti delinea come "*principio politico principale*" quello della capacità contributiva costituita dai presupposti derivanti dai trasferimenti della ricchezza e per "*principio politico secondario*" quello della controprestazione; come "*causa o fondamento giuridico*" l'interesse dello Stato al prelevamento del tributo"; la "*funzione economica*" nello scambio complesso dei "servigi generali che incrementano la capacità contributiva" e dei "servizi particolari, che sono inerenti alla registrazione, da parte dello Stato, contro la ricchezza prelevata col tributo, da parte dei privati"; l' "*operazione tecnica*" è quella di costringere i contribuenti al pagamento del tributo, solo nel momento della scelta di registrarli se previsto il caso d'uso. In GRIZIOTTI, B., Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto delle imposte di registro, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1941, pp. 28 e segg.

¹⁸³ AMATO, A., La scienza delle finanze nella interpretazione della legge fiscale, *Il Foro Italiano*, vol. 73, IV, 1950, 225-236.

¹⁸⁴ *Ibid.*

¹⁸⁵ GRIZIOTTI, B., Studio funzionale dei fatti finanziari, cit.

¹⁸⁶ GRIZIOTTI, B., L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie, cit., p. 351.

¹⁸⁷ *Ibid.*

¹⁸⁸ GRIZIOTTI, B., Studio funzionale dei fatti finanziari, cit.

significato delle parole secondo la loro connessione e l'intenzione del legislatore, ma dalla norma manifestata da queste parole di precisare la funzione dell'ordinamento giuridico, secondo l'analisi e la sintesi delle funzioni"¹⁸⁹. Di conseguenza, secondo Griziotti, "l'interpretazione funzionale importa una ricerca più esatta e sicura di quella rivolta all'indagine della *ratio legis* e della intenzione del legislatore, poiché è fondata sulla precisa conoscenza delle rispettive funzioni dell'elemento politico, giuridico, economico e tecnico componente l'entrata e quindi della stessa funzione dell'entrata. La *ratio legis* e l'intenzione del legislatore dovrebbero comprendere tutto questo, ma non lo precisano e rimangono perciò un punto di riferimento troppo indeterminato e quindi insufficiente come riferimento"¹⁹⁰. È quindi la "causa" dell'obbligazione tributaria il "presupposto indefettibile" dell'imposizione, tanto che Griziotti afferma che "ove l'applicazione di una norma tributaria comporti risultati non coerenti con la base economica del tributo, essa possa anche essere disapplicata dal giudice chiamato a decidere dell'eventuale controversia sorta tra il Fisco ed il contribuente"¹⁹¹. Il Griziotti giunge alle seguenti osservazioni generali, che sintetizzano e spiegano le sue teorie. Il "metodo funzionale":

1. "porta ad un maggiore coordinamento della scienza delle finanze col diritto finanziario;
2. conduce alla ricerca della capacità contributiva, prevista e richiamata nell'art. 53 della Costituzione, perché la capacità contributiva è strettamente collegata con lo studio funzionale del diritto finanziario;
3. corrisponde, rivolta com'è a conoscere oltre al come anche il perché della legge, all'attuale indirizzo degli studi scientifici, filosofici e filologici;
4. pone la ricerca della *ratio legis* su basi scientifiche;
5. esige una maggiore competenza scientifica e giuridica della finanza, sia nel legislatore, sia nell'interprete, sia nello studioso delle finanze"¹⁹².

2.1.3 *La teoria dell'allievo di Benvenuto Griziotti, prof. Dino Jarach: dalla prima teorizzazione di una clausola antielusiva alla valorizzazione negoziale dei "contratti a gradini"*

Nel castone della ricerca ermeneutica della Scuola di Pavia, è collocato, come una gemma, il contributo scientifico del prof. Dino Jarach, che, sin da giovane, ha assunto un ruolo di spicco fra gli studiosi della corrente esegetica pavese. Egli ha fornito spunti e riflessioni che fondano la loro base sugli insegnamenti dei suoi maestri, primo fra tutti il prof. Griziotti, e che, grazie

¹⁸⁹ *Ibid.*

¹⁹⁰ *Ibid.*

¹⁹¹ GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, cit.

¹⁹² GRIZIOTTI, B., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, cit., p. 361.

alla loro coerenza e innovatività, hanno contribuito ad irrobustire la struttura portante delle teorie della Scuola. I contributi di Jarach devono essere definiti fondamentali anche nella nostra trattazione del tema dell'imposta di registro e dell'interpretazione degli atti presentati alla registrazione. Infatti, i suoi scritti sono, sostanzialmente, il primo apporto strutturato e sistematico che aprì l'acceso dibattito sul tema, nonché fornirono, secondo Falsitta, un "contributo fondamentale alla nascita della interpretazione antielusiva quale clausola generale del nostro diritto tributario"¹⁹³.

Il principio dell'analisi dello Jarach è da ricercarsi nella visione, propria della Scuola pavese, del diritto tributario e del suo rapporto con il diritto civile¹⁹⁴. Come già illustrato, i significati di quest'ultimo, secondo Griziotti, assumono all'interno del diritto "finanziario" un'accezione diversa, al fine di designare un determinato fenomeno della vita economica¹⁹⁵. A tal proposito, Jarach riprende i lavori di Becker, Ball, Lion, Blumenstein, Hensel e Vanoni. In particolare, mette in risalto il ragionamento del Ball, secondo cui le espressioni del diritto privato inserite nel contesto tributario, non avrebbero più il loro significato originario, ma rappresenterebbero la "normale funzione economica" (concetto che Jarach riprenderà nei suoi scritti) dell'istituto al quale si riferiscono, e il ragionamento del Lion, secondo cui il problema del valore dei concetti del diritto civile si riduce ad un problema di interpretazione dell'intenzione del legislatore, secondo la funzione economica normale che assume nel diritto tributario¹⁹⁶. Significativa è anche la citazione testuale del pensiero del maestro della Scuola di Pavia Vanoni, il quale, come già esposto al paragrafo precedente, riprendendo Hensel, affermò che "è compito dell'interprete giudicare se la legge tributaria, usando espressioni giuridiche note al diritto privato, abbia inteso costruire un concetto proprio del diritto tributario, o invece non abbia fatto altro che valersi di istituti privatistici cristallizzati, per fondarvi sopra istituti finanziari. L'interprete deve essere guidato in tale ricerca soprattutto dalla *funzione* che l'istituto adempie nel diritto tributario"¹⁹⁷.

Un altro principio cardine a cui fa riferimento Jarach, è quello secondo cui l'obiettivo dello Stato non è quello della massimizzazione del gettito, ma di ripartire equamente, secondo un

¹⁹³ FALSITTA, G., L' influenza dell'opera di Albert Hensel, *cit.*

¹⁹⁴ MELIS, G., Sull'"interpretazione antielusiva" in Benvenuto Griziotti, *cit.*

¹⁹⁵ *Ibid.*; Secondo PUGLIESE, M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 11 il diritto finanziario, normalmente, non recepirebbe integralmente concetti ed istituti civilistici, ma li adatta alla propria natura pubblicistica: sarebbe un grave errore dell'interprete trasporre *sic et simpliciter* codesti istituti nel campo del diritto tributario, senza comprendere il significato che presentano in quest'ultimo. In GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, *cit.*, (19), p. 67

¹⁹⁶ JARACH, D., *op. cit.*

¹⁹⁷ *Ibid.*, ciò viene ribadito da Jarach anche con riguardo all'imposta di registro: gli istituti presi in esame dalla legge di registro e dalla Tariffa, secondo il suo ragionamento, "non avrebbero portata identica agli istituti di diritto privato designati con lo stesso termine, ma rappresentano quelle operazioni economiche che normalmente rivestono tale forma giuridica civilistica".

criterio di giustizia, il tributo¹⁹⁸. A dimostrazione di ciò, considera che è la capacità contributiva che costituisce la “causa giuridica dell’imposta”, e, più in dettaglio, ribadisce che “non si può negare che la capacità contributiva sia il principio proprio dell’imposta, dal quale deriva la caratteristica del fatto imponibile, cioè la sua natura economica”¹⁹⁹ e che, ancora, “causa giuridica dell’imposta (...) è la capacità contributiva. La manifestazione oggettiva della capacità contributiva costituisce l’oggetto dell’imposta, che è alcunché di variabile, perché può consistere nel possesso o nell’acquisto o nel trasferimento o nel consumo di una determinata ricchezza”²⁰⁰. Quindi, oggetto dell’imposta è sempre un fatto di contenuto economico²⁰¹. Occorre specificare che Jarach intende con il termine “causa giuridica dell’imposta” i modi con i quali lo Stato esercita la propria sovranità fiscale; si tratta perciò del principio che costituisce il fondamento necessario e sufficiente per permettere agli atti puri di divenire “atti giuridici” affinché, quindi, la manifestazione di volontà diretta ad uno scopo concreto produca effetti giuridici²⁰². Il concetto di causa è fondamentale, inoltre, a detta dell’Autore, perché costituisce un “solido mezzo di interpretazione delle leggi tributarie per l’applicazione ai casi concreti” ed è il “nesso o il vincolo di causalità che lega i requisiti di fatto con la *ratio legis*”²⁰³. Ma, se è da ricercare una differenza con i maestri della Scuola di Pavia, essa è sicuramente rinvenibile nella completa volontà dell’Autore di tralasciare il discorso sull’analogia e il suo collegamento con le Preleggi al Codice civile, per concentrarsi su entrambi i commi dell’articolo 8 della legge di registro del 1923²⁰⁴.

Il volume intitolato “*Principi per l’applicazione delle tasse di registro*” fu pubblicato da Jarach nel 1936 e riguardava l’argomento dell’interpretazione economica oppure giuridica degli atti sottoposti a registrazione. Le considerazioni dell’Autore si basavano sulla formulazione dell’art. 8 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, così recante: “*Le tasse sono applicate secondo l’intrinseca natura e gli effetti degli atti, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente. Un atto che, per la sua natura e per i suoi effetti, secondo le norme stabilite dall’art. 4 risulti soggetto a tassa progressiva, proporzionale o graduale, ma non si trovi nominativamente indicato nella tariffa, è soggetto alla tassa stabilita dalla tariffa per l’atto col quale per la sua natura e per i suoi effetti ha maggiore analogia.*” e costruivano, mattone su mattone, un impianto interpretativo solido e robusto, come verrà in seguito illustrato.

¹⁹⁸ FALSITTA, G., L’ influenza dell’opera di Albert Hensel, *cit.*

¹⁹⁹ JARACH, D., *Il Fatto Imponibile: teoria generale del diritto tributario sostanziale*, Padova, CEDAM, 1981, p. 90

²⁰⁰ JARACH, D., *Principi*, *cit.*, p. 30

²⁰¹ *Ibid.*, p. 31

²⁰² *Ibid.*, pp. 9-10

²⁰³ *Ibid.*, p. 18

²⁰⁴ FALSITTA, G., L’ influenza dell’opera di Albert Hensel, *cit.*

L'idea di Jarach è introdotta attraverso una citazione dei maestri tedeschi Blumenstein ed Hensel, che ben disegna le idee che il giurista propone sull'imposta di registro: "Il punto centrale delle garanzie costituzionali nel campo del diritto tributario (...) richiede che, sotto le stesse premesse di fatto, ciascuno abbia da pagare la stessa imposta. Se perciò qualcuno si trova in condizione di sfuggire la prestazione dell'imposta attraverso l'applicazione di un determinato adattamento di negozi giuridici, nonostante che i presupposti di fatto siano in sostanza gli stessi che in un altro caso, il quale secondo l'espressione letterale della legge soggiace indubbiamente ad un'imposizione, ciò significa una violazione dell'uguaglianza giuridica ed è perciò in contraddizione col principio fondamentale del diritto tributario"²⁰⁵. Proprio i principi fondamentali del diritto tributario sono richiamati dall'Autore per fornire, graniticamente, la propria lettura del primo comma dell'art. 8: secondo Jarach, se l'atto stipulato dalle parti non presenta la forma da lui definita "normale", quella "che la tariffa contempla come oggetto del tributo", ebbene, in tale ipotesi, si deve avere riguardo, nell'applicazione delle tasse proporzionali, progressive e gradualità, al loro contenuto economico e non alla loro natura giuridica, dal momento che "un atto giuridico non è indizio di capacità contributiva se non in grazia del suo contenuto economico"²⁰⁶. Afferma inoltre che "due atti economici sostanzialmente identici, se pure rivestano forme giuridiche civilistiche diverse, per il principio d'uguaglianza devono essere esposti ad identico tributo"²⁰⁷. Per quanto riguarda invece le tasse fisse, esse colpiscono, secondo Jarach, gli atti indipendentemente dal loro contenuto economico, e dunque anche quando siano totalmente privi di questo: hanno, cioè, come oggetto, atti meramente giuridici²⁰⁸. Come esempio di tassa proporzionale, viene addotto il caso della vendita e della promessa di vendita, due contratti giuridicamente diversi, ma economicamente equivalenti secondo Jarach. Tanto che "se la promessa non verrà mantenuta, non vi sarà stato alcun trasferimento di proprietà, ma sorgerà un diritto al risarcimento dei danni che, per sua natura, gli è economicamente equivalente"²⁰⁹. Da qui comincia il filone di trattazione che teorizza la prevalenza del *gestum* economico sull'*instrumentum*, in negozi e contratti²¹⁰. La coerenza del ragionamento è palese, dal momento che, come più volte esposto nella trattazione e come ribadito dall'Autore, "ciascuna imposta ha un oggetto che costituisce l'indizio che il legislatore prende in considerazione per stabilire l'esistenza di una capacità contributiva" e

²⁰⁵ JARACH, D., *Principi*, cit., p. 65.

²⁰⁶ *Ibid.*, pp. 31-34.

²⁰⁷ *Ibid.*, p. 35.

²⁰⁸ *Ibid.*, p. 36.

²⁰⁹ *Ibid.*, p. 35.

²¹⁰ *Ibid.*, p. 33.

questo oggetto è “sempre un fatto di contenuto economico”, e proprio per questo, “a parità di capacità contributiva deve corrispondere uguale imposta”²¹¹.

È necessario partire da queste ultime considerazioni per comprendere come Jarach sia riuscito in quello che Falsitta descrive come un contributo “ampio, incisivo e complesso”²¹². Nei “*Principi*” viene accolta e ribadita la lettura dell’art. 8, sostenuta dalla dottrina all’unanimità, riguardante la qualificazione dell’atto e il suo contenuto. Jarach concorda sul fatto che il *nomen juris* del negozio sia da tralasciare a favore di quello che è l’effettivo contenuto delle clausole dell’atto. Ma l’uniformità di pensiero della dottrina dell’epoca si limita a questo: i giuristi sostenitori di quella che poi verrà definita “teoria giuridica” vengono accusati da Jarach di non seguire principi rigidamente scientifici e nessuno schema logico nella loro trattazione del tema, ma di attenersi unicamente a “ragioni empiriche” o a “preconcetti individualistici” come quello della libertà delle parti di decidere la via giuridica che preferiscono con il susseguente obbligo del Fisco di rispettare tale libertà, tassando in ragione del mezzo giuridico usato e non del fine perseguito. Considerazioni, a detta dello studioso, che non trovano alcuna giustificazione nell’art. 8, andando contro sia la lettera che la *ratio* della norma²¹³. L’interpretazione che invece fornisce Jarach all’art. 8, ha origine dalla contrapposizione letterale dell’articolo delle formule “*natura intrinseca*” e “*titolo o forma apparente*”: non solo ciò starebbe a significare quanto sopra espresso relativamente al *nomen juris*, ma dovrebbe, secondo il giurista, estendersi al caso in cui “pur essendo il titolo giuridico appropriato, ossia perfettamente compatibile con la clausola dell’atto, la forma giuridica sia diversa da quella che *normalmente* rappresenta l’operazione economica compiuta”²¹⁴. Ciò deriverebbe, in primo luogo, dalla modifica intervenuta nella norma dall’art. 6 della legge del 1862 all’art. 8 di quella del 1923, che sostituì alla frase “*quando risulti che non vi corrisponda...*” con la formula “*se anche non vi corrisponda*” (sottinteso: “*il titolo o la forma apparente*”) che comporterebbe l’affermazione del legislatore che “il fondamento della tassazione è costituito dalla *natura intrinseca* e dagli *effetti* degli atti, ossia dal loro *contenuto sostanziale*”²¹⁵. In secondo luogo, sarebbe da considerare l’uso delle congiunzioni nel dato testuale della norma: essa utilizza la lettera *o* anziché la lettera *e*, andando a tenere distinte tre ipotesi:

- a) “Che la *natura intrinseca* e gli *effetti non corrispondano al titolo*, ossia alla qualificazione data dalle parti al contratto;”

²¹¹ *Ibid.*, p. 31.

²¹² FALSITTA, G., L’ influenza dell’opera di Albert Hensel, *cit.*

²¹³ JARACH, D., *Principi*, *cit.*, pp. 47-48.

²¹⁴ *Ibid.*, p. 44.

²¹⁵ *Ibid.*, p. 43.

- b) “Che il titolo o la qualificazione sia appropriata alla natura giuridica dell’atto e che le parti abbiano voluto porre in essere proprio quel negozio, così classificato nel diritto civile; ma che la *natura intrinseca e gli effetti*, ossia il contenuto sostanziale dell’atto, *non corrispondano alla forma*, vale a dire alla natura giuridica”
- c) “*Titolo e forma* corrispondono alla natura ed agli effetti dell’atto, quali risultano dallo scritto; ma non agli effetti reali dell’atto compiuto perché vi è stata *simulazione*.”²¹⁶

Uno degli aspetti più innovativi della ricerca di Jarach, fu, inoltre, quello di dimostrare come, all’interno del capoverso dell’art. 8 della Legge di Registro, fosse contenuta una clausola generale antielusiva non solo per l’imposta di registro o i trasferimenti di ricchezza, ma per tutto l’ordinamento tributario²¹⁷. Il ragionamento origina da una comparazione della *Steueranpassungsgesetz* con la vigente legge di registro e l’interazione degli atti secondo di essa²¹⁸, e dal fatto che, proprio come queste disposizioni erano dettate, in via generale, per tutte le imposte del sistema tributario, anche l’art. 8 contenesse una “regola, che per *sua stessa natura* trascende il limitato campo delle tasse di registro”²¹⁹. In questo ragionamento, lo studioso analizza come i negozi utilizzati dalle parti per i loro numerosi fini, tra i quali è presente anche la ricerca di una forma di tassazione inferiore o nulla, sono caratterizzati da “forme civilistiche non normali”, formulate attraverso l’inclusione di clausole o patti nei contratti principali, di regola tipici. L’effetto è quello che l’atto che le parti pongono in essere, non è rintracciabile nominativamente nella Tariffa²²⁰. E, come per la legislazione tedesca, entra in gioco lo strumento dell’analogia prevista dal comma 2, art. 8, che prevede l’equiparazione della fattispecie atipica costituita dall’atto ad una, “per la sua natura e per i suoi effetti”, simile e riconducibile e contenuta nella Tariffa. Jarach mette in guardia la dottrina prevalente dell’epoca, che riteneva che nella norma non fosse contenuto il rimando all’interpretazione analogica, che, in realtà, quest’ultimo fosse presente, ma non per l’applicazione di una tassa per analogia, come affermato dai giuristi, ma della tariffa²²¹. L’evidenza risiede dal dato letterale della norma, secondo Jarach, poiché viene richiamata per ben due volte l’espressione “*natura intrinseca ed effetti*”. Inoltre, lo studioso propone una lettura critica del perché l’applicazione della suddetta analogia sia stabilita soltanto per le tasse proporzionali, progressive e gradualità, e non per quelle fisse. E ciò si può ben spiegare facendo riferimento alla sopra richiamata natura delle imposte di registro: le prime sono applicate “secondo la natura e gli effetti economici degli atti, non

²¹⁶ *Ibid.*

²¹⁷ FALSITTA, G., L’ influenza dell’opera di Albert Hensel, *cit.*

²¹⁸ *Ibid.*

²¹⁹ JARACH, D., *Principi*, *cit.*, p. 68.

²²⁰ *Ibid.*, p. 61.

²²¹ *Ibid.*, p. 54.

secondo il loro titolo o la loro forma giuridica”, per cui, “quando un atto di natura economica non risulta nominativamente indicato nella tariffa, e ciò avviene specialmente quando si sono usate forme civilistiche non normali per quella funzione economica, si applica la tassa che colpisce l’atto col quale ha maggiore analogia per la sua natura ed i suoi effetti economici, ossia l’istituto civilistico che normalmente rappresenta *identica ed analoga funzione economica*”²²². Se ciò è vero, per le tasse fisse, invece, vale un altro principio: “ogni istituto giuridico soggetto a tassa fissa contemplato nella tariffa ha una sola funzione, ossia rappresenta un solo atto sostanziale. Non è dunque possibile l’applicazione analogica della tariffa per tali atti”²²³.

Numerosi furono i contributi di Jarach sul tema dell’imposta di registro e l’interpretazione degli atti, nonché su quello dell’interpretazione economica; verranno in seguito proposte, nei loro tratti salienti, due note a sentenza pubblicate dall’Autore poco tempo dopo l’uscita della sua monografia “*Principi*”. La prima nota riguarda la sentenza n. 92478, del 16 ottobre 1936, della Commissione Centrale delle imposte dirette. Il caso è relativo ad una società che, versando in condizioni economico-finanziarie aggravate, aveva optato per una rivalutazione degli impianti (secondo le possibilità contabili dell’epoca); questa rivalutazione costituiva un espediente puramente contabile per nascondere la reale situazione. Il Fisco aveva richiesto il pagamento dell’imposta sulla ricchezza mobile, la prima imposta sui redditi istituita dall’unità d’Italia, e tale accertamento era stato accolto dai giudici *a quo*. La motivazione data dalla Commissione, era che bisognasse badare all’esistenza formale dell’operazione, prescindendo dalla realtà del contenuto sostanziale. La Commissione Centrale, dando ragione al contribuente, rigettava la sentenza, statuendo che “il fenomeno tributario ha come presupposto l’esistenza di una nuova ricchezza, formante oggetto di tributo: là dove manchi l’esistenza reale di una utilità economica la imposizione cessa di essere legittima”²²⁴. Jarach si trova completamente d’accordo con tale decisione, a dimostrazione del fatto che il principio seguito dalla Scuola di Pavia di considerare la sostanza economica dei fatti giuridici non è finalizzato alla massimizzazione del gettito per lo Stato. Quindi, l’Autore afferma che “la necessità di tener conto del contenuto sostanziale delle operazioni, non della loro forma, di considerare, quando presenti, il significato economico degli atti e non la loro apparenza o la loro forma civilistica”, sia una delle fondamentali regole del diritto tributario²²⁵. Ciò in quanto “non può costituire manifestazione di capacità contributiva una operazione senza reale sostanza, una vuota forma, dietro la quale non stia una

²²² *Ibid.*, p. 55.

²²³ *Ibid.*, p. 56.

²²⁴ Comm. Centr. Delle Imposte Dirette, 16 ottobre 1936, n. 92478.

²²⁵ JARACH, D., La considerazione del contenuto economico nell’interpretazione delle leggi d’imposta, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1937, 54-56.

ricchezza, od una utilità od una relazione economica”²²⁶. Questo ragionamento dovrebbe essere interpretato, secondo il giurista, come un principio positivo nel diritto tributario, sebbene esso non sia espresso in una norma generale come invece accadeva nel diritto tedesco²²⁷.

La seconda nota a sentenza che merita di essere menzionata, riguarda la pronuncia della Corte di Appello di Milano, Sez. Civile, del 3 dicembre 1936. Il fatto riguarda un negozio posto in essere in seguito ad un lascito testamentario. Il *de cuius* aveva deciso di lasciare tutte le proprietà alla moglie fino alla morte di quest’ultima; in seguito, le proprietà sarebbero state divise fra i figli secondo un’identificazione dettagliata dei beni. Secondo quanto previsto dal diritto di successione²²⁸, e in particolare che ogni individuo ha la possibilità di disporre del proprio patrimonio per testamento rispettando i diritti degli eredi legittimari, ovvero sia quelli ai quali il nostro ordinamento riconosce una particolare tutela, la moglie del defunto divenne proprietaria dei beni salvi i diritti di legittima spettante ai figli e fino a concorrenza della disponibile. Successivamente le parti si accordarono affinché venisse assegnato alla moglie l’usufrutto dei beni immobili, mentre ai figli la nuda proprietà, con la dichiarazione, da parte della signora, di rinunciare gratuitamente a favore dei figli ad ogni suo maggior diritto sui beni immobili e mobili. L’imposta di registro richiesta dall’Ufficio del Registro fu calcolata tenendo conto di una presunta cessione dalla madre ai figli della nuda proprietà della disponibile tramite permuta, ma tale pretesa fu contestata dagli eredi, che asserivano il carattere di donazione del negozio. La Finanza contrappose al loro ragionamento uno basato sull’art. 42 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269²²⁹, riguardante i negozi misti. Il Tribunale di primo grado aveva precedentemente stabilito che all’interno della donazione fosse presente un altro negozio contrastante con la natura e gli effetti della donazione nonché con i suoi scopi e quindi classificò il negozio come misto ai sensi dell’art. 42, basando la decisione su una lettura “economica” dell’art. 8 della legge di registro; il Tribunale d’Appello, dando in egual modo ragione al Fisco, contestava al Tribunale di primo grado un’interpretazione errata dell’art. 8, in quanto, dal proprio punto di vista, l’articolo stabiliva che gli effetti dell’atto da prendere in considerazione fossero quelli giuridici, ritenendo quelli economici “irrilevanti, o quantomeno di importanza secondaria”²³⁰. Il Tribunale d’Appello giungeva così alla conclusione che il negozio fosse totalmente a titolo oneroso. Jarach commenta la sentenza ricordando quali siano i principi che regolano il diritto tributario e il tributo in questione. Egli, coerentemente con quanto già affermato, delinea la

²²⁶ *Ibid.*

²²⁷ *Ibid.*

²²⁸ Nel caso in esame, con la normativa odierna, essendo presenti il coniuge e due figli del *de cuius*, il patrimonio dovrebbe essere diviso in tale maniera: un quarto al coniuge, un mezzo ai figli, un quarto disponibile.

