

***L'imposta di registro tra legislatore e interprete***

***Nota a Corte Cost. n. 39 del 2021\****

di **Chiara Doria** – Dottoranda di ricerca Diritti e sostenibilità presso l'Università del Salento

**ABSTRACT:** In its judgment no. 39/2021, the Italian Constitutional Court once again acted on the constitutional legitimacy of the provisions contained in Article 20 of Presidential Decree no. 131/1986. Specifically, the Court drawn its attention on the reasonableness of the multiple legislative interventions in the field of registration tax, with particular reference to that of 2018, which made the previous one of 2017 retroactive. In these terms, the ruling is an opportunity for the Court both to resolve the contrast arose between the judge and the legislator due to the different way of understanding the registration tax, and to highlight the inadequacy of the current dispositions to the legal context in which they operate.

**SOMMARIO:** 1. Premessa. – 2. Una breve ricostruzione della vicenda normativa. – 3. I rilievi del Giudice delle leggi sulla retroattività degli interventi del legislatore in materia tributaria. – 4. La Corte di fronte alle diverse sensibilità di Legislatore e giudici sull'imposta di registro. – 5. Notazioni conclusive.

---

\* Lavoro sottoposto a referaggio secondo le linee guida della Rivista.

## 1. Premessa

Con la sentenza n. 39 del 2021 la Corte costituzionale rigetta la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna in riferimento alla disciplina concernente l'imposta di registro. Quest'ultima, contenuta nell'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, era stata oggetto di due successivi interventi, rispettivamente apportati dall'articolo 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dall'articolo 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, in forza del quale la precedente modifica del 2017 costituiva interpretazione autentica dell'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Non è, tuttavia, la prima volta che alla Corte viene richiesto di pronunciarsi sulla conformità a Costituzione della disciplina in oggetto. Qualche mese prima, con la sentenza n. 158 del 2020, la Corte aveva ritenuto che le questioni relative alla legittimità costituzionale dell'imposta di registro sollevate dalla Quinta Sezione civile della Corte di Cassazione fossero infondate. Tuttavia, mentre in quel caso i dubbi di legittimità costituzionale erano stati sollevati in riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nel caso di specie a rilevare particolarmente era stata la richiesta, formulata in via subordinata, di porre sotto la lente del giudizio di ragionevolezza i plurimi interventi normativi susseguitisi in materia.

L'imposta di registro, infatti, è stata, negli anni, oggetto di un vivace dibattito originatosi in merito all'individuazione del presupposto d'imposta, che ha visto contrapporsi due indirizzi, l'uno volto alla valorizzazione del dato formale e, l'altro, di quello sostanziale. In ragione del conseguente stratificarsi di opzioni interpretative in materia, il legislatore è dovuto ricorrere a plurime modifiche dell'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'ultima delle quali, disponendo l'efficacia retroattiva della precedente, ha dato vita al giudizio *de quo*.

La decisione in esame rileva particolarmente non solo perché coinvolge il complicato tema della retroattività in materia tributaria, ma anche in ragione del delicato quesito di fondo che, sulla materia, era stato implicitamente posto alla Corte: individuare un corretto equilibrio tra la necessità di garantire il rispetto della logica costituzionale della separazione dei poteri e l'esigenza di assicurare che le scelte del potere legislativo, ove non adeguate alle emergenti e complesse tecniche contrattuali e all'avanzamento tecnologico, non operassero a detrimento del consumatore e del sistema tributario nel suo complesso.

## 2. Una breve ricostruzione della vicenda normativa

Si ritiene opportuno, al fine di svolgere una disamina dei punti salienti della decisione, effettuare una breve ricostruzione della vicenda normativa, definita dalla stessa Corte “peculiare”.

Le difficoltà interpretative e applicative connesse al tributo in esame sono, invero, risalenti nel tempo. Come noto, già l’originaria disciplina dell’imposta di registro contenuta nell’art. 7 della legge 21 aprile 1862, n. 585 (e poi trasfusa nell’art. 8 del regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269), disponendo che «la tassa è applicata secondo la intrinseca natura degli atti e dei contratti, e non secondo la loro forma apparente», causò un acceso scontro tra i sostenitori della cd. prospettiva funzionale, per i quali, il presupposto impositivo del tributo doveva individuarsi anche alla luce della sostanza economica sottostante all’attività giuridica degli atti sottoposti a registrazione, e coloro che, invece, ritenevano sufficiente considerare gli effetti giuridici connessi agli schemi negoziali di volta in volta utilizzati<sup>1</sup>.