²²⁹ “*se un contratto o per i patti che contiene o per gli effetti che produce, risulta in parte gratuito ed in parte oneroso, deve essere tassato con due distinti contratti, l’uno a titolo oneroso e l’altro a titolo gratuito*”

²³⁰ Corte d’Appello di Milano, sez. civ., 3 dicembre 1936, est. Ciaccia, Finanza c. Gaietta

capacità contributiva come metro per applicare il principio dell'uguaglianza. Essendo la capacità contributiva manifestata da "un fatto economico, ovvero dal contenuto sostanziale economico di un negozio giuridico, discende logicamente che uguale atto economico o uguale contenuto economico di un negozio giuridico deve dare luogo ad uguale imposta di registro"²³¹. Queste osservazioni sfociano nell'art. 8 della legge di registro, e nei suoi corollari, che secondo lo Jarach sono contenuti negli artt. 9 e 42 della medesima Legge. Seguendo la sentenza, l'Autore si trova in disaccordo da quanto affermato dal Tribunale di Milano. Egli ribadisce che l'art. 8 andrebbe letto seguendo le norme del diritto tedesco, *ergo* che le "leggi d'imposta si interpretano secondo il loro scopo e secondo il loro contenuto economico, come pure secondo lo svolgimento delle circostanze", e perciò che quando l'art. 8 si riferisce agli effetti degli atti, "considera certo gli effetti giuridici, ma solo in quanto coincidano coi normali effetti economici del negozio; altrimenti si riferisce ai soli effetti economici. Lo stesso deve valere per l'art. 42."²³² Jarach termina con un'osservazione riguardo alla differenza fra diritto tributario e civile, della quale i giudici, a suo avviso, devono tenere conto nella loro decisione: "La Finanza in sede di accertamento, l'autorità giudiziaria in sede contenziosa sono arbitri di riconoscere la sussistenza della sperequazione tra prestazioni, che induce ad assegnare al contratto la qualità di oneroso o di gratuito. Ma una volta questa riconosciuta in base a criteri obbiettivi, desunti dal comune apprezzamento sociale, gli effetti tributari devono svincolarsi dalla configurazione del diritto privato, per seguire i criteri sostanziali adatti a rappresentare la capacità contributiva che il legislatore vuole colpire con l'imposta"²³³.

Il lavoro di Jarach spicca inoltre per la sua coerenza nel tempo e la continuità nel proporre la dottrina basata sulla visione "economica" dell'imposta di registro. Ciò è dimostrato dal suo ultimo rilevante contributo in merito, pubblicato nel 1982, ed intitolato "*I contratti a gradini e l'imposta*", in cui l'Autore commenta, con nota a sentenza, una decisione della Corte di Cassazione in merito ad una controversia fra Fisco e contribuente. Il rilievo mosso dall'Amministrazione fiscale riguardava l'imposta di registro per un atto di permuta di un immobile, scambiato con dei buoni del tesoro italiano, posseduti dai figli del proprietario dell'immobile stesso, e la pregressa donazione dei suddetti buoni dal padre ai figli (operazione esente dall'imposta di registro). La pretesa del Fisco era quella di riqualificare il contratto oggetto di rilievo come donazione di immobile, al fine di assoggettarlo alla maggiore imposta prevista per tale fattispecie, attraverso l'applicazione dell'art. 5 del D.L. 8 marzo 1945, riguardante la presunzione di liberalità della donazione di immobili tra parenti fino al terzo

²³¹ JARACH, D., L'imposta di registro sugli atti in parte a titolo gratuito e in parte a titolo oneroso, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1937, 297-309.

²³² *Ibid.*

²³³ *Ibid.*

grado. La Corte d'Appello aveva ritenuto di dover decidere la controversa mediante l'applicazione, alla combinazione dei due atti tipici, dell'art. 8, R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, che, a detta della Corte, non sarebbero stati stipulati con il fine di eludere l'imposta progressiva sui trasferimenti gratuiti. La Cassazione, dando ragione all'Amministrazione Fiscale, e cassando la sentenza dei giudici di merito, confermava le teorie che Jarach aveva sostenuto nella sua ormai decennale ricerca ermeneutica, ma con un procedimento deduttivo, secondo il giurista, non corretto. In particolare, la sentenza afferma che "al fine della tassazione con l'imposta di registro di un atto di permuta di un immobile con buoni del tesoro, il collegamento tra tale negozio ed una pregressa donazione di detti buoni fra le medesime parti, per evidenziare che sia stato sostanzialmente conseguito l'effetto indiretto del trasferimento gratuito dell'immobile, può giustificare l'applicazione del più oneroso trattamento tributario previsto per la donazione immobiliare"²³⁴. Assume rilevanza, quindi, il collegamento negoziale dei due atti, che i giudici di legittimità considerano strettamente collegati, "anche dal punto di vista cronologico", in quanto stipulati a distanza di tre giorni l'uno dall'altro, e che, a loro detta, erano "chiaramente indicativi dell'intento delle parti, avente carattere fraudolento sul piano fiscale"²³⁵. Ribaltando il giudizio della Corte di appello, la Cassazione afferma che "nel procedimento di ermeneutica volto ad individuare, attraverso la qualificazione giuridica delle situazioni negoziali oggetto di imposizione, gli effetti che da esse conseguono sul piano giuridico (e non su quello meramente economico), è ben possibile il riscontro del fenomeno dei negozi collegati e indiretti che si realizzano quando le parti adottano uno o più negozi tipici, allo scopo di conseguire, mediante una voluta deviazione della causa dei negozi stessi, un effetto giuridico che, pur non essendo connaturale agli schemi adottati, è tuttavia da questi ultimi consentito e prodotto"²³⁶. Da ciò deriverebbe l'"effetto ulteriore" che supera le suddette "conseguenze connaturali" degli atti presentati a registrazione. La sentenza passa poi in rassegna alcuni precedenti della Cassazione per avvalorare la possibilità di usufruire di atti estrinseci all'atto da registrare, pur riconoscendo la natura d'imposta d'atto dell'imposta di registro. Ma, viene precisato, non al fine di trasferire la *causa donandi* dal contratto di donazione dei buoni del tesoro al contratto di permuta, ma di accertare se le parti volessero eludere il pagamento di un maggior tributo. Jarach inquadra la questione, nel suo contributo, nella "lotta" fra due posizioni dottrinali contrapposte, così definibili:

- a) "Le parti possono, nelle loro attività, scegliere le vie o adottare i negozi che importino il minor onere fiscale, sempre che siano leciti";

²³⁴ Cass. Civ., sez. I, 9 maggio 1979, n. 2658

²³⁵ *Ibid.*

²³⁶ *Ibid.*

- b) “È rilevante nel diritto tributario il risultato ultimo dei negozi giuridici. Però nel caso che i soggetti dispongano una certa costruzione adattando i negozi giuridici nella forma che loro più convenga l’interprete non è obbligato a seguire le parti nelle loro complicate elaborazioni dei negozi giuridici, dovendo e potendo limitarsi al risultato finale delle relazioni negoziali onde evitare che gli schemi contrattuali prevalgano sui termini e sulla volontà della legge tributaria.”²³⁷

Lo studioso prende come spunto quanto affermato dalla Corte Suprema degli Stati Uniti in una questione simile, ossia che “Un risultato determinato alla fine di una strada dritta non diviene un risultato differente per essere stato raggiunto per un cammino indiretto”²³⁸. Viene analizzata in seguito la sentenza della Corte di Appello, su cui Jarach elabora due riflessioni contrapposte: da un lato, fa salvo il ragionamento secondo cui dall’art. 8 promani la facoltà, per l’amministrazione finanziaria, di stabilire “l’effettiva natura e gli effetti giuridici dell’atto” prendendo in considerazione anche elementi estrinseci all’atto stesso e provenienti da un altro documento presentato per la registrazione; dall’altro, ritiene infondato il ragionamento della Corte di seconda istanza secondo cui non sarebbe possibile per il Fisco creare “collegamenti tra contratti tipici per individuare un *tertium genus* di negozio giuridico”, nella fattispecie concreta, un “nuovo contratto con *animus donandi*”²³⁹. Aggiunge l’Autore, inoltre, che se si considerasse accettabile la tesi della Corte d’Appello, si finirebbe per estendere l’esenzione propria dei buoni statali anche agli immobili, non per analogia, ma per ignoranza della connessione dei contratti. La nota continua con la contestazione del procedimento argomentativo alla Corte di Cassazione, la quale rischia, secondo il giurista, di cadere nello stesso errore dei giudici *a quo*: utilizzando un percorso argomentativo basato sul possibile intento fraudolento delle parti, collega i due atti ad un effetto negoziale indiretto, riqualificando l’atto di permuta come donazione immobiliare. Ebbene, secondo Jarach, questa tesi, secondo cui gli strumenti utilizzati, seppur leciti, non escludono uno scopo fraudolento, non viene assolutamente dimostrata dalla Suprema Corte. Ma non sarebbe stato assolutamente necessario dimostrarla, dal momento che il ragionamento da seguire è per Jarach il seguente: “Il legislatore ha stabilito l’esenzione per i titoli pubblici e non per gli immobili; perciò la negazione della Corte di Appello di vedere e tenere conto dei due atti collegati e della diversità della funzione di ciascuno e del loro scopo pratico indiscutibile,

²³⁷ JARACH, D., I contratti a gradini e l’imposta, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1982, 79-89

²³⁸ *Ibid.*; Il riferimento alla giurisprudenza americana riguarda la cd. “*step transaction doctrine*” secondo cui, in campo tributario, i giudici devono far prevalere la “natura unitaria dell’operazione” e non la forma frazionata adottata dai contribuenti. L’impostazione, che si esprime nella ricerca degli effetti economici finali, prevede la sussistenza di due requisiti: l’oggettiva connessione delle operazioni e che esse siano effettivamente un “passo di una serie orientata al raggiungimento dell’obiettivo finale”. In GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, cit. (17), 66.

²³⁹ JARACH, D., I contratti a gradini e l’imposta, cit.

non le permette di vedere l'unità del negozio voluto dalle parti. I due contratti sono entrambi strumentali e costituisce un errore attribuire a ciascuno la sua natura causale, perché a ciascuno manca parte della volontà negoziale. Infatti, alla donazione dei buoni del tesoro manca la volontà di donare, ossia di trasmettere a titolo definitivamente la proprietà dei buoni a titolo gratuito.”²⁴⁰ La vicenda viene paragonata da Jarach ad una analoga da lui vissuta in prima persona in Argentina, la cui soluzione giurisprudenziale si era manifestata uniformemente. Il caso riguardava un anziano proprietario di terreni agricoli che voleva trasferirne la proprietà alla propria discendenza. La trasmissione a titolo gratuito era gravata da una pesante imposta, e sulla cessione a titolo oneroso gravava una presunzione relativa di gratuità. Egli decise perciò di donare denaro ai propri futuri eredi dinanzi un notaio federale, che operava in un territorio in cui era prevista un'imposta inferiore sulla donazione, e, con quel denaro, i discendenti acquisirono le terre, superando la presunzione mediante il rogito notarile della donazione suddetta. La vicenda, seppur non completamente sovrapponibile, ma a detta dello studioso “quasi perfettamente identica” a quella italiana, serve al professore per introdurre la sua finale riflessione in merito a questa “operazione a gradini”. Jarach, infatti, conclude la sua trattazione richiamando i principi di Blumenstein e della dottrina tedesca, riconnettendoli alla sentenza della Cassazione e precisando come questi prevedano di “prescindere dalle forme giuridiche adottate dalle parti quando è presente il proposito di eludere la giusta imposta”²⁴¹. Ma qui afferma Jarach, con un interessante inciso, che “Non è corretto sottomettere la considerazione economica alla condizione dell'intenzione di evitare o diminuire l'imposta, perché ciò facendo, si viola il principio della riserva di legge”²⁴². E conclude “Se il presupposto di fatto definito dalla legge non comprende il negozio giuridico realizzato concretamente dalle parti, l'intenzione di eludere l'imposta non può far nascere un'imposta *come se* detto presupposto si fosse realmente verificato”²⁴³. Ciò però non deve trarre in inganno il lettore: Jarach rimane fedele alla sua teoria, ribadita nella nota, secondo cui: “la considerazione economica dei fatti imponibili permette di prescindere dalle forme di diritto privato in generale ed anche in modo speciale quando l'uso di quelle forme inadeguate è motivato dallo scopo di evitare o diminuire l'imposta corrispondente agli intenti pratici dei negozi”²⁴⁴. Ecco, quindi, spiegata l'affermazione precedente: l'intento elusivo sarebbe solo lo scopo di quello che, in realtà, deve essere il discriminante per valutare correttamente la fattispecie, ossia l'utilizzo di forme giuridiche inadeguate a quella che è l'operazione economica. Si ritorna perciò, molti anni dopo

²⁴⁰ *Ibid.*

²⁴¹ *Ibid.*

²⁴² *Ibid.*

²⁴³ *Ibid.*

²⁴⁴ *Ibid.*

il primo contributo dell'Autore, a chiudere il cerchio²⁴⁵ all'idea di diritto tributario di Jarach, orientata non tanto alla massimizzazione del gettito per lo Stato, ma alla "giusta imposta".

2.1.4 *Altri contributi degli esponenti della Scuola di Pavia e della teoria "economica" alla discussione sull'art. 8 dell'imposta di registro*

In seguito agli efficaci contributi del suo seguace prof. Dino Jarach, allora giovane e zelante studioso, Griziotti sviluppò e ampliò i concetti già proposti all'inizio del suo percorso giuridico, arricchendoli con teorie sull'interpretazione nell'imposta di registro, come visibile in un articolo del 1939, in cui afferma: "Non si vede perché il diritto debba seguire i privati non soltanto nei loro intenti pratici, ma anche nella scelta che essi facciano degli schemi giuridici, allorché questi non siano normali per gli intenti economici conseguiti e soprattutto allorché tale normalità sia voluta per eludere una norma, che non mira a tutelare l'interesse privato voluto dalle parti, ma a perseguire direttamente l'interesse pubblico"²⁴⁶. Emblematica la figura utilizzata dall'Autore nella spiegazione per manifestare la sua visione dell'interpretazione; egli afferma infatti che l'imposizione "non può cadere che sull'arrosto, e non sul fumo, spettante al contribuente, per virtù della decisione giudiziale"²⁴⁷. Il caso preso in esame dal Griziotti riguarda una sentenza di primo grado della Commissione Provinciale delle imposte di Pavia, in cui i giudici negano al Fisco la pretesa dell'imposta di registro calcolata sull'intero valore di un credito ammesso al passivo e non al valore liquidato in percentuale di concordato. Il fondatore della Scuola di Pavia afferma che nella "realtà economica" il credito integrale è un valore fittizio che non influisce sulla somma spettante alla ditta creditrice; viceversa, se si tenesse conto della "realtà giuridica", il diritto di credito rimarrebbe sempre "vivo ed efficace", ovviamente, specifica Griziotti, nel caso di un evento futuro favorevole, impreveduto. Egli ribadisce allora come la prima fattispecie, così come anche stabilito dalla Commissione Tributaria, sia quella da accogliere; la chiave di lettura sarebbe quella dell'art. 8 della Legge di Registro, che nel regolare le tasse gradualità, che sono vere e proprie imposte (così come definito dallo Jarach), considera la "funzione economica ossia il dato sostanziale" dell'atto che origina dalla causa giuridica di "capacità contributiva, ossia la ricchezza disponibile per il contribuente in virtù dell'atto soggetto a registrazione"²⁴⁸.

L'Autore fornì numerosi altri contributi per sostenere la prevalenza dell'interpretazione economica nell'imposta di registro, la possibilità di integrazione delle norme tramite l'analogia

²⁴⁵ JARACH, D., *Principi...*, cit., p. 64.

²⁴⁶ GRIZIOTTI, B., Il principio della realtà economica sugli artt. 8 e 68 della legge di registro, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1939, 202-208.

²⁴⁷ *Ibid.*

²⁴⁸ *Ibid.*

e la teoria dell'interpretazione funzionale. Tra questi è opportuno ricordare la nota a due importanti sentenze della Cassazione dell'epoca, tra cui quella del 19 luglio 1940, *Dalmine c. Finanza*²⁴⁹. In quest'ultima viene stabilito dalla Suprema Corte che il contratto stipulato da una fabbrica di tubi per fornire le tubature necessarie alla realizzazione di un acquedotto e alcuni apparecchi accessori e per la messa in posizione e in opera di entrambe le categorie di beni, costituisce vendita e non appalto in quanto le obbligazioni del dare superano per ammontare quelle del fare. Viene assunto a base della decisione l'indirizzo dell'art. 8 della Legge di Registro, secondo cui l'intrinseca natura e gli effetti degli atti debbono ricercarsi nel carattere economico della prestazione che costituisce l'oggetto del negozio e che ne rispecchia la funzione economica. In ciò Griziotti si trova completamente d'accordo, tanto da "lodare" la sentenza stessa poiché segna una "svolta da una anacronistica tradizione verso l'interpretazione razionale della legge di registro"²⁵⁰. Egli ribadisce il concetto dell'oggetto dell'imposta che è, secondo la sua coerente opinione, la capacità contributiva, e, di conseguenza, aggiunge che se "l'atto giuridico, voluto dalle parti, per errore o malizia o scopo indiretto, non corrisponde all'atto economico realmente compiuto, è questo, non quello, che serve di base all'imposizione"²⁵¹. Interessante e ben motivata è la conclusione a cui giunge Griziotti sul caso in questione: esso si sarebbe dovuto concludere, secondo quanto previsto dal pensiero del giurista, in maniera più favorevole per il contribuente. Ciò in quanto l'obbligazione di fare (l'appalto) e l'obbligazione di dare (fornitura) si trovano "casualmente e non necessariamente congiunti", e perciò si sarebbe dovuta applicare la tariffa per le compravendite alla parte relativa, e quella degli appalti alla restante, dal momento che, nell'atto, le disposizioni "danno vita a un complesso di operazioni economiche, secondo la natura e la funzione dell'imposta di registro"²⁵².

Uno degli ultimi spunti venne fornito dall'Autore in seguito alla promulgazione della Costituzione, evento che permise a Griziotti di precisare il proprio pensiero, prendendo a fondamento del suo ragionamento il nuovo art. 53 Cost. ("Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"). L'interpretazione funzionale, in quanto diretta a conoscere "la funzione e la natura della legge finanziaria"²⁵³, "porta alla ricerca

²⁴⁹ GRIZIOTTI, B., Il teorema della prevalente natura economica, cit.

²⁵⁰ *Ibid.* Dalla nota si intuisce, inoltre, un aspetto finora non messo in luce nel presente trattato, ovvero sia quello del periodo storico in cui opera lo studioso: egli è infatti immerso nel periodo fascista, e l'anno di pubblicazione della nota è il 1941, momento in cui il regime è probabilmente all'apice dell'autoritarismo e della repressione delle idee contrarie. Da ciò si può capire quanto affermato da Griziotti: "il criterio dello Stato esce irrobustito dalla rivoluzione fascista e con esso il criterio del predominio dell'interesse generale di fronte a quello particolare dei contribuenti", sempre però nel rispetto dei "criteri dell'imposizione obiettiva e ragionevole emergenti dalla legislazione moderna.

²⁵¹ *Ibid.*

²⁵² *Ibid.*

²⁵³ MELIS, G., Sull'"interpretazione antielusiva" in Benvenuto Griziotti, cit.

della capacità contributiva da colpire, come esatta via per la sicura comprensione della lettera della legge” e, di conseguenza, “la capacità contributiva è strettamente legata con lo studio funzionale del diritto finanziario”²⁵⁴. Riprende il concetto da una delle sue prime affermazioni sul tema: “Vi è un limite all’esercizio della sovranità fiscale dello Stato, affinché l’imposta non sia uguale all’atto arbitrario e violento del bandito, che tiene in suo potere il viandante. La distribuzione delle spese pubbliche, in base al principio di capacità contributiva, deve farsi in misura dei vantaggi generali prodotti ai contribuenti, tanto dallo Stato, quanto dalla Società e dall’Economia nazionale, che lo Stato stesso rappresenta”²⁵⁵. Ed è per questo che, nell’articolo in esame, Griziotti auspica da parte del legislatore, una presa di posizione sul tema dell’articolo 8, chiedendo una modifica del dato testuale a favore del chiarimento che gli effetti di cui tener conto nell’interpretazione degli atti sono quelli economici, altrimenti “si verificano, come sovente avviene, casi, per i quali la legge di registro connessa alle presunzioni, sì e no vere, del diritto civile, misconosce la realtà economica e giuridica e impone tributi per atti difformi da quelli effettivi, per seguire le presunzioni del diritto civile”²⁵⁶.

L’argomento della natura e l’interpretazione degli atti nell’imposta di registro fu anche esaminato da un eminente discepolo del Griziotti e studioso del diritto tributario, Ezio Vanoni. Nella monografia “*Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*”, già citata in quanto introdusse nella Scuola di Pavia il concetto di “interpretazione funzionale”, egli delinea già l’interpretazione secondo “la realtà delle cose”²⁵⁷. Egli porta due esempi per far meglio comprendere “il pieno valore della norma”, che “va esaminata in relazione ai fatti a cui si riferisce, per rilevare come essa si adatti alle esigenze della vita pratica, e per mettere in luce l’influenza che l’evoluzione delle manifestazioni della vita esercita sul contenuto della regola di diritto”²⁵⁸. Il primo esempio è quello in cui un ufficiale di artiglieria viene incaricato di attaccare una posizione occupata dal nemico. L’ufficiale, però, prima di attaccare si accorge che le truppe che occupano la suddetta posizione sono in realtà amiche e che il superiore che ha ordinato l’attacco è caduto in errore. Lo stesso sarebbe potuto accadere se il nemico si fosse ritirato. Cosa dovrebbe fare allora l’ufficiale? Non eseguire l’ordine secondo quanto logica vorrebbe, oppure seguire il proprio senso della disciplina militare? Secondo Vanoni, dovrebbe fare come fa l’interprete che nel momento in cui rileva che i fatti della fattispecie non corrispondono ai presupposti stabiliti dalla legge: “deve essere mosso dal principio di non applicare la norma creata in corrispondenza di determinati bisogni, quando quei bisogni non

²⁵⁴ GRIZIOTTI, B., Legge di registro e realtà economica, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1949, 132-142

²⁵⁵ GRIZIOTTI, B., *Principi di Politica*, cit., p. 50.

²⁵⁶ GRIZIOTTI, B., Legge di registro e realtà economica, cit., p. 139.

²⁵⁷ VANONI, E., *op. cit.*

²⁵⁸ *Ibid.*

sussistano, od assumano una portata assolutamente diversa da quella valutata dalla legge”²⁵⁹. E così, citando un’opinione conforme della dottrina, il giurista afferma che “importa di più l’effetto, che non la natura giuridica del rapporto” e così deve essere interpretato l’art. 8 della legge di registro perché “la tassa si appoggia di più sulla natura delle cose che sulle parole e sui nomi”²⁶⁰. Il secondo esempio è quello di due individui, Tizio e Caio. Il primo, per poter tagliare gli alberi presenti nel bosco del secondo e fare legna, può acquistare o prendere in affitto il bosco stesso, ma, alla fine di entrambi i negozi, “la realtà economica è identica, per diverse che siano le vie regolate dal diritto privato che si sono battute: ed entrambi i fatti vanno sottoposti ad identica tassazione”²⁶¹.

Tra i più importanti contributi alla “teoria economica”, deve essere riconosciuto quello del Pomini, assistente di diritto finanziario all’Università di Pavia. Nella nota alla sentenza della Commissione Centrale del 2 giugno 1942, n. 56482, egli approfondisce i temi del *gestum* economico e di quello giuridico e il loro rapporto con lo *scriptum* nelle imposte di registro. Egli afferma che la dottrina unanime è concorde nel far prevalere il *gestum* sullo *scriptum*, ma non è rinvenibile la stessa uniformità di vedute sul significato da dare al primo. Lo studioso è sicuro nel propendere per la dottrina che, “per miglior elaborazione scientifica dei suoi risultati”, assegna al *gestum* un’accezione economica, partendo dal fondamento che le imposte devono colpire la capacità contributiva contenuta negli atti presentati a registrazione²⁶². Pertanto, “tali capacità, essendo determinate dagli effetti economici degli atti, vanno valutati secondo la voce tariffaria corrispondente al negozio a cui quegli effetti economici sono ricondotti dalla legge fiscale”²⁶³. La questione attinente all’art. 8 è, quindi, quella del contrasto fra *gestum* economico e *scriptum*. Pomini specifica che questo può presentarsi anche se *gestum* giuridico e *scriptum* coincidono, poiché a prevalere è sempre quello economico, che è necessario per stabilire la giusta tariffa da applicare. Egli riprende nella sua trattazione dell’argomento la già citata sentenza di Dalmine c. Finanze, in cui, a detta dell’Autore, era stato applicato correttamente l’articolo. Nel caso della sentenza n. 56482, la Finanza contesta ad una società per azioni una fusione per incorporazione di una società interamente posseduta, in cui la prima ha distrutto le azioni della seconda, quando, a detta del Fisco, avrebbe dovuto sostituirle, pagando un’imposta superiore. Ebbene, la Commissione Centrale, nella fattispecie, procede alla distinzione di *scriptum* e *gestum* non tanto per applicare l’art. 8, ma per disconoscerne la necessità

²⁵⁹ *Ibid.*

²⁶⁰ *Ibid.*

²⁶¹ *Ibid.*

²⁶² POMINI, R., La distinzione fra *gestum* giuridico e *gestum* economico rispetto all’art.8 della legge di registro, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1943, 12-21.

²⁶³ *Ibid.*

dell'applicazione nel caso concreto, per la corrispondenza dei due. Il Pomini non condivide questa visione, poiché, nel concreto, *gestum* economico e giuridico e anche lo *scriptum* non contrastano, di modo che “non poteva neanche sorgere la questione dell'applicabilità dell'art.8”²⁶⁴. Ciò perché il fatto economico prodotto dal caso è una fusione a tutti gli effetti e lo *scriptum* è qualificato come fusione, indi per cui la questione esula dalle ipotesi dell'art. 8, “corrispondendo il titolo o la forma apparente all'intrinseca natura ed agli effetti dell'atto”²⁶⁵. Per di più, risulterebbe irrilevante ogni ricerca sul *gestum* giuridico, che avrebbe rilevanza puramente civilistica.

Assai preziosa per irrobustire la ricerca della Scuola di Pavia, fu la monografia del Maffezzoni intitolata “*Gli effetti giuridici degli atti soggetti all'imposta di registro*”, in cui l'Autore riconosce che, essendo presupposto dell'imposta di registro la capacità contributiva, presupposto tributario sono gli effetti economici degli atti presentati a registrazione. Egli precisa comunque, nell'ottica di valutare se l'atto nullo possa essere indizio di capacità contributiva, che se un atto manca di effetti giuridici, esso è anche impossibilitato a produrre effetti economici²⁶⁶. Maffezzoni dà il merito al Griziotti di essere riuscito a coniugare la complessità del fenomeno finanziario insieme ai suoi quattro elementi fondamentali, con gli istituti tributari “nella loro composizione analitica e nella loro struttura sintetica”. E, in questa ricerca, risulta che “l'art. 8 (...) pone l'accento sugli effetti economici dell'atto, esprimendo così uno dei requisiti essenziali del presupposto”²⁶⁷.

Pur non potendo parlare di Massimo Severo Giannini come un esponente della Scuola di Pavia, egli propose una visione sul contrasto fra l'interpretazione economica ovvero giuridica delle leggi tributarie. Nel trattare l'argomento, egli specifica che “il campo ove il conflitto di qualificazioni si presenta col massimo rilievo e il solo in cui l'ordinamento ha adottato una soluzione, è quello della legge sull'imposta di registro”²⁶⁸. Ed in questo, egli ritiene che “i fondamenti economici non siano elementi separabili dalla legge stessa”, di modo che “l'interpretazione delle leggi tributarie non può trascurare in alcun modo la ricerca intorno a siffatti elementi, pena la sua incompletezza”²⁶⁹. Colui che in Italia ha compreso ed applicato concretamente questi ragionamenti è, per l'Autore, il Griziotti, con la sua interpretazione funzionale, concetto sì utile, ma anche parecchio delicato che, a detta del Giannini, se non accuratamente vagliato, può anche diventare pericoloso. Secondo la dottrina, “quella di

²⁶⁴ *Ibid.*

²⁶⁵ *Ibid.*

²⁶⁶ MAFFEZZONI, F., *Gli effetti giuridici degli atti soggetti all'imposta di registro*, Padova, CEDAM, 1947, p. 5

²⁶⁷ *Ibid.*, pp. 31-33

²⁶⁸ GIANNINI, M.S., L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1941, 103-136; 178-198

²⁶⁹ *Ibid.*

Giannini non può essere considerata *tout court* una recezione della teorica griziottiana”, ma più una “rielaborazione in chiave correttiva” che ne “sterilizza le possibili distorsioni, mettendo espressamente in guardia dal rischio di un uso non tecnicamente avvertito di tale metodologia”²⁷⁰.

Da ultimo, ma non per importanza, è opportuno ricordare quanto affermato da Achille Donato Giannini. Anch’egli prende posizione sull’art. 8 dell’imposta di registro, focalizzandosi però sull’intento elusivo che le parti ricercano adoperando “non la forma giuridica più appropriata o che suole comunemente seguirsi, ma una forma diversa, che tuttavia non impedisce loro di conseguire il medesimo risultato economico”²⁷¹. Proprio per questo, deve “tenersi presente piuttosto il contenuto economico che non la forma giuridica del rapporto”²⁷². L’art. 8, da un lato enuncerebbe un criterio perfettamente identico a quello stabilito nell’ art. 1362 c.c., dall’altro una teoria ermeneutica per gli atti simulati. La terza ipotesi, quella che effettivamente riguarda il nostro campo di indagine, è quella secondo cui il riferimento agli “*effetti*” contenuto nella norma, porta ad applicare l’imposta secondo quanto stabilito nella Tariffa per un dato tipo di forma giuridica anche ad ulteriori e diverse forme giuridiche purché il risultato economico conseguito dalle parti sia il medesimo²⁷³.

2.2 La teoria “giuridica”

Alla teoria economica e alle sue molteplici sfaccettature, passate in rassegna nel paragrafo precedente, si oppose quella cosiddetta “giuridica”, che, come si può ben comprendere, consisteva non solo nell’interpretazione degli atti presentati a registrazione per l’applicazione gli effetti giuridici che da questi promanavano, ma provava anche a smontare le teorie della Scuola di Pavia basate sui principi fondamentali del diritto tributario e il concetto di interpretazione funzionale. La letteratura, in tal senso, spesso è nata proprio in risposta a quanto affermato dagli studiosi della teoria opposta, in uno scambio di opinioni sul tema, spesso, come già detto, contrassegnato da toni accesi.

Fra i principi sostenuti dalla dottrina in esame vi è quello per cui la capacità contributiva è un criterio che deve essere utilizzato dal legislatore per individuare le fattispecie espressione di forza economica, ma non dall’interprete, il quale non può utilizzarla quale presupposto per ricercare l’intento economico delle parti in un negozio. Negli interpreti sono inclusi, ovviamente, il Fisco ed i giudici, che possono utilizzare, per dirimere la causa, solamente i

²⁷⁰ PASTORELLI, M., Giannini tributarista. Le trasformazioni dello Stato negli anni Trenta e il problema dell’interpretazione delle leggi finanziarie, *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n.3, 2015, pp. 975-986

²⁷¹ GIANNINI, A.D., *Il rapporto giuridico d’imposta*, Milano, A. Giuffrè, 1937.

²⁷² *Ibid.*

²⁷³ GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, A. Giuffrè, 5a ed., 1951.

criteri che il legislatore ha stabilito, il dato giuridico, e non quello economico che potrebbe portare ad una presunta maggiore coerenza con la sostanza dell'operazione²⁷⁴. Questi ragionamenti si ripercuotono sull'art. 8 della legge di registro: gli studiosi di entrambe le teorie, economica e giuridica, ritengono che l'atto vada qualificato in base agli effetti che da esso stesso vengono generati. Ma, secondo i sostenitori della teoria giuridica, questi effetti devono essere quelli giuridici. Di modo che, se anche l'atto fosse simulato, l'imposta da percepire sarebbe su quest'ultimo, e non sull'atto dissimulato²⁷⁵. Come sintetizza bene la dottrina, questo indirizzo ermeneutico prevede che "l'unico parametro sul quale calibrare la misura della tassazione è quanto emerge alla lettura del contenuto letterale dell'atto"²⁷⁶.

Per meglio comprendere la visione tributaristica ed ermeneutica della teoria giuridica, è utile e necessario cimentarsi nella comprensione dei principali scambi di opinioni dell'epoca, in un'ottica di confronto, a partire da quelli che sono due dei maggiori sostenitori della teoria: i proff. Uckmar e Berliri.

2.2.1 *La risposta dei proff. Uckmar e Berliri alle teorie sull'imposta di registro della Scuola di Pavia e le teorie del prof. A.D. Giannini*

L'inizio del dibattito sul tema dell'interpretazione degli atti secondo i loro effetti economici e giuridici può essere rinvenuto, come già spiegato, nella monografia dello Jarach sui "Principi". In essa, è contenuto uno specifico paragrafo indirizzato a smontare le teorie dell'Uckmar relative all'argomento²⁷⁷; ciò fu la scintilla che accese la discussione.

Nel promuovere le sue visioni e nel cercare di dimostrarle, lo Jarach si cimentò nel criticare le affermazioni di Uckmar che, a suo parere, non apparivano "esaurienti e giustificate"²⁷⁸. In particolare, Jarach contesta ad Uckmar il paragone fra l'art. 8 e l'art. 1131 dell'allora vigente Codice civile (l'odierno art. 1362, sull'interpretazione dei contratti). A riguardo, Jarach afferma che la teoria di Uckmar non è esauriente, poiché, se venisse accolta, verrebbe limitata se non addirittura esclusa la portata dell'art. 8, sia sull'ipotesi "di incompatibilità fra la qualificazione dell'atto e le clausole in esso contenute"²⁷⁹, sia su quella di simulazione dell'atto. Sulla prima ipotesi, che, ricordiamo, è quella che Jarach definisce come l'uso delle parti di una forma giuridica non normale rispetto al fine economico, l'errore consisterebbe nel seguire la dottrina di derivazione francese, che prevede che "è diritto delle parti scegliere la via giuridica che loro meglio conviene, fosse anche soltanto allo scopo di evitare la tassa di registro o di essere colpiti

²⁷⁴ GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, cit.

²⁷⁵ *Ibid.*

²⁷⁶ *Ibid.*

²⁷⁷ JARACH, D., *Principi*, cit.

²⁷⁸ *Ibid.*

²⁷⁹ *Ibid.*

da una tassa minore”²⁸⁰. Afferma Jarach, che “questa tesi è contraria al principio dell’uguaglianza tributaria. Se essa fosse accettata, due atti economici che manifestano identica capacità contributiva, sarebbero colpiti da diversi tributi, soltanto per la minore o maggiore astuzia e abilità nel servirsi del diritto civile” da parte dei contribuenti²⁸¹. Sulla simulazione, non sarebbe corretto secondo Jarach, come già visto nel relativo paragrafo, rimanere sulla posizione del proprio interlocutore, che ritiene che l’atto da tassare sia quello dissimulato, ma solo quando la simulazione sia desumibile dall’atto stesso²⁸². Ciò a ragion del fatto che la modifica intervenuta nella lettera dell’art. 8 (dal precedente art. 6 del 1865) non avrebbe permesso una tal interpretazione della norma. Inoltre, osserva Jarach, una simulazione risultante dall’atto stesso “diverrebbe addirittura puerile”²⁸³.

La risposta di Uckmar non si fece attendere, e il giurista non risparmiò osservazioni puntuali e rigide verso il lavoro del “giovane e valoroso Autore”. Nonostante Uckmar riconoscesse il contributo di Jarach come prezioso e degno di ammirazione, non poté non esimersi da rispondere alle critiche poste alla sua dottrina. L’errore del collega, ritiene, sia da ricercarsi, *ab origine*, nell’individuare come causa giuridica dell’imposta la capacità contributiva. Nell’imposta di registro ciò non sarebbe fattibile, e non potrebbe portare a risultati concreti, bensì a conclusioni errate. Entrando nel particolare, è vero, per Uckmar, il contrario di quanto affermato sugli effetti economici degli atti, in quanto “le tasse di registro non colpiscono l’atto economico, ma il negozio giuridico: due negozi giuridici diversi, anche se producono sostanzialmente identici effetti economici, scontano tasse diverse”²⁸⁴. A dimostrazione di ciò, sarebbe la Tariffa a consegnare la chiave di lettura, contemplando al suo interno negozi giuridici e non atti economici (esempio più eclatante sono gli atti nulli, che, seppur non producendo effetti, scontano l’imposta). Perciò, scrive l’Autore, l’intenzione delle parti non può essere tenuta in considerazione nell’applicazione dell’imposta di registro, evitando l’“estrema conseguenza di dover applicare un’aliquota più elevata di quella dovuta su un determinato atto, per il solo motivo che le parti hanno raggiunto lo stesso scopo che avrebbero potuto ottenere stipulando un altro contratto soggetto ad aliquota maggiore”²⁸⁵.

Una delle critiche più dure mosse dall’Uckmar riguarda l’analisi della letteratura e della giurisprudenza sul tema compiuta dallo Jarach, che non tiene conto della natura giuridica, bensì di quella economica dei negozi tassati. Tali errori sarebbero commessi per “baldanza

²⁸⁰ *Ibid.*

²⁸¹ *Ibid.*

²⁸² UCKMAR, A., *La legge di registro*, vol. I, Padova, CEDAM, 1958, 189.

²⁸³ JARACH, D., *Principi*, cit.

²⁸⁴ UCKMAR, A., Principi per l’applicazione delle tasse di registro, *Dir. Prat. Trib.*, 1937, 338-343.

²⁸⁵ UCKMAR, A., *La legge di registro*, cit.

giovanile”, non essendo presente in essi una “matura riflessione”²⁸⁶. Riguardo alla critica mossa sulla libertà delle parti di scegliere la forma che ritengono più adatta, il giurista non transige: “per combattere una tesi giuridica non basta...*adducere inconueniens*, ma occorre opporre argomentazioni che trovino fondamento nei testi legislativi”²⁸⁷. L’ultima osservazione di Uckmar è indirizzata all’“infatuazione” di Jarach per alcune teorie che sono da giudicare “astratte”: non bisogna dimenticare che “il diritto finanziario è una disciplina giuridica, il cui studio non può astrarsi dalla norma codificata, altrimenti si potranno costruire delle brillanti teorie *de jure condendo*, ma non si giungerà ad inquadrare un sistema giuridico in modo dogmatico”²⁸⁸. A tal proposito, “il diritto è disciplina, è ordine, e la disciplina e l’ordine non possono esistere se si ammettesse che l’interpretazione della legge deve farsi non secondo la lettera e la *ratio legis*, ma secondo un apprezzamento del tutto soggettivo circa i presupposti e le cause giustificatrici dei tributi”²⁸⁹.

Un altro punto su cui Uckmar volle attirare l’attenzione della dottrina, fu l’utilizzo dell’interpretazione funzionale nell’attività ermeneutica. Quest’ultima deve consistere solamente nella “ricerca e nella spiegazione del significato della legge”, e ciò non può essere fatto se non attraverso l’applicazione dei criteri propri degli altri rami del diritto, affinché sia garantita la sua unità²⁹⁰. Il legislatore ha il compito di formulare dei testi idonei ad essere delle norme astratte, che possano adattarsi ad ogni fattispecie e quindi disciplinarla; all’interprete rimane il compito di segnalare eventuali imperfezioni della norma, ma mai di modificarne il contenuto²⁹¹. Con l’interpretazione funzionale si ricadrebbe in questo ultimo caso, lasciando all’arbitrarietà dell’interprete l’applicazione della legge, se non addirittura la possibilità di riformarla²⁹². Tant’è che sarebbe da ritenere esatto ciò che affermano altri giuristi, che raccomandano “somma discrezione e prudenza” nell’applicazione del principio analogico, nonché la “sicurezza di applicare veramente un principio di diritto già implicito nella legge”²⁹³. Il principio a cui tendere, infatti, è quello della certezza del diritto, e perciò non può essere lecito, tramite l’analogia, “giungere alla creazione di una norma sostanzialmente nuova e diversa, che non sia possibile far discendere – come implicita – dalla *ratio* che ispirò la norma che si vuol estendere analogicamente”²⁹⁴. E, secondo Uckmar, la possibilità di integrazione analogica non sarebbe contenuta, come voluto dalla Scuola di Pavia e da Jarach in particolare,

²⁸⁶ UCKMAR, A., Principi per l’applicazione delle tasse di registro, cit.

²⁸⁷ *Ibid.*

²⁸⁸ *Ibid.*

²⁸⁹ UCKMAR, A., Interpretazione funzionale delle norme tributarie, *Dir. Prat. Trib.*, I, 1949.

²⁹⁰ *Ibid.*

²⁹¹ *Ibid.*

²⁹² UCKMAR, A., *La legge di registro*, cit., p. 87

²⁹³ *Ibid.*, p. 91

²⁹⁴ *Ibid.*, pp. 91-92

nel capoverso dell'art. 8 della legge di registro, bensì dai principi generali dell'ordinamento²⁹⁵. Il capoverso dell'articolo in esame consisterebbe soltanto nel “criterio di applicazione della imposta”²⁹⁶. Ovverosia, che un atto, per scontare l'imposta di registro, “abbia quella determinata natura o produca quei determinati effetti che, secondo la legge, importano il pagamento dell'imposta”²⁹⁷: la Tariffa non può elencare un numero potenzialmente infinito di atti, indicano solo i contratti tipo. E a questi si deve far riferimento per quelli non elencati, secondo la maggiore analogia²⁹⁸. L'errore in cui cade la Scuola di Pavia, per riassumere le idee dell'Uckmar, è quello “di confondere i presupposti del tributo con la sua disciplina giuridica, gli elementi metagiuridici con gli elementi giuridici, la politica tributaria con il diritto tributario”²⁹⁹.

Un altro giurista è inquadrabile come antagonista di Griziotti e della Scuola di Pavia, considerati i contributi a sostenere l'interpretazione giuridica del diritto tributario e degli atti sottoposti registrazione nell'imposta di registro. Antonio Berliri, avvocato romano e professore di diritto tributario a Bologna, riteneva che la decisione di applicare l'imposta in questione sugli effetti economici oppure su quelli giuridici non volesse dire applicarla rispettivamente all'apparenza oppure alla realtà, ma semplicemente considerare quale delle due realtà dovesse commisurarsi con l'imposta³⁰⁰. Egli riconosce che la questione fosse di “palpitante attualità e di primaria importanza” per il diritto, in quanto la teoria pavese poteva risultare “pericolosa e in netto contrasto con le norme della legge sul registro”³⁰¹. Innanzitutto, l'Autore ritiene inammissibile che le espressioni diritto civile all'interno del diritto tributario non possano avere il loro significato originario: ciò creerebbe, inevitabilmente, la “confusione delle lingue”³⁰². Prima di interpretare una norma bisognerebbe porsi il problema se è di diritto civile oppure tributario, e il legislatore sarebbe tenuto a compilare un “vocabolario giuridico” che definisca ogni espressione all'interno del ramo di diritto del caso³⁰³. Per proseguire, l'interpretazione economica porterebbe a contraddizioni: nell'esempio dello Jarach proposto nel paragrafo precedente, in cui la promessa di vendita viene equiparata alla vendita stessa in funzione dell'eventuale risarcimento da corrispondere in caso di inadempimento, non viene tenuto conto del fatto che per innumerevoli altri contratti è previsto l'indennizzo del danno. Dovrebbero

²⁹⁵ *Ibid.* p.92

²⁹⁶ *Ibid.*

²⁹⁷ *Ibid.*, p. 93.

²⁹⁸ *Ibid.*

²⁹⁹ *Ibid.* p. 196.

³⁰⁰ BERLIRI, A., Negozi giuridici o negozi economici quale base d'applicazione per l'imposta di registro?, *Riv. It. di dir. fin.*, I, 1941, 161-185.

³⁰¹ *Ibid.*

³⁰² *Ibid.*

³⁰³ *Ibid.*

essere tutti questi negozi considerati vendite? Ed è per questo che, secondo il Berliri, “la costruzione dello Jarach non solo non trova alcun serio fondamento nel diritto positivo (...) ma riposa su un vero e proprio vizio logico”³⁰⁴. Per questo, fondare il ragionamento alla base del principio di capacità contributiva, non può portare a sostenere l’interpretazione economica degli atti, semmai che “le imposte di registro (quelle progressive, proporzionali o gradualali) hanno come oggetto un fatto dal quale il legislatore ha desunto (a torto o a ragione ciò non importa) una certa capacità a contribuire alle pubbliche entrate”³⁰⁵. Perciò l’idoneità di un fatto a manifestare la capacità contributiva deve essere un “giudizio riservato al legislatore e non demandato all’interprete”³⁰⁶. Un ulteriore principio dell’ordinamento che deve essere rispettato, secondo Berliri, è quello di libertà di scelta della forma giuridica da adottare dalle parti, di modo che, se il legislatore stabilisce che a due atti diversi si debbano corrispondere due imposte di valore diverso, si debba invece applicare la medesima imposta ad entrambi³⁰⁷. Se così fosse, sarebbe una “vera ed inspiegabile anomalia anche nel campo tributario”³⁰⁸. Da questi ragionamenti sui principi deriva la conseguenza sull’interpretazione economica delle leggi di registro: il problema ermeneutico va risolto “in rapporto al diritto positivo”, di modo che “il fatto generatore dell’imposta è la stipulazione di un negozio giuridico e non di un negozio economico”³⁰⁹ e, perciò, viene colpito l’atto e non il trasferimento³¹⁰. Ed ecco che l’imposta di registro viene così definita dall’Autore “imposta d’atto”, *ergo*, che “essa si applica in relazione a quanto risulta dall’atto”³¹¹. Ciò deriva sì da ragioni storiche, ma anche, secondo una visione molto innovativa e moderna dell’Autore, dalla necessità di avere tempistiche brevi per la registrazione, poiché, se si dovessero accertare gli effetti di ogni singolo atto, “il costo del tributo ne supererebbe di gran lunga il gettito”³¹².

Da ultimo, parte della dottrina contemporanea riconosce in A. D. Giannini colui che meglio riassume le idee degli avversari della Scuola di Pavia e quelle di Griziotti in particolare³¹³. Non è il luogo per sindacare tale opinione, ma è sicuramente un evento inusuale trovare l’Autore citato già nel paragrafo precedente, poiché, come già esposto, egli affermava la prevalenza degli effetti economici degli atti presentati a registrazione. Cosa spinge allora il Falsitta ad includerlo nel novero degli oppositori? La prima motivazione è insita nel fatto che, se il gruppo di studiosi

³⁰⁴ *Ibid.*

³⁰⁵ *Ibid.*

³⁰⁶ *Ibid.*

³⁰⁷ *Ibid.*

³⁰⁸ *Ibid.*

³⁰⁹ *Ibid.*

³¹⁰ BERLIRI, A., *Le Leggi di Registro*, cit.

³¹¹ *Ibid.*

³¹² *Ibid.*

³¹³ FALSITTA, G., *L’ influenza dell’opera di Albert Hensel*, cit.

pavesi è espressione di una corrente “democratica” del diritto tributario, Giannini si pone come esponente di una visione “patriottica” di quest’ultimo.³¹⁴ Egli rifiuta la dottrina tedesca di Hensel e dello *Steuerrecht*, essendo poco disposto a mostrarsi aperti nei confronti dei problemi dell’equo riparto delle imposte, arrivando addirittura a considerare, in seguito alla promulgazione della Costituzione, gli artt. 3 e 53 Cost. delle “tautologie e scatole vuote”³¹⁵. Risultato di ciò, è la contestazione dell’impegno dell’analogia in diritto tributario e, a priori, la piena contezza del principio di riserva di legge. Falsitta riconosce perciò che sono presenti delle “gravi crepe”, degli “hiatus”, nell’edificio sistematico di Giannini; tra questi, probabilmente costituisce la maggiore contraddizione proprio la questione di cui si è fatto menzione in precedenza: l’indirizzo ermeneutico, che apparì per la prima volta in una monografia del 1937 dell’Autore³¹⁶, coincideva con quello enunciato solamente l’anno prima da Jarach nei *Principi*, ovverosia che l’effetto economico fosse da preferire alla valutazione di quello giuridico dell’atto. La contraddizione con i principi dell’ordinamento che Giannini considera fondamentali è palese, tant’è che già nella propria opera il giurista spiega: “Non riterrei che questa soluzione esorbiti dai limiti della interpretazione della legge tributaria, sol che si sostituisca ad una meccanica applicazione della lettera legislativa una ricostruzione logica del concetto in essa racchiuso”³¹⁷. Tutto ciò risulta una forzatura³¹⁸.

2.2.2 La finale risoluzione delle divergenze

Il dibattito fra le due correnti di pensiero, quella “economica” e quella “giuridica”, ha influenzato profondamente la visione della dottrina tributaristica dalla fine degli anni ’30 fino, come molti ritengono, alla fine degli anni ’60 del 900. Il confronto, che come è stato esposto ha riguardato le imposte di registro, ha investito anche i principi fondanti della materia, mettendo in luce diversi aspetti del diritto positivo e dell’attività ermeneutica. Il più lampante, che riveste ad oggi un tema ancora dibattuto in dottrina e giurisprudenza, è la tensione fra due principi: quello di capacità contributiva e quello di riserva di legge. Essi coesistono, ma è inevitabile che, come si è potuto scorgere in questi brevi spunti di dottrina, tendano a remare in senso, se non contrario, sicuramente non uniforme.

La questione sull’art. 8, secondo gli studiosi³¹⁹, vede il proprio termine con la conferma, da parte del legislatore, della validità della tesi “giuridica”, attraverso l’adesione ai principi in essa affermati, introdotti nell’ordinamento tramite il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, all’art. 19. Con

³¹⁴ *Ibid.*

³¹⁵ *Ibid.*

³¹⁶ GIANNINI, A.D., *Il rapporto giuridico d’imposta*, cit., p. 162.

³¹⁷ *Ibid.*

³¹⁸ FALSITTA, G., *L’ influenza dell’opera di Albert Hensel*, cit.

³¹⁹ GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, cit.

esso viene positivizzato definitivamente il riferimento agli effetti giuridici per gli atti presentati a registrazione. Anche nella dottrina, i criteri degli esponenti della Scuola pavese vengono progressivamente abbandonati, se non, come visto, in rari casi di “ritorno di fiamma” per alcuni studiosi della corrente ancora attivi³²⁰. Si affermerà la “tendenziale coincidenza tra realtà economica e realtà giuridica nel fenomeno dell’imposizione”, in un quadro generale in cui “i fenomeni economici non vengono ad assumere autonoma rilevanza ai fini dell’imposizione, ma soltanto ove recepiti e disciplinati in norme giuridiche positivamente emanate dal legislatore”³²¹. Ma, il diritto è “vivente”, ed è da approfondire il motivo per cui, recentemente, la Corte Costituzionale si sia dovuta pronunciare sull’interpretazione degli atti nell’imposta di registro.

³²⁰ JARACH, D., *Il Fatto Imponibile*, cit.

³²¹ GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, cit.

3. LA SENTENZA N. 158/2020 DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La sentenza della Corte costituzionale del 21 luglio 2020, n. 158³²², si pone come un punto di svolta nel dibattito sull'imposta di registro e sull'interpretazione degli atti. Essa, infatti, conferma l'indirizzo prevalente della dottrina tributaristica sul tema del collegamento negoziale e degli elementi extratestuali, rifiutando quello proposto dall'Amministrazione finanziaria e dalla quasi totalità³²³ della giurisprudenza di legittimità. Le chiavi di lettura dell'art. 20 TUR sono, secondo la Corte costituzionale, quelle del senso letterale dell'articolo novellato, dei lavori preparatori della norma e del criterio ermeneutico sistematico³²⁴. La conseguenza ultima derivante dalla decisione è quella di rendere irrilevanti nell'interpretazione dell'atto sottoposto a registrazione gli atti collegati e gli elementi extratestuali, ricollegando la loro portata alla prospettiva dell'abuso del diritto, regolato dall' art. 10-bis della Legge n.212/2000. Sono comunque necessarie delle precisazioni riguardo agli atti simulati, come verrà esposto nella trattazione.

3.1 Inquadramento generale della questione

Per comprendere meglio il giudizio della Corte, è necessario ricostruire la questione che ha portato all'attesa decisione. Il fatto oggetto di esame da parte della Corte di Cassazione, quinta sezione civile, riguarda un avviso di liquidazione basato su una riqualificazione *ex art. 20*, DPR n. 131/1986, da parte del Fisco su una tipica operazione economica di conferimento di un complesso produttivo e successiva cessione delle partecipazioni della società conferitaria. Questa sequenza negoziale veniva pressoché nella totalità dei casi riqualificata in vendita diretta d'azienda ai fini dell'imposta di registro. In particolare, la Saint Gobain Distribuzione Srl (in seguito "SGD Srl") è ricorsa in giudizio contro la contestazione della seguente operazione:

- a) Costituzione di una Srl a socio unico (*newco*) da parte della "Di Trani Srl";
- b) Successivo aumento di capitale della *newco*, liberato tramite conferimento in natura di tre rami d'azienda: uno da parte della Di Trani Srl e altri due da parte di altre due società;

³²² La sentenza è disponibile nella sua versione integrale sul sito della Corte costituzionale al link "<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2020&numero=158>"

³²³ La sentenza della Corte di cassazione, sezione quinta civile, 27 gennaio 2017, n. 2054, si è posta in netto contrasto all'ormai consolidato orientamento di legittimità. Essa è infatti considerata una "sentenza coraggiosa, in quanto, anziché lasciarsi pigramente travolgere e condurre a valle dall'ormai poderosa valanga di precedenti, decide di risalire il crinale rimettendo in discussione conclusioni sicuramente distanti tanto dallo spirito quanto dalla lettera dell'art. 20, DPR n. 131/1986." *In FANNI, M., La Cassazione rivede i suoi precedenti sull'art. 20 T.U.R. e sulla circolazione indiretta dell'azienda: c'è luce in fondo al tunnel?, GT – Riv. Giur. Trib., n.3, 2017, pp. 222-232.*

³²⁴ Cfr. DELLA VALLE, E., Il collegamento negoziale nell'imposta di registro: un capitolo chiuso?, *Il Fisco*, n. 34, 2020, pp. 3207 ss.

- c) Cessione alla SGD Srl delle quote di partecipazione nella newco da parte delle ultime due società conferenti i rami d'azienda;
- d) Incorporazione della Di Trani Srl nella SGD Srl.

I primi due gradi di giudizio avevano visto soccombente la SGD Srl, a favore delle pretese dell'Agenzia delle Entrate. Il ricorso alla Corte di Cassazione, avvenuto anteriormente all'intervento del legislatore del 2017³²⁵, vedeva articolati i motivi addotti dalla società a sostegno delle proprie tesi in quattro punti:

- a) “Violazione e falsa applicazione” dell'art. 20 TUR per utilizzo di atti esterni a quello presentato alla registrazione al fine della riqualificazione;
- b) Rispondenza a “reali esigenze di riorganizzazione aziendale” dell'operazione;
- c) Violazione di legge per quanto concerne il principio del contraddittorio (rimando a artt. 6 e 12 della Legge 212/2000, l'art. 24, Legge 7 gennaio 1929, n.4, e l'art. 37-bis, DPR 19 settembre 1973, n.600);
- d) Violazione del principio dell'onere della prova secondo l'art. 2697 c.c.

La SGD Srl, infine, tramite memoria, ha invocato lo *ius superveniens* costituito dagli artt. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 e 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018. Ciò considerato, e ponendo l'accento sulla “nuova e più ristretta” formulazione della norma generata dagli interventi novellativi del legislatore, la Corte di Cassazione ha proceduto a sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 TUR. Hanno eccepito l'inammissibilità o il rigetto della questione la società SGD Srl, l'Avvocatura dello Stato e, seppur estranee al giudizio principale, le società Total E&P Italia Spa e Mitsui E&P Italia A Srl³²⁶.

³²⁵ Col quale il legislatore ha aggiunto al “vecchio” art. 20, così formulato: “*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*”, le parole: “*sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*”. Il legislatore ha inoltre modificato “*degli atti presentati*” in “*dell'atto presentato*” e all'articolo 53-bis, comma 1, le parole: “*Le attribuzioni e i poteri*” sono state sostituite dalle seguenti: “*Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri*”. La Legge n. 145 del 2018 ha invece qualificato come norma interpretativa la modifica del 2017, in seguito ad alcune sentenze della Cassazione che avevano qualificato la norma del 2017 come innovativa e non interpretativa. Sostengono una natura di norma interpretativa già dell'art. 1, comma 87, lettera a), della Legge n. 215/2017 gli autori: TUNDO, F., Un legislatore volitivo restituisce l'imposta di registro alla sua tradizione, *cit.*, con nota alla Ordinanza della Cassazione, Sez. Trib., 9 gennaio 2019 (10 ottobre 2018), n. 362, che dimostra le “incertezze della giurisprudenza” sulla questione e ZIZZO, G., Retroattive le modifiche all'art. 20 TUR?, *Corr. Trib.*, n. 26, 2018, pp. 2011-2017, con critica alla Ordinanza della Suprema Corte n. 7637/2018, “che nega la funzione interpretativa e la retroattività delle modifiche” operate dal legislatore con la Legge n. 205/2017. Da ultimi, cfr. RENDA, A., STANCATI, G., L'efficacia temporale delle modifiche all'art. 20 del TUR, *Corr. Trib.*, n. 21, 2018, pp. 1631-1637 e CARINCI, A., Parola fine sulla natura interpretativa della modifica apportata all'art. 20 T.U.R. dalla Legge di bilancio 2018 (?), *Il Fisco*, n.4, 2019, pp. 335-339.

³²⁶ Le società che hanno richiesto l'ammissibilità del proprio intervento hanno richiamato la giurisprudenza costituzionale che ha stabilito che l'intervento di soggetti terzi è consentito qualora essi detengano un “interesse qualificato” nella questione; la Corte ha ritenuto inammissibile l'intervento “in quanto relativo a soggetti estranei”

3.2 Le ragioni di legittimità costituzionale addotte dalla Corte di Cassazione

La fattispecie concreta, definibile come un “classico caso di conferimento di compendi aziendali seguito da uno *share deal* avente ad oggetto le partecipazioni della conferitaria”³²⁷, dovrebbe essere, a detta del giudice rimettente, da risolvere mediante l’applicazione dell’art. 20 del DPR 131/1986³²⁸. Ma, ad avviso della Corte di cassazione, quanto “oggi portato dall’attuale formulazione dell’art. 20”, *ergo* l’impossibilità di considerare atti collegati ed elementi extratestuali nella qualificazione dell’atto presentato alla registrazione, si pone in senso opposto a quanto “costantemente valorizzato” dalla giurisprudenza di legittimità³²⁹, e, segnatamente, di un asserito “principio imprescindibile ed anche storicamente radicato della prevalenza della sostanza sulla forma”³³⁰. Ciò imporrebbe “di qualificare l’atto secondo parametri di tipo sostanzialistico, e non nominalistico o di apparenza”.

I punti cardine sui quali la Corte di cassazione ha fondato il proprio orientamento negli anni³³¹ vengono portati dal giudice *a quo* a supporto della propria argomentazione e sono i seguenti:

al giudizio principale e privi di un interesse qualificato, inerente in modo diretto e immediato al rapporto sostanziale dedotto in giudizio”.

³²⁷ DELLA VALLE, E, Il collegamento negoziale, *cit.*

³²⁸ Che, come visto alla nota 4, viene caratterizzata come norma retroattiva dal giudice rimettente, e perciò “non è possibile decidere la controversia senza fare applicazione della norma denunciata”. La questione è quindi rilevante a detta del giudice *a quo*.

³²⁹ Contrariamente a questo approccio si è invece posta largamente la giurisprudenza di merito. Tra le tante, Cfr.: Comm. trib. reg. Milano, Sez. X, 31 maggio 2017, n. 2429 *disponibile su* <<<https://www.studiocerbone.com/commissione-tributaria-regionale-milano-sentenza-n-2429-sez-10-depositata-31-maggio-2017-non-qualificabile-cessione-dazienda-la-cessione-delle-quote-newco-cui-confer/>>>, in cui risalta questa affermazione: “in ogni caso, se ciò di fatto fosse avvenuto [la cessione diretta d’azienda], l’Ufficio avrebbe dovuto dimostrare sia la natura dell’atto sottoposto al controllo sia i suoi effetti giuridici, cioè che le parti non avrebbero voluto compiere una cessione di quote ma una cessione di azienda con la conseguente produzione di effetti giuridici della stessa. Il profilo oggettivo, che l’interprete deve andare a valutare deve riguardare gli effetti e la natura dell’atto negoziale posto in essere, senza comunque che l’amministrazione fiscale possa sindacare la natura della ragioni economiche, essendo, nel caso, necessario verificare l’esistenza di un vantaggio fiscale che costituisca lo scopo predominante ed assorbente dell’operazione posta in essere, potendo quindi disconoscere gli effetti fiscali derivanti dagli accordi contrattuali, con la conseguenza che la prova del disegno elusivo spetta all’Amministrazione fiscale; Comm. trib. prov. di Milano, Sez. I, 23 maggio 2017, n. 3639 *disponibile su* <<https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/documents/10180/234212/MassimarioTributarioLombardo1Semestre2017_Mobile.pdf/f1e0da44-dd89-48fd-97de-07273b7ddd29>>: “Con l’attività di interpretazione ex art. 20 TUR, l’ufficio non può dunque ricostruire artificiosamente una fattispecie imponente diversa da quella voluta dalle parti. Ciò posto, è illegittima la “riqualificazione”, ai fini dell’imposta di registro, dell’operazione di conferimento di ramo d’azienda e successiva cessione totalitaria delle quote della società conferitaria quale unitaria cessione d’azienda in quanto, se è ben vero che in entrambe dette operazioni il valore del complesso dei beni aziendali è riflesso in quello dei beni ceduti, sotto il profilo degli effetti giuridici il contratto di vendita di azioni o quote sociali e il contratto di vendita d’azienda non sono affatto equivalenti”; concordemente: Comm. trib. reg. Sardegna, Sez. VIII, 16 dicembre 2016, n. 386 *disponibile su* <<<https://www.studiocerbone.com/commissione-tributaria-regionale-cagliari-sentenza-n-386-sez-8-del-16-dicembre-2016-latto-cessione-quote-pari-al-100-del-capitale-sociale-non-equivale-sempre-ad-cessione-azienda/>>> ; Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXXIV, 13 aprile 2015, n. 1453, *In BEGHIN, M., Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazioni dei contratti e collegamento negoziale, Corr. Trib.*, n. 1, 2016, pp. 25-34.

³³⁰ Viene comunque fatta menzione, da parte del giudice rimettente, della sentenza n. 2054/2017

³³¹ Vedi, ad esempio: Cass. nn. 10743/13 “in tema di qualificazione dell’atto privato a fini impositivi, e segnatamente con riguardo all’imposta di registro, l’art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, va interpretato nel senso

- a) Seppure l'imposta di registro sia a tutti gli effetti un'imposta d'atto³³², ciò non costituisce una causa ostativa "alla valorizzazione di elementi interpretativi esterni e di collegamento negoziale"; la motivazione è che, quando si parla di atto presentato alla registrazione, non si intende l'atto in sé, bensì "l'insieme delle previsioni negoziali preordinate alla regolazione unitaria degli effetti giuridici derivanti dai vari negozi collegati";
- b) La "causa reale dell'atto" presentato a registrazione deve essere evidenziata anche dagli elementi estrinseci ad esso, poiché essa "non può essere lasciata alla discrezionalità delle parti contribuenti né a quello che le parti abbiano dichiarato";
- c) Secondo quanto stabilito dagli istituti civilistici della "causa concreta" e del "collegamento negoziale", la riqualificazione dell'atto non può prescindere dalla valutazione di atti che "pur conservando una loro causa autonoma", sono riconducibili ad un unico reciproco interesse ed al regolamento dello stesso fra le parti, in funzione del "collegamento funzionale";
- d) Se nel testo del censurato art. 20 è incontestabile il richiamo agli "effetti giuridici"³³³, non è vero che ciò preclude la rilevanza dello "scopo economico unitario" voluto e raggiunto dalle parti mediante l'utilizzo di effetti giuridici distinti provenienti da molteplici atti, disvelandone l'"intrinseca natura";
- e) La riqualificazione del contratto non è contraria al principio stabilito dall'art. 41 Cost., che prevede la libertà di iniziativa economica dei privati e la loro autonomia negoziale,

che deve aversi riguardo agli effetti concreti prodotti dallo stesso, alla sua intrinseca natura, al comportamento delle parti, non essendo nella disponibilità di queste l'identificazione vincolante del negozio mediante l'attribuzione di un nomen iuris che non corrisponda alla sua realtà effettuale (fattispecie di conferimento di immobile in società neo-costituita, riqualificato come compravendita)", 6405/14 "In tema di determinazione dell'imposta di registro, in caso di pluralità di atti non contestuali va attribuita preminenza, in applicazione dell'art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, alla causa reale dell'operazione economica rispetto alle forme negoziali adoperate dalle parti, sicché, ai fini della individuazione del corretto trattamento fiscale, è possibile valutare, ai sensi dell'art. 1362, 2° comma, c.c., circostanze ed elementi di fatto diversi da quelli emergenti dal tenore letterale delle previsioni contrattuali" e, ancora, le sentenze Cass. nn. 25001/15 (in tema di decadenza del termine triennale di accertamento qualora venisse ravvisato un collegamento negoziale), 2050/17, 4404/18, 5748/18 (sulla natura non antielusiva dell'art. 20), 5755/18, 14999/18, 881/19 (disponibili tutte su banca dati Il Foro Italiano).

³³² Il giudice rimettente trova la conferma della natura di imposta d'atto del registro all'art. 1 TUR, nel quale è stabilito che "*L'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella tariffa allegata al presente testo unico, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione.*"

³³³ Da richiamare, per dimostrare il cambiamento di indirizzo nel corso del tempo da parte della giurisprudenza di legittimità, la sentenza n. 2577 del 28 luglio 1972, in cui la Corte di Cassazione aveva affermato che "il processo di imposizione dei tributi di cui trattasi (per quanto essi siano diretti a colpire taluni atteggiamenti della ricchezza e costituiscano quindi fenomeni essenzialmente economici) è disciplinato in modo da svolgersi e attuarsi sopra atti giuridici, onde l'imposta incide bensì sugli effetti economici dell'atto, ma in quanto essi abbiano carattere di effetti giuridici". Secondo quanto sostenuto da Assonime, l'esclusiva rilevanza attribuita agli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione appare sicuramente più coerente con il sistema impositivo realizzato con l'imposta di registro. Questa, infatti, si caratterizza per essere una tipica imposta d'atto (la più importante del nostro ordinamento tributario), e cioè un'imposta dovuta, e liquidata in funzione del contenuto di un atto" *In ASSONIME, La riqualificazione degli atti nell'imposta di registro – Infondatezza di questione di legittimità costituzionale, Circolare n. 18 del 30 luglio 2020.*

in quanto essa agisce unicamente a livello tributario, lasciando inalterata la validità e l'efficacia dei contratti e dello schema negoziale prescelto.

I precedenti punti vengono utilizzati dal giudice rimettente per introdurre e giustificare il cuore della propria argomentazione, a sostegno della illegittimità costituzionale del novellato art. 20 che si porrebbe in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione, ovvero sia con i principi di uguaglianza tributaria e capacità contributiva; i motivi sono i seguenti:

- a) Per quanto concerne l'art. 53 Cost., l'interpretazione da dare all'art. 20 deve essere effettuata tenendo conto dell'effettività dell'imposizione, data la prevalente natura di imposta del tributo³³⁴ e perciò di necessità di rispondere ad un indice di capacità contributiva in ragione del "contenuto reale e della natura sottostante" dell'atto. Spetta al legislatore e alla sua discrezionalità la determinazione dei singoli fatti espressione di capacità di concorrere alla spesa pubblica, così come sancito dalla stessa Corte costituzionale, ma essa non deve risultare "irragionevole". Nel caso in esame, la discrezionalità legislativa porta a minare la "coerenza interna" dell'imposta di registro, scollandola dal proprio "presupposto economico": l'esenzione del collegamento negoziale porterebbe, infatti, a "sottrarre ad imposizione una tipica manifestazione di capacità contributiva, senza che tale effetto sia riconducibile ad altri principi di rango costituzionale";
- b) Il censurato art. 20 provocherebbe "ripercussioni" anche nei confronti del principio di uguaglianza tributaria, sancita dall'art. 3 della Costituzione. Secondo questo principio, a uguale manifestazione di forza economica dovrebbe corrispondere la medesima imposizione fiscale. La ragionevolezza entra in gioco nel prevedere che, se le parti optano per una struttura negoziale composta da diversi atti separati, un'operazione economicamente equivalente ma racchiusa in un singolo atto debba sottostare allo stesso prelievo.

Un terzo e ultimo argomento viene preso in considerazione dal giudice *a quo*, probabilmente già intuendo una delle possibili argomentazioni dei ricorrenti e della Corte costituzionale, e riguarda una possibile collisione dell'art. 20 con l'art. 10-bis della Legge 212/2000. Il rimettente non ritiene dirimente l'obiezione che, per contestare il collegamento negoziale, sia utilizzabile il ricorso al citato art. 10-bis. Dopo aver precisato che questo articolo era sopravvenuto all'avviso di liquidazione, egli riconosce la natura non antielusiva dell'art. 20 e afferma l'operatività "su piani distinti" delle due norme; se, da un lato, l'art. 10-bis consente di disconoscere gli effetti degli atti collegati qualora sia individuato uno scopo elusivo grazie

³³⁴ Così come approfondito al par. 1.1.2

all'espresso riferimento al "collegamento negoziale" (al secondo comma della norma), dall'altro ciò non implica necessariamente che il collegamento negoziale stesso non rilevi "sul piano obiettivo della mera qualificazione giuridica" previsto dall'art. 20 TUR.

Principalmente, sono queste le ragioni sulle quali la Corte di cassazione fonda le proprie argomentazioni per prospettare una mancata aderenza della norma al dato costituzionale. Ma, come intuibile, emergono fin da subito le crepe nell'impianto argomentativo del giudice rimettente, che si aggrappa alla giurisprudenza antecedente per motivare la questione di legittimità costituzionale.

3.3 Le critiche della dottrina alle argomentazioni della Corte di Cassazione
Il punto fermo su cui è necessario porre le fondamenta per poter comprendere le critiche all'ordinanza di rimessione è quello asserito della dottrina riguardo l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione³³⁵: si deve attribuire esclusivo rilievo agli effetti giuridici dell'atto stesso, andando oltre alla forma apparente o al *nomen juris*. Se, invece, si trasla il ragionamento nel campo civilistico, è necessario adottare la previsione dell'art. 1362 del Codice civile, *ergo* l'indagine della comune intenzione delle parti. Questo "sforzo ulteriore" non è richiesto in materia tributaria³³⁶. Ciò in quanto una riqualificazione effettuata sulla base di una combinazione negoziale, nella quale entrambi gli atti devono essere qualificati in ottica dei propri effetti giuridici, non può portare ad effetti giuridici radicalmente differenti tenuto conto del collegamento: in altre parole, e la fattispecie concreta d'esame ne è una dimostrazione, gli atti tramite i quali viene prima creata e poi trasferita la qualità di socio (conferimento e cessione delle partecipazioni), non possono postulare in qualsiasi caso l'acquisto dei beni di primo grado³³⁷. Anche perché, se ciò fosse vero, la riqualificazione dovrebbe produrre effetti anche ai fini dell'imposizione sul reddito³³⁸.

Queste poche ma semplici regole non devono essere minate da quel filone giurisprudenziale sorto a partire dagli anni '90 che ha risentito di un "contesto culturale e politico permeato dalla

³³⁵ Per approfondire si veda par. 1.1.4

³³⁶ Cfr. TUNDO, F., Le torsioni della giurisprudenza sull'imposta di registro e la certezza del diritto, *Corr. Trib.*, n.11, 2019, pp. 979-994

³³⁷ Assonime ha spiegato che "una riqualificazione basata sul collegamento di atti distinti potrebbe avere fondamento giuridico in alcune fattispecie nelle quali si tratti di mettere insieme più atti aventi la stessa causa giuridica – come nei casi di compravendita frazionata di beni che formano un compendio aziendale – ma sarebbe arbitraria qualora si volessero collegare negozi riconducibili a tipi diversi, ciascuno dei quali si caratterizza per avere una propria autonomia funzionale, formando una sequenza eterogenea dal punto di vista della causa (ove per causa, beninteso, s'intenda il concetto tipico di diritto privato di "funzione economico sociale" che il negozio oggettivamente persegue e che il diritto riconosce come rilevante ai fini della tutela apprestata)". Il concetto di "causa" verrà approfondito al paragrafo 3.7. In ASSONIME, La riqualificazione degli atti nell'imposta di registro, *cit.*

³³⁸ DELLA VALLE, E., L'art. 20 di nuovo nell'occhio del ciclone: si salvi chi può, *Corr. Trib.*, n.12, 2019, pp. 1053-1057

ricerca del contrasto di possibili forme di abuso”³³⁹, orientamento che ha generato un pericoloso scollamento tra intenzioni del legislatore e funzioni del prelievo da una parte e posizioni del Fisco e della giurisprudenza dall’altra. Proprio su questo impulso, il legislatore ha ritenuto opportuno prendere posizione modificando l’art. 20 del Testo Unico sull’imposta di registro, così come illustrato in precedenza. La modifica era chiaramente “ricognitiva di un approccio” ricavabile dalla natura di imposta d’atto del prelievo di registro e di un indirizzo interpretativo sostenuto dalla totalità della dottrina tributaristica³⁴⁰. E, proprio nel tentativo del legislatore di porre fine alla “singolar tenzone”, la Cassazione ha opposto le prime resistenze, asserendo la mancanza di retroattività della norma novellata³⁴¹ e negando la legittimità di una disposizione retroattiva che non rispecchia, a propria detta, “adeguati motivi di interesse generale”, nel caso di specie annullati dal presunto *favor* nei confronti del contribuente contenuto nella novella. L’affermazione risulta grave in quanto, se vera, la retroattività sarebbe attuabile soltanto per le norme che avvantaggiano il Fisco nelle proprie pretese erariali e limitando così fortemente la discrezionalità del legislatore³⁴². La Cassazione ha perciò reagito alla qualificazione del 2018 di “interpretazione autentica” della novella dell’art. 20 dell’anno precedente rimettendo alla Corte costituzionale la decisione sulla legittimità costituzionale dell’articolo e perseverando in “una interpretazione della norma che continuava a disconoscere la *ratio* e la prospettiva finalistica”³⁴³. La critica mossa da parte della dottrina è quella che l’intervento del legislatore di “manutenzione” della norma avrebbe potuto rappresentare un faro cui il contribuente poteva, seppur con cautela rivolgersi, ma la Suprema Corte non ha abbandonato la partita, sfavorendo la “*Rechtssicherheit*”, altresì individuabile nella “sicurezza giuridica”³⁴⁴.

La questione di legittimità costituzionale in rapporto agli artt. 3 e 53 Cost. è stata sollevata tramite l’ordinanza n. 23549/2019. La dottrina ha individuato sin da subito la fallacità dell’impianto argomentativo, mettendo in luce gli aspetti non convincenti degli argomenti addotti³⁴⁵. Il concetto attorno al quale ruota la questione, come visto nel paragrafo precedente, è quello secondo cui, non solo nel diritto tributario ma nella fiscalità nella sua interezza, il principio “imprescindibile ed anche storicamente radicato” della prevalenza della sostanza sulla

³³⁹ TUNDO, F., *Le torsioni*, *cit.*

³⁴⁰ *Ibid.*

³⁴¹ Andando contro anche ai lavori preparatori che deponavano in tal senso, si veda nota 375.

³⁴² *Ibid.*

³⁴³ *Ibid.*

³⁴⁴ DELLA VALLE, E., L’art. 20 di nuovo nell’occhio del ciclone, *cit.*

³⁴⁵ GAETA, A., Riqualficazione degli atti ai fini dell’imposta di registro: dubbi di costituzionalità sulla nuova norma, *Il Fisco*, n.39, 2019, pp. 3771-3778, in cui l’Autore mette in luce puntualmente le carenze dell’ordinanza: non si può non notare come sia omessa ogni considerazione circa il “classico” tema della dicotomia effetti giuridici versus effetti economici degli atti; né tantomeno è decisivo il riferimento agli artt. 21 e 22 T.U.R., che a ben vedere sembrano deporre per l’esclusiva rilevanza dell’atto-documento. La scelta del legislatore non appare né arbitraria, né irragionevole né eccentrica rispetto alla struttura del tributo, bensì avalla una radicata tesi dottrinale alla quale è dubbio che si possa reagire con utilizzo in *malam partem* dell’evocato principio di capacità contributiva.

forma entrerebbe in contrasto con la nuova formulazione dell'art. 20. La prevalenza della sostanza sulla forma verrebbe ad assumere per il giudice *a quo* il rango di “principio basilare” dell'ordinamento.

L'affermazione, sicuramente infondata, non è neppure sviluppata sul piano argomentativo. È un dato di fatto, accettato da dottrina e giurisprudenza, che il diritto tributario “si nutre del rispetto delle forme giuridiche”³⁴⁶; esse sono il pilastro della certezza del diritto, e se fosse vero il contrario, ovverosia che il principio fondamentale sul quale si fonda la materia è quello della “*substance over form*”, non solo verrebbero sovvertite le fonti del diritto, portando ad una “destrutturazione dell'ordinamento tributario”, ma si finirebbe per far prevalere sul diritto positivo quello vivente, caratterizzato dal “mutevole precedente giurisprudenziale”³⁴⁷. Estremizzando, non sarebbe più certa la natura di *civil law* del nostro ordinamento, ma ricadremmo, paradossalmente, in un sistema di *common law*. Considerata questa tanto allarmante quanto pericolosa conseguenza, non è stato possibile per la Cassazione argomentare il presupposto della prevalenza della sostanza sulla forma, proprio perché ciò costituirebbe una forzatura logica dell'ordinamento³⁴⁸. Le motivazioni illustrate dal giudice rimettente consistono, di conseguenza, essenzialmente su “parafrasi dei noti precedenti della Corte sull'art. 20 del TUR”³⁴⁹, non convincenti se prese nel contesto dell'ordinanza: il risultato non è quello di sostenere le proprie teorie, ma semplicemente di consentire “la continuità della giurisprudenza prima e dopo la legge interpretativa”³⁵⁰. E, se la continuità fosse mantenuta, verrebbe meno lo scopo della novella del legislatore che, con la modifica della norma, ha voluto riconoscere una fra le diverse interpretazioni date alla disposizione (quella della dottrina), così come da prassi per le norme di interpretazione autentica. Il tentativo avanzato dalla Corte di Cassazione è quello che in gergo scientifico si chiamerebbe *loop*, o, come meglio definito dal prof. Tundo, un “ragionamento circolare” che fonda l'impianto argomentativo delle proprie teorie sui precedenti giurisprudenziali che hanno generato quelle medesime teorie, disvelando il reale intento della Corte di “*bypassare* l'intervento interpretativo del legislatore”³⁵¹. Il richiamo da parte del giudice *a quo* al rispetto dell'art. 23 Cost. risulta “eccentrico”³⁵², dal momento che, se le teorie della Cassazione fossero state confermate dalla Corte costituzionale,

³⁴⁶ TUNDO, F., *Le torsioni*, *cit.*

³⁴⁷ *Ibid.*

³⁴⁸ Il principio menzionato “non solo non è ravvisabile - nei termini generali prospettati dalla Cassazione - in alcuna disposizione di legge (meno che mai nella materia del registro), ma soprattutto non è nemmeno una creazione della stessa giurisprudenza” secondo una sindacabile affermazione di TUNDO, F., *Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita*, *cit.*

³⁴⁹ TUNDO, F., *Le torsioni*, *cit.*

³⁵⁰ *Ibid.*

³⁵¹ *Ibid.*

³⁵² *Ibid.*

si sarebbe determinato l'effetto opposto: "l'infrazione dell'invocato criterio di tassatività e il *de profundis* della predeterminazione normativa"³⁵³.

Sul nesso che la Cassazione individua, nelle proprie argomentazioni, fra la natura di imposta d'atto (univocamente riconosciuta per l'imposta di registro) e la possibilità di valorizzare comunque i collegamenti negoziali si radica una profonda contraddizione. Le norme antiabuso sono le uniche a menzionare i collegamenti negoziali, ma di essi non vi è traccia né nell'art. 20, né nelle altre disposizioni del TUR; l'articolo censurato avrebbe però la funzione, come esposto *supra*, di permettere che la sostanza prevalga sulla forma individuando, "attraverso la combinazione ed il coordinamento degli effetti giuridici dei singoli atti" la "causa reale" del singolo atto. Secondo la dottrina³⁵⁴, un siffatto ragionamento porterebbe ad una sovrapposizione del presupposto di imposta d'atto del tributo con uno basato sulla capacità contributiva reddituale, oggetto di tassazione in altra sede: in questo caso si produrrebbe una vera e propria violazione del principio di capacità contributiva.

Il medesimo principio viene, inoltre, ripreso dalla Cassazione per affermare che, nell'imposta in esame, è l'atto il presupposto rivelatore di una capacità economica che il legislatore individua come espressione di capacità contributiva. Di per sé il ragionamento è ineccepibile. Ed è questo il motivo per cui risulta alquanto incomprensibile come esso possa costituire un punto a favore della teoria secondo cui la mancata considerazione degli atti collegati e gli elementi extratestuali porti ad un contrasto con il principio di capacità contributiva. Proprio in questo passaggio il giudice rimettente finisce per compiere un errore "testuale" che evidenzia l'illogicità del proprio ragionamento: nel ritenere che l'arrestarsi alla disamina dell'atto presentato alla registrazione, escludendo elementi metatestuali e collegamento negoziale, non possa generare "piena contezza e ricostruzione della forza economica e della capacità contributiva espresse dall'operazione", utilizza quest'ultimo termine al posto di "atto". Il "repentino mutamento di *wording*"³⁵⁵ evidenzia il "salto logico" del giudice rimettente, che confonde la capacità contributiva espressa dall'atto con quella dell'operazione, presa in considerazione dal legislatore unicamente nel campo dell'abuso del diritto. Se, presumendo una svista del giudice, volessimo invece considerare la capacità contributiva proprio di quell'atto presentato, la sostanza economica cui fa riferimento il rimettente è individuata "a monte" dal legislatore, che distingue "per categorie effettuali" gli atti contemplati, "le rispettive modalità di registrazione (a termine fisso od in caso d'uso) e di assolvimento del tributo (in misura fissa ovvero proporzionale)"³⁵⁶. Su queste previsioni dovrebbero, a detta di una parte della dottrina,

³⁵³ *Ibid.*

³⁵⁴ *Ibid.*

³⁵⁵ *Ibid.*

³⁵⁶ DELLA VALLE, E., L'art. 20 di nuovo nell'occhio del ciclone, *cit.*

concentrarsi i dubbi sulla costituzionalità dell'imposta di registro, che prevede per determinate fattispecie (nel caso concreto il conferimento e la cessione delle quote societarie) un'imposta fissa, mentre per altre (la cessione dell'azienda) un'imposta proporzionale³⁵⁷.

L'ordinanza ha come punto focale il richiamo alla discrezionalità del legislatore che, per essere considerata contraria ai principi della Carta fondamentale, dovrebbe presentare caratteri di irragionevolezza o arbitrarietà³⁵⁸. Ma, come precisamente evidenziato dalla dottrina, questi profili non hanno modo di essere individuati nella norma censurata: il legislatore, assumendo una fra le varie interpretazioni della norma, non può essere ritenuto irragionevole³⁵⁹, in quanto "la volontà del legislatore è sovrana, sia o meno in contrasto con la giurisprudenza concorde o quasi concorde, e incontra soltanto il limite dei principi costituzionali". In altre parole, "non è sufficiente il rilievo che la finalità avuta di mira dal legislatore è stata quella di intervenire per modificare d'imperio un'interpretazione giurisprudenziale sgradita"³⁶⁰. Per ricondurre sotto il profilo dell'irragionevolezza la novella dell'art. 20 del DPR 131/1986, la Cassazione, all'interno dell'ordinanza, porta a sostegno della sua tesi la sentenza n. 155 del 2001 della Corte costituzionale, ricavando da essa principi validi anche per l'imposta di registro, nonostante essa sia riferita alla tassazione del trattamento di fine rapporto. Se, da un lato, il principio che ne deriva è che è presente un collegamento tra prestazione d'imposta e consistenza economica dei presupposti impositivi affinché sia rispettato il principio di cui all'art. 53 Cost., dall'altro non è possibile comprendere quanto argomentato dal giudice rimettente, ossia come l'esclusione del collegamento negoziale dagli elementi rilevanti per determinare la capacità contributiva intacchi il nesso fra capacità contributiva ed imposizione nell'imposta di registro³⁶¹.

In ultima istanza, un giudizio critico deve essere mosso anche riguardo al tentativo della Suprema Cortedi slegare gli ambiti di applicazione dell'art. 20 e dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. In questo caso, sottolineare che nel primo non è presente un esplicito

³⁵⁷ *Ibid.* L'Autore afferma che pare paradossale una tale incongruenza nel sistema, che meriterebbe di essere eliminata. La modalità individuata dal giurista sarebbe quella di semplicemente prevedere la misura fissa anche per la compravendita d'azienda: un "livellamento verso il basso e non già verso l'alto". È la stessa Corte di cassazione che infatti afferma che il collegamento negoziale potrebbe operare sia a svantaggio che a vantaggio del contribuente, qualora una qualificazione giuridica operata in tal modo comporti una minore imposizione. Se gli effetti giuridici prodotti, a detta della Cassazione, sono i medesimi in entrambe le fattispecie negoziali, potrebbe pacificamente essere prospettato il livellamento anzidetto, "tanto più che l'applicazione dell'imposta proporzionale sulla vendita d'azienda costituisce un unicum in un sistema che, per tutti gli altri atti idonei a determinare la circolazione di complessi aziendali (...) e per le operazioni straordinarie (...) dispone la tassazione in misura fissa".

³⁵⁸ Si veda, sul tema, TUNDO, F., Un legislatore volitivo, *cit.* L'A. richiama le sentenze della Corte costituzionale nn. 229/1999 ("Il legislatore ordinario, pertanto, nel rispetto del suddetto limite, può emanare norme con efficacia retroattiva, interpretative o innovative che esse siano, a condizione però che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti"), 6/1994, 123/1988, in cui si afferma che "non può ritenersi irragionevole la norma che si limita ad assegnare alla disposizione interpretata uno dei significati in essa contenuto".

³⁵⁹ *Ibid.*

³⁶⁰ *Ibid.*

³⁶¹ *Ibid.*

riferimento ai collegamenti negoziali, cosa che invece è riscontrabile nel secondo, non giova alla tesi della Cassazione, anzi la rende più complicata da sostenere. L'implicazione che l'assenza del termine lasci aperto lo spazio alla sua adozione anche nel campo dell'interpretazione e non solo in quello dell'abuso non pare, alla luce di quanto esposto dalla Cassazione stessa, un fondato ragionamento³⁶². Per di più nella prospettiva che, se effettivamente fosse instaurabile un accertamento basato sull'art. 20, non seguirebbero in esso le garanzie previste dalla disciplina antiabuso³⁶³. Oppure, con un altro punto di vista, non rimarrebbe spazio all'interno dell'imposta di registro al campo di operatività dell'art. 10-bis.³⁶⁴ Nel ragionamento deve essere fatta rientrare anche la previsione di cui all'art. 176 TUIR che al suo interno rinvia proprio all'art. 10-bis dello Statuto: “assumendo la sopravvenienza dell'art. 20 TUR come regola interpretativa che consente di tener conto del collegamento negoziale, ne conseguirebbe una sorta di *interpretatio abrogans* dell'art. 176 del TUIR”³⁶⁵.

3.4 Le eccezioni della società SGD Srl;

Se, da un lato, la dottrina ha contribuito a mettere in luce le fallacie argomentative della Cassazione, dall'altro, all'interno della procedura di legittimità costituzionale, le ragioni adottate dalla contribuente SGD Srl hanno inciso direttamente nella decisione di rigetto della questione da parte della Corte costituzionale. Esse, pur presentando dei tratti simili a quelli delle critiche dottrinali, analizzano altri aspetti originali meritevoli di menzione:

- a) In via preliminare, viene eccepita dalla società la manifesta inammissibilità della questione di legittimità, poiché la rilevanza della questione stessa è “non corretta o implausibile”; il motivo è che l'argomentazione della Cassazione si basa su un orientamento giurisprudenziale fondato sulla lettera dell'art. 20 anteriore alla modificazione del legislatore. Quest'ultimo non è l'articolo censurato, bensì lo è quello venutosi a delineare in seguito alla novella del 2017: il giudice rimettente avrebbe dovuto, perciò, non solo dimostrare la compatibilità dell'orientamento suddetto con la norma censurata, ma anche che esso è l'unico compatibile con i principi costituzionali. A sfavore dell'unicità interpretativa, depone quanto affermato dalla dottrina e dalla sentenza Cass. 2054/2017³⁶⁶.

³⁶² TUNDO, F., *Le torsioni*, *cit.*

³⁶³ Secondo Assonime: “si verrebbe a creare una disciplina parallela dell'abuso del diritto, specifica dell'imposta di registro, ma molto più rigorosa di quella generale, senza che tale maggior rigore possa trovare alcuna ragionevole giustificazione” *In* ASSONIME, *La riqualificazione degli atti nell'imposta di registro*, *cit.*

³⁶⁴ DELLA VALLE, E., *L'art. 20 di nuovo nell'occhio del ciclone*, *cit.*

³⁶⁵ *Ibid.*, si veda paragrafo 1.2.5

³⁶⁶ L'eccezione è stata dichiarata infondata dalla Corte costituzionale, dal momento che la rilevanza era stata adeguatamente motivata dal giudice rimettente, “sia precisando che la norma – in quanto dichiaratamente

- b) Nel sostenere l'irragionevolezza del legislatore nella modifica dell'art. 20 non viene rilevata dalla Cassazione un'eventuale manifesta irragionevolezza, arbitrarietà o irrazionalità della normativa; la novella risulta, invece, secondo la Società, "rientrante nel perimetro della discrezionalità legislativa". È il canone della certezza giuridica che ha spinto il legislatore a chiarire, mediante una norma di interpretazione autentica, che "l'accertamento dell'effettiva operazione negoziale, valorizzando lo scopo economico o la causa reale, trova spazio solamente nell'ambito delle norma antielusive";
- c) Il rimando ad un asserito principio di prevalenza della sostanza sulla forma produrrebbe un indirizzo del tutto "erroneo e fuorviante". Come già messo in luce dalla dottrina, la società pone l'accento sul pericolo che potrebbe scaturire da questo indirizzo, ossia il sovvertimento delle fonti del diritto; per quanto concerne il "radicamento storico" richiamato dalla Cassazione, esso può considerarsi superato grazie alla novella dell'art. 20 intervenuta nel 1972 e poi ribadita nel DPR 131/1986 con il riferimento agli "effetti giuridici" degli atti. Come ribadito dagli orientamenti dottrinali, la valorizzazione del collegamento negoziale e della causa reale del singolo atto non sarebbero compatibili né con la natura di imposta d'atto del registro né con l'art. 53 della Costituzione, perché essi porterebbero come conseguenza "la tassazione della capacità contributiva reddituale due volte, con l'imposta sul reddito e con l'imposta di registro";
- d) Di conseguenza, risulta infondata la questione di legittimità sia per l'art. 53 Cost., dal momento che essa è finalizzata "ad eludere l'intervento interpretativo del legislatore, in contrasto con il criterio di tassatività e predeterminazione normativa" *ex art. 23 Cost.*, sia per l'art. 3 Cost., poiché la "disparità di trattamento" è positivizzata dal legislatore con la previsione di fattispecie non parificate, segnatamente imposta proporzionale e tassazione in misura fissa, lasciando il contribuente libero di scegliere la modalità di cessione del complesso aziendale;
- e) Alcuni punti toccati dalla SGD Srl sono attinenti alla normativa europea, in particolare al fatto che la disciplina dell'imposizione indiretta sui conferimenti d'azienda e sulla cessione di partecipazioni è regolata da una normativa comunitaria³⁶⁷ e che una tassazione proporzionale, derivante dalla riqualificazione operata dal Fisco, entrerebbe in contrasto con l'art. 5 della Direttiva che vieta di assoggettare ad imposizione indiretta le operazioni di costituzione di società di capitali e di aumento del capitale sociale mediante conferimento in natura. Rileva la Società, inoltre, che una riqualificazione del

interpretativa e, quindi, con portata retroattiva – si applica al giudizio a quo, sia richiamando il tenore letterale delle disposizioni oggetto delle questioni".

³⁶⁷ Il riferimento è alla Direttiva 2008/7/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008 sulle imposte indirette sulla raccolta di capitali.

tipo esaminato porterebbe al “disconoscimento dell’esistenza della società (...) come autonomo soggetto giuridico”, dal momento che ignora gli effetti giuridici scaturenti dal conferimento *in primis* e dalla cessione delle partecipazioni in seguito³⁶⁸;

- f) Viene ribadita la differenza dei termini “atto” e “operazione”, usati dalla Cassazione in modo indistinto nelle proprie argomentazioni con il rischio di cadere nell’errore di contaminare con espressioni tipiche delle imposte dirette e delle norme antiabuso anche l’imposta di registro che, come noto, imposta diretta non è;
- g) Uno dei punti sui quali la Società insiste maggiormente è quello della “certezza del diritto”, unitamente all’ “unitarietà dell’ordinamento”. Il riferimento è all’art. 176 del DPR del 22 dicembre 1986, n. 917, che, al comma 3, riconosce piena legittimità fiscale dal lato delle imposte dirette all’operazione oggetto di riqualificazione nella fattispecie concreta. Se non fosse rispettata l’unitarietà dell’ordinamento sarebbe violato anche il canone di ragionevolezza;
- h) Da ultimo, viene catalogato come “debole e contraddittorio” il percorso interpretativo basato sulla differenza e l’operatività su due piani distinti dell’art. 20 TUR e dell’art. 10-bis della Legge 212/2000. Viene fatto riferimento all’art 53-bis TUR, il quale prevede che “*fermo restando quanto previsto dall’articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell’imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347*”³⁶⁹. L’espresso richiamo alla normativa antiabuso fornirebbe un ulteriore elemento a favore dell’applicabilità della stessa nel campo del collegamento negoziale anche per l’imposta di registro.

3.5 Le eccezioni dell’Avvocatura dello Stato;

Nella questione è intervenuta anche la Presidenza del Consiglio dei Ministri ponendosi in contrasto alle pretese di incostituzionalità della Cassazione e chiedendo la loro inammissibilità o infondatezza³⁷⁰. Ma, contrariamente a quanto argomentato in egual modo da dottrina e società

³⁶⁸ Ciò si porrebbe in contrasto con gli artt. 2332 e 2352 c.c. e l’art. 12 della Direttiva 2009/101/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 16 settembre 2009.

³⁶⁹ Come fa notare BASILAVECCHIA, M., *Quel che resta dell’atto: considerazioni sull’imposta di registro*, *Corr. Trib.*, n.5, 2019, pp. 477-480: la disposizione di cui all’art. 53-bis TUR “ha una portata dirimpante, perché un’istruttoria destinata a ricercare le prove degli effetti giuridici concretamente prodotti dall’atto (si pensi alla possibilità di procedere ad indagini finanziarie) ha in sé la negazione, almeno potenzialmente, della natura tradizionale dell’imposta, come imposta d’atto. In senso contrario: BEGHIN, M., *L’interpretazione dell’atto ai fini dell’imposta di registro*, *cit.*; per approfondire quest’ultima tesi è si rimanda all’ultimo paragrafo del presente elaborato.

³⁷⁰ Secondo TUNDO, F., *Le torsioni*, *cit.*: la novella è stata fortemente voluta dal legislatore e, dato ancora più rilevante, due governi espressione di diverse maggioranze parlamentari hanno assunto un ruolo determinante nella

SGD Srl, le ragioni addotte dall'Avvocatura dello Stato, in veste di rappresentante e difensore del Presidente del Consiglio, attengono a profili differenti o addirittura contrari. In particolare, esse possono essere riassunte come segue:

- a) L'eccezione di inammissibilità delle questioni appoggia su diversi punti. Il primo, e più banale, è la mancanza di sufficienti argomentazioni da parte del rimettente. Un argomento invece originale e assai discutibile attiene al significato che, secondo l'Avvocatura, sarebbe da affidare ai termini utilizzati dal legislatore nella novella del 2017. La Cassazione, infatti, considera la locuzione "elementi extratestuali" in un'accezione troppo ampia; ma, se venisse ristretta, sarebbe idonea a superare i dubbi di costituzionalità. Il procedimento da seguire è quello di calare i termini in un contesto concreto, facendo riferimento alle categorie concettuali proprie del diritto civile e di quello tributario. Nel primo ambito, infatti, il termine "rileva secondo le norme che disciplinano i modi e le forme di esercizio dell'autonomia privata e l'interpretazione del negozio giuridico". E ciò da quanto desumibile dagli articoli 1321, 1346, 1325 e 1362 del Codice civile. L'ultimo articolo, in particolare, valorizza il "comportamento successivo" delle parti, "includendo la valutazione degli elementi extratestuali". Nell'imposta di registro, invece, la disciplina "sottopone al tributo non l'atto-documento, ma l'atto negozio". Qualificando correttamente l'"atto-negozio" è possibile pervenire all'assoggettamento al corretto tributo (ad esempio registro o IVA un caso di alternatività) oppure alla corretta aliquota. Questo ragionamento implica necessariamente e preventivamente il rispetto del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, per il fatto di aver "mantenuto l'aggancio della tassazione alla sostanza rispetto alla forma apparente"³⁷¹. Il concetto è proprio quello per cui gli "elementi extratestuali" che il legislatore esclude per la valutazione degli effetti giuridici, sarebbero "tutti quegli atti o fatti che siano completamente extravaganti rispetto alla volontà e agli effetti immediatamente desumibili dall'interpretazione dell'atto formulata ai sensi dell'art. 1362 e ss. c.c.". In altri termini, secondo l'Avvocatura, la zona di irrilevanza degli elementi extratestuali coincide con gli "*interna corporis* della volontà delle parti, a contenuto meramente economico e non giuridicamente rilevante". E analoghe considerazioni sono da fare per i collegamenti

vicenda approvando una legge del 2017 e l'altra quella del 2018. Quest'ultima, oltretutto, approvata con l'apposizione della fiducia su un maxi-emendamento che la conteneva "a testimoniare la ferma determinazione dell'esecutivo in quel momento in carica nel sostenere il provvedimento decisivo". Si veda sul punto anche TUNDO, F., *Le 99 Piaghe del Fisco*, cit.

³⁷¹ Da rilevare come il principio della prevalenza della sostanza sulla forma non viene respinto dall'Avvocatura, anzi viene addirittura confermato.

negoziali, laddove “il collegamento non sia frutto dell’autonomia negoziale, ma occasionato da fattori causali eteronomi rispetto alla volontà delle parti”. Ciò che l’Avvocatura sostiene, in sintesi, è che l’interpretazione della novella deve essere letta con la chiave della “previgente interpretazione dell’art. 20 raggiunta dal diritto vivente”, avvalorando il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, senza far menzione delle conseguenze viste in precedenza che graverebbero sul sistema giuridico³⁷²;

- b) Ancora in termini di inammissibilità della ordinanza di rimessione, l’Avvocatura sostiene che, se si dovesse basare la lettura dell’art. 20 sul principio di capacità contributiva, allora l’esame degli elementi esterni all’atto presentato alla registrazione risulterebbe addirittura necessario³⁷³. E, alla luce dei principi annunciati dalla stessa Corte, il rimettente avrebbe dovuto indagare se da detti principi si sarebbero potuti ottenere “utili criteri ermeneutici volti a superare sul piano interpretativo i prospettati dubbi di incostituzionalità”.
- c) Nel merito, invece, viene messa in luce la risultanza degli interventi novellativi del legislatore, ossia che “il collegamento negoziale volontario risulta rilevante ai fini dell’imposta di registro, salvo le ipotesi espressamente previste, solo nell’ambito dell’accertamento antielusivo”, con le dovute garanzie di contraddittorio endoprocedimentale *ivi* previste a pena di nullità dell’atto impositivo. E questa sarebbe la modalità corretta di applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma: attraverso l’art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente e non attraverso l’applicazione estensiva dell’art. 20 TUR. La scelta del legislatore è quindi ragionevole e non arbitraria poiché la coerenza del sistema viene tutelata dalla normativa antielusiva, evitando qualsivoglia violazione dei parametri costituzionali.

Risultano, quindi, poco coerenti le affermazioni dell’Avvocatura, che *in primis* invoca l’inammissibilità della questione di legittimità, invitando all’attribuzione di un meno ampio significato dei concetti di “elemento extratestuale” e “collegamento negoziale” rispetto a quello

³⁷² L’eccezione è manifestamente infondata a detta della Corte costituzionale, poiché la Cassazione esclude espressamente la possibilità di un’interpretazione costituzionalmente conforme basandosi su “lettera, ratio e contesto di emanazione”, ritenendola in maniera assoluta “inequivoca ed invalicabile nel prescrivere l’estromissione degli elementi extratestuali e degli atti collegati dall’opera di qualificazione negoziale”. Dal momento che la Corte costituzionale ha recentemente ribadito, nella sentenza n.217 del 2019, che il riferimento “ad un’ulteriore interpretazione alternativa, che il giudice a quo non ha ritenuto di fare propria, non riveste alcun significato di rilievo”, se opposta al “tenore letterale della disposizione” che supporta la questione di legittimità costituzionale di una norma. L’interpretazione alternativa, infatti, attiene non all’ammissibilità, bensì al merito della questione.

³⁷³ Ciò in luce dei principi enunciati dal giudice rimettente nell’ordinanza stessa e, segnatamente, che l’atto presentato non è l’atto-documento, ma l’atto-negozio, la prevalenza della sostanza sulla forma, il principio secondo cui la capacità contributiva è individuata solo in funzione degli elementi metatestuali e di collegamento, la ricerca della causa concreta e reale dell’atto e che essa non è lasciata alla discrezionalità delle parti e, infine, il principio della indisponibilità della qualificazione contrattuale ai fini fiscali

assegnato dalla Cassazione. Questa lettura porterebbe a non discostarsi eccessivamente, anzi di perseverare, nell'interpretazione consolidata della giurisprudenza di legittimità dell'art. 20 TUR, salvaguardando così un fantomatico principio di *substance over form* e producendo una incomprensibile *interpretatio abrogans* della novella del 2017. Dall'altro, nel merito, raccomanda di avvalorare il collegamento negoziale nell'istituto del divieto dell'abuso del diritto, sottraendolo ad un'applicazione estensiva dell'art. 20 TUR. Così facendo, l'Avvocatura, cade nell'errore di vanificare la scelta del legislatore di riportare ordine nel campo dell'imposta di registro e, segnatamente, nell'interpretazione degli atti presentati alla registrazione, da effettuarsi esclusivamente sugli effetti giuridici dell'atto stesso, prescindendo da elementi extratestuali e atti collegati, e di lasciare ogni eventuale sindacato sul merito dell'abuso del diritto all'art. 10-bis. Quella che, a detta della dottrina³⁷⁴, può dirsi "un'occasione sprecata" da parte dell'Avvocatura, che poteva rendersi partecipe della cessazione di un contrasto fra poteri dello Stato, "fattosi ormai insopportabile".

3.6 La decisione della Corte costituzionale sul merito della questione;
La Corte costituzionale ha ritenuto infondate nel merito le questioni di legittimità sollevate dalla Cassazione con riguardo agli artt. 3 e 53 Cost. L'attenta disamina ha inizio con la statuizione della norma di cui all'art. 20 TUR: essa dispone che "nell'applicare l'imposta di registro secondo l'intrinseca natura e secondo gli effetti giuridici dell'atto da registrare, indipendentemente dal titolo o dalla forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso (intesi quali effetti giuridici del negozio veicolato in un documento), prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi". Si rinvengono, *ab origine*, alcuni punti sui quali la Corte fonda il proprio percorso esplicativo: l'esclusività del singolo atto presentato a registrazione come univoco presupposto d'imposizione dell'imposta di registro, *ergo* l'assegnazione definitiva alla categoria delle imposte d'atto dell'imposta di registro, e il valore degli articoli successivi a quello censurato per supportare la propria tesi.

La lettura della norma da parte della Corte muove da tre criteri, in quest'ordine enunciati: il senso fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la loro connessione, i lavori preparatori (in particolare la relazione illustrativa all'art. 1, comma 87, della legge n. 205 del 2017)³⁷⁵ e tutti i comuni criteri ermeneutici, in particolare quello sistematico. Ebbene, essi

³⁷⁴ TUNDO, F., Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita, *cit.*

³⁷⁵ Nel documento, nella parte riferita alle modifiche del Testo Unico sull'imposta di registro, si legge: "La modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa dell'articolo 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), rubricato 'interpretazione degli atti'. Tali incertezze interpretative sono rese evidenti anche dall'esame delle pronunce della giurisprudenza di legittimità che, in alcune sentenze, ha riconosciuto una valenza antielusiva all'articolo 20 del TUR, mentre in altri arresti, soprattutto in quelli più recenti,

sosterrebbero “univocamente” di prescindere dagli elementi extratestuali e dal collegamento negoziale per l’interpretazione dell’atto presentato alla registrazione. Di modo che il significato fornito dal giudice rimettente, secondo cui per atto si deve intendere un “negozio complessivo, anche se non interamente espresso in un unico documento”, seppur non sindacabile in merito alla correttezza, non può essere considerato l’unico per un’interpretazione costituzionalmente accettabile. Neppure l’“interpretazione adeguatrice” proposta dall’Avvocatura può essere accolta, così come già annunciato nel paragrafo precedente, sia perché produrrebbe un’inutilità della novella del legislatore sull’art. 20, sia perché è incontrovertibile il dato letterale della norma che giammai fa riferimento a elementi extratestuali “fuori o dentro il contesto”.

ha ritenuto di dover procedere alla riqualificazione delle operazioni poste in essere dai contribuenti, attraverso il perfezionamento di un atto o di una serie di atti, facendo ricorso ai principi sanciti dall’articolo 20 del TUR; secondo tale tesi interpretativa, la riqualificazione può essere operata, dunque, senza dover valutare il carattere elusivo dell’operazione posta in essere dai contribuenti. La norma introdotta è volta, dunque, a definire la portata della previsione di cui all’articolo 20 del TUR, al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all’atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici “collegati” con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell’atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote). È evidente che ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l’attività interpretativa di cui all’articolo 20 del TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell’abuso del diritto di cui all’articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). In tale sede andrà quindi valutata, anche in materia di imposta di registro, la complessiva operazione posta in essere dal contribuente, considerando, dunque, anche gli elementi estranei al singolo atto prodotto per la registrazione, quali i fatti, gli atti e i contratti ad esso collegati. Con le modalità previste dall’articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, potrà essere, quindi, ad esempio, contestato l’abusivo ricorso ad una pluralità di contratti di trasferimento di singoli assets al fine di realizzare una cessione d’azienda.” *Consultabile sul sito:* <<<http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/DF/333285.pdf>>>, p. 126.

Nel dossier alla Legge di Bilancio 2019 viene invece specificato: “per effetto delle modifiche in esame, le modifiche apportate dalla legge di bilancio 2018 sono qualificate espressamente come norme di interpretazione autentica (come prescritto dall’articolo 1, comma 2 dello Statuto del Contribuente, legge n. 212 del 2000): di conseguenza, la modifica non si applica a decorrere dal 1° gennaio 2018, ma ha portata retroattiva anche per le registrazioni precedenti a tale data”. *Consultabile sul sito:* <<<http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01097777.pdf>>>, pp. 1299 ss.

È utile esaminare inoltre l’interrogazione parlamentare del 28 novembre 2018, nella quale viene chiarito come nella sentenza 2007/2018 Cass. si evidenzia la natura non interpretativa ma innovativa della norma. Anche da tale sentenza si evince quanto chiarito dal Sottosegretario all’Economia “Le modifiche apportate all’articolo 20 del TUR trovano, quindi, applicazione con riferimento all’attività di liquidazione dell’imposta effettuata dagli uffici dell’Agenzia a decorrere dal 1o gennaio 2018, a prescindere dalla data di registrazione degli atti”. Nel testo dell’interrogazione si specifica: “Francesco Acquaroli prende atto della risposta del Sottosegretario, con la quale si chiarisce la portata innovativa e non interpretativa delle disposizioni in questione. Ritiene importante, seppure oggetto di amara soddisfazione, aver chiarito definitivamente l’ambiguità denunciata, ma confessa che si sarebbe atteso una risposta più favorevole nei confronti dei contribuenti, che sapranno in ogni caso che, per quanto riguarda le situazioni pendenti, non trova applicazione l’articolo 20 del Testo unico sull’imposta di registro ed è dunque inutile presentare ricorsi”. *Consultabile sul sito:*

<<<https://www.camera.it/leg18/824?tipo=C&anno=2018&mese=11&giorno=28&view=&commissione=06&pagina=data.20181128.com06.bollettino.sede00020.tit00020#data.20181128.com06.bollettino.sede00020.tit00020>>> Si può ritenere che la presente interrogazione ha, in un certo qual modo, spronato il legislatore a ripensare nel dettaglio a quanto affermato dal Sottosegretario, pervenendo alla disposizione nella Legge di Bilancio del 2019. Cfr. TUNDO, F., *Le 99 Piaghe del Fisco*, cit.

La Corte ricorda la lunga storia dell'imposta di registro e, in particolare, del dibattito sul tema dell'interpretazione degli atti, così come già esplicitato nel presente documento al primo capitolo e approfondito nel secondo, svoltosi fra le due scuole di pensiero che più hanno inciso nel corso del tempo sulla materia: la Scuola di Pavia e la scuola della teoria giuridica. La disamina è effettuata nell'ottica di confermare quanto già ribadito dal "Giudice delle Leggi": il legislatore ha inteso ricondurre l'art. 20 "all'interno del suo alveo originario", ovverosia quello dove l'attività ermeneutica si basa sugli effetti giuridici del singolo atto presentato a registrazione, "secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa", coerentemente con "i principi ispiratori della disciplina" e con la "natura di imposta d'atto" del tributo. Ciò risulta, quindi, in un esercizio "non manifestamente arbitrario" della potestà legislativa, dal momento che viene "rispettata la coerenza interna della struttura d'imposta con il suo presupposto economico, coerenza sulla cui verifica verte il giudizio di legittimità costituzionale", come affermato nella sentenza.

Per avvalorare la sistematicità di questa lettura viene posto l'accento sull'ultimo inciso della novella del legislatore: l'esclusione degli elementi extratestuali e degli atti collegati è da operare "salvo quanto disposto dagli articoli successivi". Questi ultimi contemplano la valutazione dei sopracitati elementi, valorizzando le vicende esteriori all'atto e riguardanti il negozio fra le parti, al fine della corretta qualificazione e applicazione dell'imposta. La specificazione, a detta della Corte, opera a favore del significato voluto dal legislatore, dando forza alla previsione che, effettivamente, nel caso in esame, questi elementi siano da escludere.

Il passaggio che chiude il cerchio è rintracciabile, secondo la Corte, con riferimento all'art. 10-bis della Legge 212/2000 e, quindi, all'istituto dell'abuso del diritto. L'ottenimento degli indebiti vantaggi fiscali che, a detta del giudice rimettente, non verrebbe individuato se venisse favorita la lettura della dottrina, è prevenuto grazie alla norma sull'elusione fiscale. Se, da un lato, gli atti collegati non rientrano nel campo di applicazione dell'interpretazione dell'atto presentato a registrazione, essi sono per certo inclusi nella ricerca di eventuali intenti di ottenimento di vantaggi fiscali non coerenti con il sistema tributario. Da questa interazione delle norme si evince e si stabilisce l'effettiva coerenza dell'ordinamento tributario sul tema, fornendo al contribuente le dovute garanzie tutelate dalla normativa antiabuso, *in primis* il contraddittorio endoprocedimentale.

L'ultimo aspetto evidenziato dalla Corte costituzionale è un monito al legislatore: è necessario un aggiornamento della disciplina sull'imposta di registro, poiché, pur essendo coerente con il dato costituzionale, appare obsoleta³⁷⁶ in contrapposizione allo sviluppo di "moderne tecniche

³⁷⁶ TUNDO, F., Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita, *cit.*, secondo cui "tale ultimo passaggio, solo apparentemente incidentale, fa invece luce piena sulla posizione della Corte

contrattuali” e all’“attuale stato di evoluzione tecnologica”; quest’ultimo, a detta della Consulta, potrebbe migliorare sia il sistema di registrazione degli atti notarili, sia la gestione della documentazione da parte degli uffici amministrativi finanziari.

3.7 Analisi critica della decisione della Corte: riflessioni sul concetto di “causa concreta” e sulle conseguenze degli atti simulati nell’imposta di registro

La sentenza della Corte costituzionale consegna una lettura che chiude “la tormentata storia della portata dell’art. 20 del T.U.R. con riferimento al fenomeno del collegamento negoziale”³⁷⁷. Il risultato della pronuncia, condiviso dalla dottrina all’unanimità³⁷⁸, è che la questione del collegamento negoziale si sposta ora in un campo prettamente elusivo e segnatamente sul piano di applicazione dell’art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente. Bisogna osservare con la lente di questo istituto la riqualificazione da parte dell’Amministrazione finanziaria di operazioni come quella della fattispecie concreta oggetto di contesa nella sentenza, ovvero sia di circolazione indiretta del compendio aziendale, in cessione diretta. Ciò avviene, come previsto dalla norma di cui alla Legge 212/2000, “allorquando la suddetta circolazione indiretta, priva di sostanza economica, sia volta essenzialmente a realizzare vantaggi fiscali indebiti in assenza di ragioni extrafiscali non marginali”³⁷⁹ e, perciò, nel caso di “impiego abnorme della strumentazione negoziale”³⁸⁰. L’istituto dell’abuso del diritto, se considerato in simbiosi con l’imposta di registro così come descritta dalla Corte, funge quindi da punto fermo per stabilire una coerenza sistematica del tributo in esame, sia sotto l’aspetto dell’uguaglianza tributaria che della capacità contributiva³⁸¹. Di importanza fondamentale è, in questo senso, anche la confutazione dell’asserito principio di prevalenza della sostanza sulla forma costituente, secondo il giudice rimettente, uno strumento per poter indagare la “causa concreta” dell’atto. Quest’ultima a sua volta utilizzata come vero e proprio grimaldello dall’Amministrazione fiscale per scardinare la portata dell’art. 20 e

costituzionale in ordine al riparto tra i poteri dello Stato in materia fiscale e sulla rilevanza che assume, appunto, la volontà sovrana del legislatore.”

³⁷⁷ DELLA VALLE, E., Il collegamento negoziale nell’imposta di registro: un capitolo chiuso?, *cit.*

³⁷⁸ DE MITA, E., Sul registro prevale la forma, *Il Sole 24 Ore*, 11 agosto 2020; Id., Sulle tasse vietato interpretare, *Il Sole 24 Ore*, 25 agosto 2020; AMBROSI, L., Sull’imposta di registro resta l’incognita dell’abuso del diritto, *Il Sole 24 Ore*, 31 luglio 2020; DELLA VALLE, E., Il collegamento negoziale nell’imposta di registro: un capitolo chiuso?, *cit.*; MELIS, G., L’art. 20, d.p.r. n. 131/1986 e l’interpretazione degli atti sottoposti al registro: The End!, *Giustizia Insieme*, 2020; BEGHIN, M., L’interpretazione dell’atto ai fini dell’imposta di registro: un esercizio a geometria variabile, *cit.*; ASSONIME, La riqualificazione degli atti nell’imposta di registro, *cit.*

³⁷⁹ *Ibid.*

³⁸⁰ BEGHIN, M., L’interpretazione dell’atto ai fini dell’imposta di registro: un esercizio a geometria variabile, *cit.*

³⁸¹ DELLA VALLE, E., Il collegamento negoziale nell’imposta di registro: un capitolo chiuso?, *cit.*, in cui l’Autore afferma che l’operazione è contestabile sotto il profilo dell’art. 10-bis allorquando essa si articola in “più di due operazioni soggette a tassa fissa”, in quanto in esse si configura “un’area grigia” che non ricade nel principio tratto dall’art. 176 TUIR che implica “l’indifferenza dell’ordinamento rispetto alle modalità di circolazione dei compendi aziendali”.

utilizzare la norma con fini antielusivi³⁸². Per comprendere il tema della causa concreta si vedano le sentenze n. 20398 Cass. del 29 aprile 2005 sul *dividend washing*³⁸³ e Sent. 26 giugno 2007, n. 45, della Comm. Trib. Reg. Friuli-Venezia Giulia, Sez. X, sul *dividend stripping*³⁸⁴; in assenza di una specifica norma antielusiva (introdotta dal legislatore successivamente all'elevazione dell'avviso di accertamento nei processi in esame), si poneva il problema se lo scopo realizzato dai contratti fosse elusivo, ovvero, fosse una questione di qualificazione del contratto stesso³⁸⁵ e, perciò, se ci fosse la "possibilità di osteggiare il conseguimento di vantaggi tributari mediante l'impiego di strumentazione civilistica"³⁸⁶. La Cassazione, nel primo processo, ha ritenuto che le parti avessero effettivamente voluto cedere le partecipazioni e non ha indagato pertanto il profilo della qualificazione: essendo contratti "realmente voluti", non si ricadeva nella simulazione. La Suprema Corte ha ritenuto che "la mancanza di uno scopo o di un vantaggio economico" privasse il negozio di un elemento essenziale: quello della causa³⁸⁷. Di conseguenza, applicando l'art. 1418 del Codice civile³⁸⁸, i giudici hanno deliberato la nullità dei contratti. La "causa" consisterebbe a detta dei giudici, quindi, non nella causa "astratta", perciò quella del tipo negoziale della vendita³⁸⁹, negozio nella fattispecie effettivamente voluto dalle parti, ma in quella "concreta", ergo quella ricavabile dalla risposta alla domanda "quale risultato economico si prefiggevano le parti?". Laddove la risposta "non sia (o sia solo

³⁸² Come viene fatto notare da Corasaniti: "per mezzo della teoria della causa concreta la Corte di cassazione ha sì riconosciuto all'art. 20 TUR, la natura di regola interpretativa di atti a prescindere da qualunque riferimento all'eventuale disegno o intento elusivo delle parti, ma lo ha fatto attribuendo a tale disposizione una asserita funzione qualificatoria della causa reale dell'operazione economica, in rapporto di prevalenza della causa effettiva dell'atto rispetto alla causa cartolare (...) Attribuire all'art. 20 TUR la funzione di norma qualificatoria della causa reale dell'operazione significa disconoscere la natura di imposta d'atto dell'imposta di registro per ammetterne invece la natura di imposta di negozio" In CORASANITI, G., Il dibattito sulla natura e funzione dell'art. 20 TUR tra evoluzioni normative e consolidati orientamenti giurisprudenziali, *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 3, 2019, pp. 212-222.

³⁸³ il *dividend washing* era un'operazione in cui, per avvantaggiarsi di regimi fiscali più convenienti, avveniva una cessione di partecipazioni, prima del distacco di un dividendo, da parte di un ente che non avrebbe diritto al credito d'imposta (es. un fondo di investimento) ad un ente che lo ha (es. società di capitali). Successivamente avveniva la retrocessione con oggetto gli stessi titoli.

³⁸⁴ Il *dividend stripping*, invece, era una sequenza negoziale attuata in passato in cui una società estera, per ridurre l'onere fiscale di una distribuzione di dividendi da parte di una controllata italiana, assegnava ad una terza società italiana il diritto di usufrutto sulle azioni, creando la premessa per il credito d'imposta allora vigente. Successivamente avveniva la retrocessione dei suddetti dividendi mediante pagamento alla nuda proprietaria dei diritti di usufrutto.

³⁸⁵ STEVANATO, D., Le ragioni economiche nel *dividend washing* e l'indagine sulla causa concreta del negozio: spunti per un approfondimento, *Rass. Trib.*, n. 1, 2006, pp. 295-325. L'Autore spiega come la questione della qualificazione riguardasse, nel caso concreto, la "mera cessione del diritto di credito a riscuotere il dividendo, anziché cessione di veri e propri poteri "dominicali" sul bene-fonte, cioè l'azione".

³⁸⁶ BEGHIN, M., Il *dividend stripping* tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusiva e abnorme impiego di strumentazione civilistica, *Riv. Dir. Trib.*, II, 2007, 691 ss.

³⁸⁷ STEVANATO, D., Le ragioni economiche nel *dividend washing* e l'indagine sulla causa concreta del negozio, *cit.*

³⁸⁸ "Il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente. Producono nullità del contratto la mancanza di uno dei requisiti indicati dall'articolo 1325, l'illiceità della causa, l'illiceità dei motivi nel caso indicato dall'articolo 1345 e la mancanza nell'oggetto dei requisiti stabiliti dall'articolo 1346. Il contratto è altresì nullo negli altri casi stabiliti dalla legge."

³⁸⁹ si parla anche di funzione economico-sociale tipica ed astratta del contratto.

strumentalmente) lo scambio della cosa verso il prezzo, si dovrebbe concludere per il difetto di causa”³⁹⁰. Da qui si comprende quanto affermato dal giudice rimettente nel giudizio di legittimità costituzionale analizzato, e come il tema si intersechi con il “collegamento negoziale”: proprio attraverso quest’ultimo è necessario risalire alla causa concreta.

Ma, come spiegato da autorevole dottrina, “ci si deve chiedere se, di fronte ad uno o più contratti nominati, al giudice sia consentito indagare il profilo causale non già per verificare la corrispondenza fra fattispecie concreta e tipo astratto (problema della *qualificazione*), o per verificare se gli interessi reali che il contratto è diretto a realizzare colorino di illiceità la causa, ma per sindacare la “serietà” delle ragioni economiche delle parti, la ragion pratica del particolare negozio, onde concludere – in caso di esito negativo di tale sindacato – per la mancanza di causa”³⁹¹. In ciò si insinua il problema: se ciò fosse effettivamente possibile per il giudice, verrebbe minata l’esigenza di certezza dell’ordinamento: certezza del diritto ma anche dei rapporti fra le parti³⁹². Ed è per questo che è preferibile ritenere proprio che, nel momento in cui le parti perfezionano un negozio che integra il tipo astratto, vengano prodotte le relative conseguenze giuridiche; lo scopo economico è “*in re ipsa*”³⁹³. Quello che la giurisprudenza indica come “causa concreta” è allora assimilabile ai motivi del contratto, ma essi sono, *sic et simpliciter*, giuridicamente irrilevanti. Quando si parla di “causa concreta”, in definitiva, deve essere indagato il difetto della causa stessa, ma in riferimento a situazioni in cui, “pur ricorrendo in astratto la causa di quel certo tipo negoziale, manca in concreto un qualche elemento che consente al contratto di svolgere la sua funzione”³⁹⁴.

La sentenza sul *dividend stripping* segue il ragionamento già affrontato nel caso del *dividend washing*, ma offre uno spunto ulteriore sulla rilevanza e la differenza fra simulazione ed elusione, che verrà analizzata in merito alla sentenza della Corte costituzionale n. 158/2020. Infatti, nel caso deciso della Commissione Regionale del Friuli, si nota come sia stato “innestato nel giudizio di secondo grado il profilo della nullità dei contratti costitutivi del diritto di usufrutto, asseritamente voluti dalle parti al solo scopo di massimizzare i vantaggi fiscali e, conseguentemente, sforniti di causa”³⁹⁵. Ciò a detta dell’Amministrazione fiscale, che, come nel primo caso, richiedeva la nullità *ex art. 1418 c.c.* per difetto di elemento essenziale. Ma, si badi bene, gli avvisi di accertamento notificati alla Società usufruttuaria erano stati elevati sul

³⁹⁰ STEVANATO, D., *op. loc. cit.*

³⁹¹ *Ibid.*

³⁹² La possibilità di contestazione così come illustrata “arrecava grave nocimento all’ordinato svolgimento delle attività imprenditoriali e alla credibilità del Paese agli occhi degli investitori stranieri” secondo TUNDO, F., *Imposta di registro: dall’interpretazione degli atti all’abuso un percorso in salita*, *cit.*

³⁹³ STEVANATO, D., *op. loc. cit.*

³⁹⁴ *Ibid.* L’Autore porta gli esempi di scuola: compravendita di cosa già propria, trasferimento di proprietà privo dell’indicazione di prezzo, contratto di assicurazione in cui manca l’elemento del rischio.

³⁹⁵ BEGHIN, M., *Il dividend stripping*, *cit.*

presupposto della simulazione oggettiva. Se, in un primo momento la questione ruotava intorno a quelli che vengono anche chiamati “contratti e negozi in maschera”³⁹⁶, in quanto il contratto, recante la denominazione di usufrutto, era da considerarsi in realtà la cessione del credito futuro, in seconda istanza è stata indagata proprio quella causa che era già stata oggetto di una pronuncia della Cassazione³⁹⁷, e quindi aveva più possibilità di essere accolta. Tralasciando il *modus operandi* del Fisco, discutibile, ma non inaspettato, e i discorsi sulla rilevabilità d’ufficio dei profili di nullità³⁹⁸, è interessante notare il percorso seguito dal Tribunale, che si pone delle domande puntuali, alle quali la risposta è altrettanto limpida: “le parti desideravano, anzi bramavano la costituzione dell’usufrutto, giacché soltanto quell’assetto negoziale – non altri – avrebbe permesso la circolazione degli utili assistiti dal credito”³⁹⁹. Nel discorso si instaura, quindi, il concetto di causa negoziale sul quale viene proiettata la “funzione individuale” del contratto, contrapposta alla “funzione sociale”. Ma, in un sistema che all’epoca della stipulazione non prevedeva alcuna norma contro forme di elusione fiscale, il risparmio d’imposta non poteva essere osteggiato se non, appunto, con una norma antielusiva specifica o generale. Non essendo presente tale norma, non era possibile risolvere a favore del Fisco la questione tramite una lente privatistica, in quanto ricorrevano all’interno dello schema negoziale della “concessione di usufrutto, sebbene caratterizzata da un limitato interesse delle parti per gli effetti del negozio diversi da quelli tipici della percezione del dividendo, i requisiti minimali di dignità giuridica tali da poter essere ricompresa comunque nello schema contrattuale della cessione del diritto reale. Non è dunque sul piano privatistico che la contromisura al carattere elusivo dell’operazione può essere trovata, perché la rigidità dello schema, che tende a prescindere dai concreti motivi dell’agire delle parti, mal si attaglia allo stadio dell’interpretazione dei principi sull’autonomia negoziale che la sentenza ricostruisce”⁴⁰⁰

401 .

³⁹⁶FALSITTA, G., *Corso*, cit.. L’Autore descrive il “contratto in maschera” come quello in cui i contribuenti sottopongono a travestimento la loro effettiva volontà negoziale per disorientare i funzionari del fisco, allo scopo di evitare di subire una più onerosa tassazione oppure la perdita del diritto al rimborso. Con questo fenomeno si verifica una discrasia tra *nomen iuris* apparente e natura intrinseca del contratto.

³⁹⁷ Si veda la sentenza Cass. n. 12301/2006.

³⁹⁸ BEGHIN, M., *Il dividend stripping*, cit. A tal proposito, l’Autore afferma che non è possibile trapiantare concetti da altri settori dell’ordinamento in un processo tributario, nel quale “il diritto di difesa è strettamente collegato, quanto alle modalità d’esercizio, all’impianto motivazionale dell’atto”

³⁹⁹ *Ibid.*

⁴⁰⁰ BASILAVECCHIA, M., Sui limiti «fiscali» all’autonomia negoziale, in attesa delle Sezioni Unite, *Corr. Trib.*, n. 33, 2007, 2681 ss.

⁴⁰¹ BEGHIN, M., *Il dividend stripping*, cit, in cui l’Autore pone l’accento sul tipo contrattuale dell’usufrutto, focalizzandosi sulla natura di quei dividendi che dovevano essere distribuiti, e, in particolare, se essi fossero riserve di patrimonio netto oppure utili meramente prospettici scaturenti dall’attività economica futura. Secondo Falsitta, infatti, “l’ammontare del frutto spettante all’usufruttuario dovrebbe essere, per su natura, incerto e variabile, non già prestabilito nel programma contrattuale” (si veda la nota 19 dello stesso articolo). Nel caso in esame, il problema non si pone, dal momento che l’avviso di accertamento è incentrato sul fatto che l’usufruttuario ha effettivamente goduto dei dividendi.

Comprendere cosa si intende per “causa concreta” e come essa non possa essere indagata attraverso il collegamento negoziale, è fondamentale per recepire quanto affermato dalla sentenza n. 158/2020. Se, infatti, non è possibile utilizzare la causa concreta dei contratti per indagare profili di elusione fiscale, la rilevazione di quest’ultima deve essere basata unicamente su norme antielusive specifiche o generali, come l’art. 10-bis della Legge 212/2000. Solo e soltanto in esse, quindi, potranno assumere rilevanza gli atti collegati, ma non all’interno dell’art. 20 del TUR, che è una norma sull’interpretazione; come tale, quindi, serve ad indagare fattispecie di evasione, nella quale ricadono anche gli atti simulati.

Da questo ragionamento si possono ricavare due conseguenze⁴⁰²:

- a) L’imposta di registro è un’imposta d’atto;
- b) L’art. 20 non esclude che siano ammesse indagini sui reali effetti giuridici dell’atto registrato per i profili di simulazione.

Riguardo al primo punto, la dottrina è ampiamente concorde: “il tributo si scarica sulle parti contraenti in ragione degli effetti giuridici risultanti dal testo scritto e senza l’ausilio di elementi esterni”⁴⁰³. Questa è, in sostanza, la conseguenza della natura di imposta d’atto del tributo di registro. Contrariamente a quanto affermato dai sostenitori della passata “teoria economica”, è rispettato sicuramente il principio di cui all’art. 53 Cost., poiché l’atto è la lente attraverso la quale viene intercettata la capacità contributiva delle parti contraenti⁴⁰⁴. Per l’interpretazione dell’atto, quindi, si deve fare unicamente riferimento agli effetti giuridici promananti dall’atto stesso, ovverosia quegli effetti che “scaturiscono dal diritto privato o dal diritto commerciale”⁴⁰⁵. L’interpretazione, infatti, deve essere svolta dal funzionario sull’atto presentato alla registrazione e, a causa della natura di “imposta istantanea”⁴⁰⁶, non possono rilevare i collegamenti negoziali e gli elementi extratestuali perché materialmente non conoscibili dall’Amministrazione fiscale.

Da qui è lecito chiedersi: nel momento in cui degli elementi extratestuali entrassero successivamente nella disponibilità del Fisco, sarebbe possibile usarli per risalire alla reale

⁴⁰² BEGHIN, M., L’interpretazione dell’atto ai fini dell’imposta di registro: un esercizio a geometria variabile, *cit.*

⁴⁰³ *Ibid.* Inoltre, Assonime specifica che: “l’ufficio deve limitarsi a valutare il contenuto dell’atto, e cioè gli elementi del rapporto giuridico costituito o documentato attraverso l’atto stesso, senza considerare elementi estranei a tale contenuto, anche se tali elementi, che potrebbero essere a conoscenza dell’ufficio per effetto di altro atto presentato alla registrazione o in qualsiasi altro modo, interagiscano con tale contenuto venendo a palesare motivi o circostanze che possano aver indotto le parti a stipularlo” In ASSONIME, La riqualificazione degli atti nell’imposta di registro, *cit.*

⁴⁰⁴ *Ibid.*

⁴⁰⁵ *Ibid.* Ad esempio, il trasferimento della proprietà di un bene, il riconoscimento di un debito o la costituzione di una società.

⁴⁰⁶ *Ibid.* Viene precisato “che l’imposta deve essere versata al momento della registrazione: momento, questo, nel quale l’Amministrazione non dispone di elementi ulteriori rispetto a quelli direttamente desumibili dal testo scritto e non è nella condizione di svolgere attività istruttoria in vista di una più sicura qualificazione giuridica dell’atto”.

intenzione delle parti?⁴⁰⁷ La risposta è sì, ma solamente con riferimento al profilo della simulazione. Nell'affermare ciò, bisogna tenere in considerazione l'ultimo inciso dell'art. 20 ("salvo quanto disposto dagli articoli successivi"⁴⁰⁸) e l'art. 53-bis del TUR ("Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro,(...)"), che costituisce una deroga a quanto previsto dall'art. 20 stesso. Esso, infatti, concede al Fisco gli stessi poteri di indagine per le imposte sul reddito, ferma la facoltà di contestare operazioni elusive. Secondo la dottrina, quindi, "nell'impianto del D.P.R. n. 131/1986 convivono, in questo modo, due nozioni di atto presentato alla registrazione: la prima, ristretta e residuale, depurata degli elementi extratestuali e del collegamento negoziale; la seconda, necessariamente più ampia, nella quale, all'esito di un'attività istruttoria, il comportamento delle parti può assumere rilievo ai fini dell'interpretazione dell'atto"⁴⁰⁹. Ed in ciò dovrebbe consistere l'attività del Fisco: controllare la corrispondenza degli effetti giuridici effettivamente dichiarati nell'atto con quelli prodotti, mediante l'attuazione dei poteri istruttori derivanti dalla norma citata. Attraverso questa procedura, applicata *cum grano salis*, sarà possibile richiedere il tributo in funzione dell'effettiva capacità contributiva tutelata dall'art. 53 Cost.⁴¹⁰ In altre parole, gli "effetti giuridici cartolari" devono essere corrispondenti agli "effetti giuridici realmente prodottisi nel caso concreto"⁴¹¹. Ciò deve essere constatato dall'Amministrazione finanziaria e non dai giudici, attraverso la dimostrazione della simulazione: l'onere della prova ricade sul Fisco. È opportuno però specificare: "l'esercizio dei poteri istruttori ex art. 53-bis del D.P.R. n. 131/1986 giammai può costituire il luogo nel quale l'Amministrazione finanziaria dà sfogo a interpretazioni economicistiche o sostanzialistiche, incentrate sulla causa in concreto, spesso piegate (se non addirittura mischiate) alla concatenazione di atti o al principio di prevalenza della sostanza sulla forma"⁴¹². Come

⁴⁰⁷ *Ibid.* L'Autore pone anche queste domande: "qualora il contribuente abbia, per esempio, sottoposto alla registrazione un contratto di locazione riguardante un determinato bene e qualora l'Amministrazione finanziaria abbia intercettato, successivamente alla citata registrazione, elementi dai quali si evinca che, in verità, dietro a quella locazione c'è un contratto di compravendita, potrà il Fisco contestare la simulazione e tassare l'atto in ragione degli effetti giuridici realmente voluti dalle parti contraenti? In breve: qual è il peso della realtà e quale il peso della forma?"

⁴⁰⁸ Oltre all'art. 53-bis TUR, "si potrebbe richiamare, a questo riguardo, la disciplina degli atti sottoposti a condizione sospensiva o quella dei contratti a prezzo indeterminato; fattispecie, queste, nelle quali la determinazione dell'imposta dipende da elementi non contenuti nell'atto, ma da accertare in un momento successivo". In ASSONIME, *La riqualificazione degli atti nell'imposta di registro*, cit.

⁴⁰⁹ BEGHIN, M., *L'interpretazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro: un esercizio a geometria variabile*, cit.

⁴¹⁰ *Ibid.* Si specifica: "il sistema giuridico non può accettare che il tributo si scarichi su atti la cui qualificazione giuridica sia stata alterata dalle parti, perché ciò declinerebbe in una distorta rappresentazione della capacità contributiva, vale a dire nell'applicazione di un prelievo contrario ai principi di giustizia."

⁴¹¹ *Ibid.*

⁴¹² *Ibid.*

introdotto attraverso il riferimento al *dividend washing* e al *dividend stripping*, la causa concreta non può costituire il grimaldello attraverso il quale svolgere l'attività ermeneutica.

La domanda sorge spontanea: se questa attività può essere svolta mediante elementi extratestuali, la sorte del collegamento negoziale è relegata all'abuso del diritto? La risposta è sì. Infatti, "il collegamento negoziale non serve a nascondere la volontà delle parti, ma a raggiungere un certo risultato - e quindi a soddisfare un determinato interesse - secondo una scansione operativa meno lineare e, in definitiva, più articolata rispetto ad altre"⁴¹³. Guardando l'art. 20, quindi, si può presupporre che il collegamento negoziale sia un tratto tipico di un aggiramento di norme. Si può quindi affermare che "nel collegamento non c'è simulazione e, per conseguenza, non ci può essere evasione"⁴¹⁴.

3.8 Conseguenze pratiche della pronuncia

Come presumibile, la sentenza della Corte costituzionale n. 158/2020 ha da subito assunto un ruolo di centralità nel contenzioso tributario⁴¹⁵. A dimostrazione di ciò possono essere indagate sia la risposta n. 371 dell'Agenzia delle Entrate all'interpello del 17 settembre 2020, sia la sentenza n. 182/02/20 della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia depositata il 9 settembre 2020.

Procedendo in ordine cronologico, nella sentenza della CTP è precisato che "la riqualificazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro è legittima solo se relativa agli effetti giuridici, atteso che valutazioni di tipo economico su asseriti indebiti vantaggi fiscali devono seguire la diversa procedura sull'abuso del diritto"⁴¹⁶. Il caso riguarda l'assoggettamento ad imposta fissa di registro di una cessione della totalità delle quote di una Srl in seguito al conferimento d'azienda; l'operazione era stata riqualificata dall'Amministrazione fiscale ed era stato chiesto il pagamento dell'imposta proporzionale sulla cessione di azienda: sembrerebbe a tutti gli effetti un caso tipico basato sul collegamento negoziale, così come da prassi per le operazioni effettuate prima della pronuncia della Corte costituzionale. Se non che l'accertamento conteneva come presupposto il fatto che dalle stesse clausole dell'atto si potesse desumere la volontà delle parti di cedere l'azienda, rispettando così formalmente la nuova previsione dell'art. 20 TUR, che vuole l'atto interpretato unicamente dagli elementi desumibili dall'atto stesso. La Commissione ha risolto la questione evidenziando "che la riqualificazione dell'Ufficio era più degli effetti economici che non giuridici dell'atto. Tuttavia, la norma, anche alla luce dei principi affermati dalla Consulta, è circoscritta agli effetti giuridici poiché per

⁴¹³ *Ibid.*

⁴¹⁴ *Ibid.*

⁴¹⁵ DE MITA, E., imposte sugli atti, il negozio è unico, *Il Sole 24 Ore*, 29 settembre 2020

⁴¹⁶ AMBROSI, L., Registro, atti riqualificabili solo per effetti giuridici, *Il Sole 24 Ore*, 17 ottobre 2020

evitare indebiti vantaggi fiscali esiste già la disciplina dell'abuso del diritto.”⁴¹⁷. Il ricorso del contribuente è stato quindi accolto. Esulando da un giudizio sul merito della decisione dei giudici, è chiaro come l'Amministrazione fiscale stia cercando dei metodi alternativi alla contestazione basata sull'abuso del diritto (in quanto questa attiverrebbe le relative garanzie endoprocedimentali), per contestare operazioni che, preso atto della sentenza n. 158/2020, non sarà più possibile sindacare facendo riferimento al collegamento negoziale e all'art. 20 TUR come norma sulla ricerca della “causa concreta” del contratto.

Nell'Interpello precedentemente nominato⁴¹⁸ viene posto come quesito se sia assoggettabile a doppia imposta fissa di registro un'operazione di circolazione indiretta d'azienda, senza che venga riqualificata *ex art. 20 TUR*. Il negozio descritto nell'interpello prevede, oltre alla circolazione dell'azienda, alcune operazioni sulle partecipazioni azionarie, al fine di ottenere, a detta dell'Istante, una partnership di lungo periodo fra le società coinvolte. In particolare, l'operazione è così strutturata:

- a) Conferimento del ramo aziendale della Società ALFA Spa a favore di BETA 2 Spa, controllata da BETA 1 Spa;
- b) Successiva cessione a BETA 1 Spa della partecipazione (pari al 13,6% del capitale sociale) di ALFA Spa in BETA 2 Spa;
- c) Cessione da parte di GAMMA Ltd. (socio di riferimento di BETA 1 Spa) ad ALFA Spa di una quota di partecipazione (pari al 9,9% del capitale sociale) in BETA 1 Spa.

Viene inoltre spiegata dall'istante la “causa reale” dell'operazione al fine di avvalorare la soluzione prospettata; il quesito, infatti, era stato posto prima della sentenza della Corte costituzionale e, come è stato spiegato, la causa reale costituiva il mezzo con cui l'Amministrazione fiscale riqualificava questa tipologia di atti. La causa concreta, nel caso di specie, non viene individuata dal contribuente nella cessione del ramo d'azienda, ma in una forma di partecipazione della società conferente nella società che acquisirà una parte delle quote della conferitaria. L'Agenzia delle Entrate accoglie la soluzione prospettata dal contribuente, prendendo atto di quanto affermato dalla Corte costituzionale in merito all'art. 20 TUR e perciò confermando che con la nuova formulazione non possono essere presi in considerazione gli atti collegati: gli atti presentati a registrazione, quindi, non potranno essere riqualificati tramite l'articolo in esame.

⁴¹⁷ *Ibid.* Inoltre, TUNDO, F., Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita, *cit.*, specifica che “la natura originaria di imposta d'atto, proprio grazie alla sentenza, torna ad assumere il suo significato più pieno ed autentico, superando le manomissioni ermeneutiche subite negli anni, che sono giunte a generare, dietro la spinta dell'Agenzia delle entrate, la dicotomia tra “atto documento” e “atto negozio”.

⁴¹⁸ Interpello n. 371 del 17 settembre 2020. Disponibile su: <<<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2665720/Risposta+n.+371+del+17+settembre+2020.pdf/7d176411-de2d-bed5-a527-3db334e70cf9>>>

Se, da un lato, l'Amministrazione fiscale è consapevole che "le regole da applicare per la corretta tassazione degli atti presentati per la registrazione sono desumibili innanzitutto dalle previsioni dell'articolo 20", ciò "non assorbe, tuttavia, l'analisi della complessiva operazione prospettata nell'ambito della disciplina dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in ordine alla quale l'Istante non ha posto alcun specifico quesito". Resta, pertanto, ferma ogni possibilità di esercitare poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria volti a verificare "se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'Istante, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo"⁴¹⁹. Così si conclude l'interpello e si comprende come, in futuro, l'istituto dell'abuso del diritto assumerà importanza anche nel campo dell'imposta di registro; è auspicabile che ciò generi una maggior certezza nell'ordinamento e una possibilità maggiore per il contribuente di essere tutelato attraverso le garanzie sottese all'istituto⁴²⁰. Rimane comunque il dato positivo che l'Agenzia delle Entrate è in "evidente sintonia anche sul piano amministrativo, con le statuizioni e gli indirizzi della Consulta"⁴²¹. Rilevante, in tal senso, appare la "ricaduta sulle modalità dell'esercizio dei poteri dello Stato nella materia fiscale"⁴²²; in particolare la sentenza appare fornire un nuovo equilibrio all'esercizio delle proprie attribuzioni da parte dei vari poteri dello Stato, e, auspicabilmente, riportare, almeno nell'ambito in esame, alla stabilizzazione di quello che può essere definito il "triangolo equilatero" delle prerogative legislative, esecutive e giudiziarie dello Stato⁴²³.

⁴¹⁹ Di opinione contraria è TUNDO, F., *Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita*, *cit.*, secondo cui è: "opinabile che l'operazione di conferimento di complesso aziendale e successiva cessione delle quote possa assumere rilevanza ai fini di una riqualificazione in chiave antiabuso. Ciò a causa della sostanziale impossibilità di dimostrare la sussistenza di indebiti vantaggi tributari per il solo fatto che si sia in presenza di una successione di atti, in ipotesi anche concatenati. Per dirla in breve, ci pare che la cessione indiretta d'azienda non potrà essere più contestata ai fini del Registro, nemmeno in prospettiva antiabuso, restando ovviamente fermo che la conclusione potrebbe essere diversa qualora vi fossero atti ulteriori rispetto al classico conferimento/cessione delle quote. Con la precisazione, però, che l'indebito vantaggio andrebbe eventualmente riscontrato in questi ulteriori atti e mai nel collegamento negoziale tra conferimento d'azienda e cessione delle quote."

⁴²⁰ Assonime, infatti, mette in guardia sul fatto che "nell'applicare tale disciplina, purtroppo, [gli uffici fiscali] non sempre ne rispettano i principi ispiratori: frequentemente, infatti, si limitano a riproporre i medesimi schemi di accertamento prima basati sull'art. 20, ponendo come nuovo supporto giuridico l'art. 10-bis, senza peraltro, che siano riscontrati i precisi requisiti stabiliti da tale articolo. In sostanza, può accadere che gli uffici riqualifichino determinate operazioni senza verificare che le operazioni siano effettivamente prive di sostanza economica e soprattutto che le stesse realizzino vantaggi fiscali effettivamente indebiti, cioè contrari alle norme fiscali invocate dal contribuente o a principi dell'ordinamento fiscale. Sarebbe, quindi, quanto mai opportuno un intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate che definisse in modo preciso e aderente alla disciplina dell'art. 10-bis i principi in base ai quali gli uffici possono applicare la disciplina dell'abuso del diritto in materia di imposta di registro e, in particolare, nelle operazioni societarie di riorganizzazione, rendendo più certa la determinazione degli oneri fiscali gravanti tali operazioni." *In*: ASSONIME, *La riqualificazione degli atti nell'imposta di registro*, *cit.*

⁴²¹ DE MITA, E., *imposte sugli atti, il negozio è unico*, *cit.*

⁴²² TUNDO, F., *Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita*, *In pubblicazione su GT – Giur. Trib.*, 2020.

⁴²³ Cfr. TUNDO, F., *Le 99 piaghe*, *cit.* e introduzione della presente tesi.

CONCLUSIONI

L'analisi svolta nel presente elaborato descrive la storia lunga e tormentata dell'interpretazione degli atti presentati per la registrazione, foriera di numerosi spunti di riflessione giuridici, sia nell'ambito dell'imposta di registro, sia in quello più ampio dei principi fondamentali dell'ordinamento.

Si è potuto constatare, infatti, che l'interpretazione degli atti, per quanto riguarda il tributo in esame, affonda le proprie radici nella prima Legge di registro dello Stato italiano del 1865, positivizzata in una norma che è andata incontro a modifiche più o meno rilevanti nel corso degli anni; la stessa norma è stata oggetto di discussioni giuridiche dai toni accesi riguardo alla sua possibile esegesi, sfociando nel dibattito fra Scuola di Pavia e Scuola della teoria giuridica. Queste due correnti di pensiero, fronteggiandosi in un aperto confronto fra tesi giuridiche ed economiche basate sui principi dell'ordinamento e dell'imposta stessa, hanno generato contributi coerenti ed essenziali per la comprensione dell'argomento. La presa di posizione del legislatore del 1972, che ha accolto la tesi secondo cui l'atto dovesse essere interpretato unicamente basandosi sugli effetti giuridici dello stesso, è stata poi rimessa in discussione sull'impulso della corrente giurisprudenziale riguardante il divieto di abuso del diritto. È diventato così palese lo snaturamento di quello che la dottrina ha definito il "triangolo equilatero" dei poteri dello Stato: il legislatore, rimasto inerte per decenni, ha visto comprimersi la propria prerogativa, da un lato a causa dell'Amministrazione fiscale, ovvero sia il potere esecutivo, che "aggrediva" il contribuente tramite argomenti che poco si sposavano con il dato normativo e i principi della materia del registro, dall'altro dai giudici, specialmente quelli di legittimità, che, seguendo l'onda lunga delle pronunce comunitarie, sconfinavano in una (illegittima) creazione del diritto. Mediante la novella delle Leggi di Bilancio 2018 e 2019 il legislatore ha, di fatto, cercato di riottenere il proprio spazio all'interno di quel triangolo, ricreando le condizioni affinché esso tornasse ad essere effettivamente equilatero. Seppur osteggiato da una prevedibile resistenza della Corte di Cassazione, il risultato, confermato dalla pronuncia della Corte Costituzionale n. 158/2020, è stato quello di ricreare, almeno nel campo dell'imposta di registro, un equilibrio che ormai era divenuto molto precario. La sentenza, oltre ad agire sulla geometria dei poteri, ha posto dei punti fermi nella materia, gettando le fondamenta affinché, auspicabilmente, il nuovo equilibrio dei poteri dello Stato sia solido e duraturo.

Riassumendo, la Consulta ha respinto l'idea secondo cui nell'ordinamento sia presente un immanente principio di prevalenza della sostanza sulla forma, così come sostenuto assai pericolosamente dalla Cassazione. Ha ribadito, inoltre, che quanto previsto dal legislatore,

ovverosia di prescindere da ogni elemento che sia esteriore all'atto presentato alla registrazione per la sua interpretazione, è fedele alla natura dell'imposta di registro quale imposta d'atto e non contrario ai principi costituzionali di uguaglianza tributaria e capacità contributiva. Il ragionamento è collegato alla funzione dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente che deve essere utilizzato per la contestazione di eventuali operazioni elusive nell'ambito dell'imposta.

Tutto ciò considerato, sorgono puntuali delle domande e degli auspici per quelli che potrebbero essere gli sviluppi futuri nella materia dell'imposta di registro. Sarà possibile mantenere l'equilibrio che tanto faticosamente è stato ricreato fra i Poteri dello Stato? Il dato normativo sarà sufficientemente chiaro da non suscitare possibilità di aggiramento da parte dell'Amministrazione fiscale? Le operazioni poste in essere dai contribuenti saranno contestate mediante l'art. 10-bis della Legge 212/2000, con le dovute garanzie endoprocedimentali?

Ci si aspetta che, in futuro, vengano mosse contestazioni nel campo dell'imposta di registro basate sull'art. 10-bis, con le adeguate tutele per il contribuente. Ci si augura che la sentenza della Corte costituzionale n. 158/2020 possa costituire, tramite la sua chiarezza, un faro per il tributo in esame e un'ancora per eventuali tentativi di utilizzo di stratagemmi giuridici da parte dell'Amministrazione finanziaria. In tal senso, sembrano spianare la strada su dei corretti binari sia la sentenza della n. 182/02/20 della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia depositata il 9 settembre 2020 sia la risposta n. 371 dell'Agenzia delle Entrate all'interpello del 17 settembre 2020, presentate nell'ultimo capitolo.

Traslando il discorso su un piano più generale, il dubbio che sorge è: quanto è possibile dilatare lo spazio di interpretazione di una norma da parte dei giudici, quando essi si trovano dinanzi ad una disposizione il cui dato letterale è in tutto e per tutto espressione chiara di una determinata volontà del legislatore? Quanto è accettabile che in un ordinamento come quello italiano, dove la decisione assunta dal giudice di legittimità influenza l'operatività dei giudici di merito e dell'Amministrazione fiscale, le sentenze possano spingersi al punto tale da arrivare a produrre, in certi casi, un effetto normativo?

Le leggi possono sicuramente presentare delle lacune, degli spazi vuoti forieri di dubbi che devono essere sciolti dall'interprete. In questi casi è non solo opportuno, ma essenziale, che il giudice eserciti la propria prerogativa di esegeta. Non è il caso però dell'art. 20 TUR, che, come messo in luce nel presente elaborato, si presenta inequivocabile nella previsione normativa di considerare unicamente gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione per l'interpretazione dello stesso. Ciò considerato, è indubbio che il giudice non possa spingersi oltre la volontà positivizzata dal legislatore: se così facesse, si auto-assegnerebbe una prerogativa legislativa che in alcun modo gli pertiene. L'auspicio è quello che la volontà del

legislatore, unico detentore del potere legislativo, sia rispettata nell'applicazione della legge, per di più quando tale dato si presenta incontrovertibile.

Il ragionamento si sposa con quello riguardante la portata delle decisioni della Suprema Corte di Cassazione: la giurisprudenza di legittimità riveste una funzione nomofilattica, indispensabile per garantire la certezza del diritto; ma ciò non deve essere confuso con la creazione di principi di diritto vincolanti - come accade nei sistemi di *common law* - o, ancor più profondamente, di veri e propri effetti normativi. È alquanto pericoloso, alla luce di ciò, che il discorso sull'art. 20 abbia assunto, in ambito giurisprudenziale, delle pieghe antielusive: la finalità della norma, voluta, positivizzata e più volte ribadita dal legislatore, è unicamente quella interpretativa dell'atto presentato a registrazione per la sua corretta qualificazione e, di conseguenza, per l'applicazione della corretta imposta. Nel momento in cui la Suprema Corte carica di valenza antielusiva questa disposizione, non solo provoca un effetto pernicioso nell'ambito del tributo di registro, ma in tutto il sistema giuridico, creando disequilibrio nei poteri dello Stato e ledendo la certezza del diritto. Ecco, quindi, che viene chiuso il cerchio; proprio come spiegato nell'introduzione del presente elaborato, l'auspicio per il futuro è proprio questo: l'equilibrio nel sistema tributario e nell'assetto dei poteri dello Stato.

BIBLIOGRAFIA

- AMATO, A., La scienza delle finanze nella interpretazione della legge fiscale, *Il Foro Italiano*, vol. 73, IV, 1950, 225-236.
- AMBROSI, L., Sull'imposta di registro resta l'incognita dell'abuso del diritto, *Il Sole 24 Ore*, 31 Luglio 2020.
- AMBROSI, L., Registro, atti riqualificabili solo per effetti giuridici, *Il Sole 24 Ore*, 17 ottobre 2020.
- ASSONIME, La riqualificazione degli atti nell'imposta di registro – Infondatezza di questione di legittimità costituzionale, *Circolare n. 18 del 2020*.
- BASILAVECCHIA, M., Sui limiti «fiscali» all'autonomia negoziale, in attesa delle Sezioni Unite, *Corr. Trib.*, n. 33, 2007, 2681 ss.
- BASILAVECCHIA, M., Quel che resta dell'atto: considerazioni sull'imposta di registro, *Corr. Trib.*, n.5, 2019, 477-480.
- BECKER, E., Accentramento e sviluppo del sistema tributario tedesco, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1937, 155-167.
- BEGHIN, M., L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale, *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2006, 223 ss.
- BEGHIN, M., Il *dividend stripping* tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusiva e abnorme impiego di strumentazione civilistica, *Riv. Dir. Trib.*, II, 2007, 691 ss.
- BEGHIN, M., L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco-contribuente, *Corr. Trib.*, 2009, 86 ss.
- BEGHIN, M., L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti incentrata sulla sostanza economica nell'abracadabra dell'abuso del diritto, *GT – Riv. Giur. Trib.*, n.2, 2010, 158-164.
- BEGHIN, M., Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazioni dei contratti e collegamento negoziale, *Corr. Trib.*, n. 1, 2016, 25-34.
- BEGHIN, M., Ancora equivoci sull'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro, *Corr. Trib.*, 2017, 2622 ss.

- BEGHIN, M., *Manuale di Diritto Tributario, Terza ed.*, Milano, Wolters Kluwer Italia Srl, 2017.
- BEGHIN, M., L'interpretazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro: un esercizio a geometria variabile, *In pubblicazione su Corr. Trib.*, 2020.
- BERLIRI, A., Negozi giuridici o negozi economici quale base d'applicazione per l'imposta di registro?, *Riv. It. di dir. fin.*, I, 1941, 161-185.
- BERLIRI, A., *Le Leggi di Registro*. Milano, A. Giuffrè, 1961.
- BUSANI, A., *Imposta di registro*. Milano, IPSOA, 2018.
- CAPPELLOTTO, *Tasse di Registro. Corso teorico - pratico*. Venezia, Tipografia Editrice degli Operai, 1912.
- CARINCI, A., Parola fine sulla natura interpretativa della modifica apportata all'art. 20 T.U.R. dalla Legge di bilancio 2018 (?), *Il Fisco*, n. 4, 2019, 335-339.
- CONTRINO, A., Abuso del diritto in materia fiscale e figure finitime nello «statuto dei diritti del contribuente», *Bocconi legal papers*, vol. 10, 2018, 38-62.
- CORASANITI, G., L'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro e gli strumenti di contrasto all'elusione: brevi spunti ricostruttivi a margine di due contrastanti pronunce della giurisprudenza di merito, *Dir. Prat. Trib.*, fasc. 3, 2010, 565 ss.
- CORASANITI, G., Il dibattito sulla natura e funzione dell'art. 20 TUR tra evoluzioni normative e consolidati orientamenti giurisprudenziali, *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 3, 2019, 212-222.
- D'AMATI, N., *La nuova disciplina dell'imposta di registro: il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, 178 ss. Torino, UTET, 1989.
- DE MITA, E., Sul registro prevale la forma, *Il Sole 24 Ore*, 11 Agosto 2020.
- DE MITA, E., Sulle tasse vietato interpretare, *Il Sole 24 Ore*, 25 agosto 2020.
- DE MITA, E., Imposte sugli atti, il negozio è unico, *Il Sole 24 Ore*, 29 settembre 2020.
- DELLA VALLE, E., L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale, *Rass. Trib.*, n. 2, 2009, 375 ss.
- DELLA VALLE, E., L'art. 20 di nuovo nell'occhio del ciclone: si salvi chi può, *Corr. Trib.*, n. 12, 2019, 1053-1057.

- DELLA VALLE, E., Il collegamento negoziale nell'imposta di registro: un capitolo chiuso?»
Il Fisco, n. 34, 2020, pp. 3207 ss.
- DOLFIN, N., L'imposta di registro, In *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale - Il sistema delle imposte in Italia*, 7° ed., di G., FALSITTA, 804 ss. Padova, CEDAM, 2010.
- FALSITTA, G., L' influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaristica italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria, *Riv. Dir. Trib.*, 2007, n.6, 569-616.
- FALSITTA, G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2007.
- FALSITTA, G., *Corso istituzionale di diritto tributario*. Padova, CEDAM, 2016.
- FALSITTA, G., L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali, *Corr. Giur.*, n.3, 2019, 293-301.
- FANNI, M., La Cassazione rivede i suoi precedenti sull'art. 20 T.U.R. e sulla circolazione indiretta dell'azienda: c'è luce in fondo al tunnel?, *GT – Giur. Trib.*, n.3, 2017, 222-232.
- FRANSONI, G., Il presupposto dell'imposta di registro fra tradizione ed evoluzione, *Rass. Trib.*, n. 5, 2013, 955-973.
- GAETA, A., Riqualficazione degli atti ai fini dell'imposta di registro: dubbi di costituzionalità sulla nuova norma, *Il Fisco*, n.39, 2019, 3771-3778.
- GIANNINI, A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, A. Giuffrè, 1937.
- GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, A. Giuffrè, 5a ed., 1951.
- GIANNINI, M.S., L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1941, 103-136; 178-198.
- GIRELLI, G., *Abuso del Diritto e Imposta di Registro*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2012.
- GIRELLI, G., *Forma Giuridica e Sostanza Economica nel Sistema dell'Imposta di Registro*, Padova, CEDAM, 2017.
- GRIZIOTTI, B., *Principi di Politica Diritto e Scienza delle Finanze*. Padova, CEDAM, 1929.
- GRIZIOTTI, B., Il principio della realtà economica sugli artt. 8 e 68 della legge di registro, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1939, 202-208.

- GRIZIOTTI, B., Lo studio funzionale dei fatti finanziari, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1940, 306-314.
- GRIZIOTTI, B., Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto delle imposte di registro, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1941, 28 ss.
- GRIZIOTTI, B., Legge di registro e realtà economica, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1949, 132-142.
- GRIZIOTTI, B., L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1949, 347-362.
- GRIZIOTTI, B., *Studi di Scienza della Finanze e Diritto Finanziario*, Milano, Giuffrè, 1956.
- HENSEL, A., *Manuale di Diritto Tributario*. Milano, A. Giuffrè, 1956.
- JAMMARINO, E., *Commento alla legge sulle imposte di registro*, Vol. I, Torino, Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1961.
- JARACH, D., *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, CEDAM, 1936.
- JARACH, D., La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi d'imposta, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1937, 54-56.
- JARACH, D., L'imposta di registro sugli atti in parte a titolo gratuito e in parte a titolo oneroso, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1937, 297-309.
- JARACH, D., *Il fatto imponibile: teoria generale del diritto tributario sostanziale*, Padova, CEDAM, 1981.
- JARACH, D., I contratti a gradini e l'imposta, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1982, 79 ss.
- MAFFEZZONI, F., *Gli effetti giuridici degli atti soggetti all'imposta di registro*, Padova, CEDAM, 1947.
- MARCHETTI, F., La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'Ufficio di Registro: l'interpretazione dell'art.20, *Boll. Trib.*, n. 10, 2012, 738 ss.
- MARONGIU, G., L'elusione dell'imposta di registro tra l'abuso del diritto e l'abuso del potere, *Dir. Prat. Trib.*, n. 6, 2008, 1067-1087.
- MARONGIU, G., L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti, *Dir. Prat. Trib.*, n.2, 2013, 361-386.
- MASTROIACOVO, V., Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti, In FICARI, V., MARINI, G. DELLA VALLE, E., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, 207 ss. Torino, G. Giappichelli Editore, 2016.

- MELIS, G., *L'Interpretazione nel diritto tributario*. Padova, CEDAM, 2003.
- MELIS, G., Sull'interpretazione antielusiva' in Benvenuto Grizioti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni, *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 413 - 458.
- MELIS, G., L'art. 20, d.p.r. n. 131/1986 e l'interpretazione degli atti sottoposti al registro: The End!, s.l., *Giustizia Insieme*, 2020.
- NASTRI, M.P., *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2012.
- NOTARIATO, CONSIGLIO NAZIONALE DEL, *Studio 95/2003/T*. s.l., s.n., 2003.
- NOTARIATO, CONSIGLIO NAZIONALE DEL, *Studio 170-2011/T*. s.l., s.n., 2011.
- NOTARIATO, CONSIGLIO NAZIONALE DEL, *Studio 151-2015/T*. s.l., s.n., 2015.
- NOTARIATO, CONSIGLIO NAZIONALE DEL, *Studio 17-2018/T*. s.l., s.n., 2018.
- PASCALI, G., *La nuova legge di registro*, Padova, Legal Editrice, 1973.
- PASTORELLI, M., Giannini tributarista. Le trasformazioni dello Stato negli anni Trenta e il problema dell'interpretazione delle leggi finanziarie, *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n.3, 2015, 975-986.
- PEDROTTI, F., Conferimento e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente. Considerazioni intorno alla presunta elusività dell'operazione ai fini dell'imposta di registro, *Riv. Dir. Trib.*, II, 2011, 226 ss.
- PEDROTTI, F., La non elusività dell'operazione ai fini delle imposte di registro e ipocatastali: il conferimento di azienda e la successiva vendita delle quote attribuite al soggetto conferente, *Boll. Trib.*, n. 19, 2012, 1426-1430.
- PESENTI, A., Unità dialettica tra scienza delle finanze e diritto finanziario, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1961, 133 ss.
- POGGIOLI, M., La corte di giustizia elabora il concetto di comportamento abusivo in materia di IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?, *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 122-142.
- POMINI, R., La distinzione fra gestum giuridico e gestum economico rispetto all'art.8 della legge di registro, *Riv Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1943, 12-21.

- RENDA, A., STANCATI, G., L'efficacia temporale delle modifiche all'art. 20 del TUR, *Corr. Trib.*, n. 21, 2018, 1631-1637.
- SCANDIUZZI, D., Sviste giurisprudenziali in tema di elusione nell'imposta di registro, il caso del conferimento di azienda ex art.176 TUIR seguito dalla vendita delle partecipazioni, *Riv. Dir. Trib.*, II, 2009, 565 ss.
- STANCATI, G., Riqualficazione negoziale e abuso della clausola antielusiva nell'imposta di registro, *Corr. Trib.*, n. 21, 2008, 1685-1690.
- STEVANATO, D., Le ragioni economiche nel dividend washing e l'indagine sulla causa concreta del negozio: spunti per un approfondimento, *Rass. Trib.*, n. 1, 2006, 295-325.
- TABET, G., L'applicazione dell'art. 20 T.U. registro come norma di interpretazione e/o antielusiva, *Rass. Trib.*, n. 4, 2016, 913 ss.
- TESAURO, F., Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1975, 90-119.
- TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, UTET Giuridica, 2016
- TUNDO, F., La cessione indiretta d'azienda: la Cassazione persevera su una discutibile interpretazione dell'art. 20 della legge di registro, *Riv. Dott. Comm.*, n. 3, 2014, 607-623.
- TUNDO, F., Sull'efficacia intertemporale del novellato art. 20 DPR 26 aprile 1986, n.131, *Riv. Dott. Comm.*, n.4, 2018, 783-802.
- TUNDO, F., Un legislatore volitivo restituisce l'imposta di registro alla sua tradizione, *Corr. Trib.*, n. 3, 2019 274-282.
- TUNDO, F., Le torsioni della giurisprudenza sull'imposta di registro e la certezza del diritto, *Corr. Trib.*, n.11, 2019, 979-994.
- TUNDO, F., *Le 99 Piaghe del Fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, Bononia University Press, 2020
- TUNDO, F., Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita, *In pubblicazione su GT – Giur. Trib.*, 2020
- UCKMAR, A., Principi per l'applicazione delle tasse di registro, *Dir. Prat. Trib.*, 1937, 338-343.

- UCKMAR, A., Interpretazione funzionale delle norme tributarie, *Dir. Prat. Trib.*, I, 1949.
- UCKMAR, A., *La legge di registro*, Vol. I, Padova, CEDAM, 1958.
- URICCHIO, A., Commento all'art. 20, In D'AMATI, N., *La nuova disciplina dell'imposta di registro: il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, 178 ss. Torino, UTET, 1989.
- VANONI, E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, CEDAM, 1932.
- VANONI, E., L'applicazione della tassa graduale di registro alla ripartizione dei dividendi tratti dalle riserve, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, 139-152.
- ZANETTI, E., Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione ricevuta in cambio, *Il Fisco*, n. 6, 2008, 941 ss.
- ZIZZO, G., Clausola antielusione e capacità contributiva, *Rass. Trib.*, 2009, 487 ss.
- ZIZZO, G., Sull'elusività del conferimento d'azienda a seguito della cessione della partecipazione, *Giust. Trib.*, n.2, 2008, 277 ss.
- ZIZZO, G., L'abuso dell'abuso del diritto, *GT – Giur. Trib.*, n.6, 2008.
- ZIZZO, G., Imposta di registro e atti collegati, *Rass. Trib.*, 2013, 874-881.
- ZIZZO, G., Retroattive le modifiche all'art. 20 TUR?, *Corr. Trib.*, n. 26, 2018, 2011-2017.

LEGGI, ATTI DEL PARLAMENTO E PRASSI

Costituzione artt. 3, 23, 41, 53

Codice civile, artt. 1343, 1344, 1362 ss.

Legge 21 aprile 1862, n. 585, art. 7

Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 10-bis

Legge 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a)

Legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084.

T.U. 20 maggio 1897, n. 217, art. 6

R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, art. 8

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, art. 19

D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, art. 37-bis

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (T.U.R.)

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 176

Relazione illustrativa all'art. 1, comma 87, della legge n. 205 del 2017

Dossier alla Legge di Bilancio 2019

Interrogazione parlamentare del 28 novembre 2018

Circolare Ministeriale 10 gennaio 1973, n. 7

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 7 ottobre 2011, n. 44/E

Risposta dell'Agenzia delle Entrate 17 settembre 2020, n. 371

GIURISPRUDENZA

- Corte Costituzionale, 21 luglio 2020, n. 158, in banca dati online Fisconline
- Corte Costituzionale 7 luglio 2015, n.132, Fisconline
- Corte Costituzionale, 11 giugno 1999, n. 229, Fisconline
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, C-255/02, Halifax, Fisconline
- Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, Fisconline
- Cass. civ. (ord.), Sez. trib., 9 gennaio 2019, n. 362, Fisconline
- Cass. civ. (ord.), Sez. trib., 23 settembre 2019, n. 23549, Fisconline
- Cass. civ. (ord.), sez. trib., 08 giugno 2018, n. 14999, Fisconline
- Cass. civ. (ord.), sez. trib., 09 marzo 2018, n. 5748, Fisconline
- Cass. civ. (ord.), Sez. trib., 28 marzo 2018, n. 7637, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 27 gennaio 2017, n. 2054, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 27 gennaio 2017, n. 2050, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 11 maggio 2016, n. 9582, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25005, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 19 marzo 2014, n. 6405, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 08 maggio 2013, n. 10743, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 19 maggio 2013, n. 15319, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 24 luglio 2013, n. 17965, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 30 giugno 2011, n. 14367, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10257, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 4 maggio 2007, n. 10273, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 29 aprile 2005, n. 20398, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 7 luglio 2003 n. 10660, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900, Fisconline
- Cass. civ., sez. trib., 6 settembre 1996, n. 8149, Il Foro Italiano
- Cass. civ., sez. Trib., 17 dicembre 1988, n. 6902, Il Foro Italiano
- Cass. civ., sez. trib., 16 aprile 1983, n. 2633, Il Foro Italiano
- Cass. civ., sez. Trib., 7 maggio 1981, n. 4994, Il Foro Italiano
- Cass. civ., sez. trib., 9 maggio 1979, n. 2658, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1982, 79 ss.
- Cass., Sez. I civ., 16 giugno 1943, n. 1491, Finanze c. Varzi, in banca dati Foro Italiano

- Cass., Sezione I civile; 19 luglio 1940, n. 2475, Dalmine c. Finanza, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1941, 28 ss.
- Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. X, 31 maggio 2017, n. 2429, disponibile su <<<https://www.studiocerbone.com/commissione-tributaria-regionale-milano-sentenza-n-2429-sez-10-depositata-31-maggio-2017-non-qualificabile-cessione-dazienda-la-cessione-delle-quote-newco-cui-confer/>>>
- Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXXIV, 13 aprile 2015, n. 1453, in *Corr. Trib.*, n. 1, 2016, 34 ss.
- Comm. trib. reg. Sardegna, Sez. VIII, 16 dicembre 2016, n. 386, disponibile su <<<https://www.studiocerbone.com/commissione-tributaria-regionale-cagliari-sentenza-n-386-sez-8-del-16-dicembre-2016-latto-cessione-quote-pari-al-100-del-capitale-sociale-non-equivale-sempre-ad-cessione-azienda/>>>
- Comm. trib. reg. Friuli-Venezia Giulia, Sez. X, 26 giugno 2007, n. 45, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2007, 691 ss.
- Comm. trib. prov. di Milano, Sez. I, 23 maggio 2017, n. 3639, disponibile su <<https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/documents/10180/234212/MassimarioTributarioLombardo1Semestre2017_Mobile.pdf/f1e0da44-dd89-48fd-97de-07273b7ddd29>>
- Comm. trib. prov. di Firenze, 5 novembre 2007, n.150, Fisconline
- Corte d'Appello di Milano, sez. civ., 3 dicembre 1936, est. Ciaccia, Finanza c. Gaietta, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1937, 297-309.
- Comm. trib. centr., 8 ottobre 1998, n. 4787, *Il Foro Italiano*
- Comm. trib. centr., 24 ottobre 1994, n. 3459, *Il Foro Italiano*
- Comm. Centr. Delle Imposte Dirette, 16 ottobre 1936, n. 92478, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1937, 54-56.
- Comm. Centr. per le Imposte, decisione 2 giugno 1942, n. 56482, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1943, 12-21.