La *querelle* non si arrestò nemmeno dinnanzi alla successiva disciplina introdotta con l’articolo 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale espressamente prevedeva che «l’imposta è applicata secondo l’intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente». Infatti, nonostante la nuova disposizione contenesse un riferimento esplicito ai soli effetti giuridici dell’atto, la giurisprudenza di legittimità avallò un’interpretazione della norma basata sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma<sup>2</sup>. Quest’ultimo, consentendo di valorizzare il dato giuridico reale, permetteva di riqualificare più atti tra loro collegati ed individuare, ai fini del tributo, la reale operazione economica che le parti intendevano perseguire. Di orientamento opposto, invece, quell’indirizzo dottrinale, invero sostenuto anche da un’isolata pronuncia della Corte di Cassazione, per il quale tale eventuale riqualificazione dell’atto non avrebbe comunque potuto «travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l’atto risulta inquadrabile, pena l’artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici»<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup>BURRELLI S., *L’art. 20 dell’imposta di registro tra interpretazione giurisprudenziale e interpretazione autentica: un breve excursus a seguito della c.d. legge di bilancio 2019*, in [www.magistraturaindipendente.it](http://www.magistraturaindipendente.it), febbraio 2019.

<sup>2</sup>Si v., *ex multis*, Cass. civ. Sezione V, sentenza 10 febbraio 2017 n. 3562.

<sup>3</sup>Cass. civ. Sezione V, sentenza 27 gennaio 2017, n. 2054.

È proprio in aderenza a questo indirizzo che, dopo svariati anni, il legislatore tributario è intervenuto in modo chiaro sulla questione<sup>4</sup>: allo scopo di riaffermare la natura di imposta d'atto dell'imposta di registro, lo stesso ha precisato che quest'ultima è applicata all'atto presentato alla registrazione «prescindendo dagli elementi extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi»<sup>5</sup>.

La norma così modificata è stata poi ancora oggetto di un'ulteriore precisazione nel 2018, allorquando il legislatore è tornato sul punto al solo fine di specificare che «l'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131»<sup>6</sup>. E' tale ultimo intervento ad assumere un ruolo centrale nella decisione in esame, nonostante i relativi quesiti siano stati formulati dal giudice *a quo* in via subordinata.

### **3. I rilievi del Giudice delle leggi sulla retroattività degli interventi del legislatore in materia tributaria**

Le questioni di legittimità sollevate con riferimento alla supposta violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione sono, infatti, immediatamente ritenute dalla Corte manifestamente infondate, in quanto ripropositive delle stesse argomentazioni già dichiarate non fondate nella pronuncia del 2018<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup>Art. 1, comma 87, lett. a), n. 1) e 2), L. 27 dicembre 2017, n. 205.

<sup>5</sup> Il riferimento è, in particolare, all'articolo 21 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131:

1. 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.

2. 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.

3. Non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono.

<sup>6</sup>Art. 1, comma 1084, l. 30 dicembre 2018, n. 145.

<sup>7</sup>La norma indubbiata è stata dichiarata costituzionalmente legittima in ragione della sua valenza sistemica. La stessa è, inoltre, da ritenersi in linea con le «specificità del diritto tributario», atteso che i parametri di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione «non si oppongono a diversa concretizzazione da parte del legislatore dei principi di capacità contributiva e, conseguentemente, di eguaglianza tributaria, che sia diretta (come stabilito dalla norma censurata) a identificare i presupposti impositivi nei soli effetti giuridici desumibili dal negozio contenuto nell'atto presentato per la registrazione, senza alcun rilievo di elementi tratti aliunde». La struttura dell'imposta è, pertanto, da considerarsi coerente al suo presupposto economico. Corte cost. n. 158 del 2020, § 5.2.3 del *Considerato in diritto*.

Ribadita, quindi, l'assenza di un contrasto tra l'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, è la norma di interpretazione autentica, volta ad imprimere efficacia retroattiva alla modifica del 2017, ad essere sottoposta allo scrutinio dei giudici costituzionali.

I dubbi di costituzionalità sollevati dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna ed aventi ad oggetto l'articolo 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018 si stagliano su tre versanti: *in primis*, con riferimento all'assenza di un contrasto interpretativo attorno alla natura dell'intervento del 2017, innovativo ovvero con efficacia retroattiva, che avrebbe giustificato la necessità avvertita dal legislatore di intervenire per chiarire la retroattività della norma; la non prevedibilità del significato precisato dalla norma indubbiata, stante il carattere di novità rivestito, ad avviso del rimettente, dall'art. 1, comma 87; infine, l'impossibilità di giustificare la retroattività disposta con l'intervento del 2018 con «motivi imperativi di interesse generale», in aderenza al principio di cui all'art. 6 della CEDU.

La Corte, nella disamina delle questioni sottoposte, si pronuncia immediatamente in ordine all'irrelevanza della portata, innovativa ovvero interpretativa, della novella del 2017: la stessa viene ritenuta non dirimente ai fini del sindacato costituzionale. Difatti, è la medesima CTP che, nell'ordinanza di rimessione, premette che «il fenomeno di creazione di norme effettivamente innovative mascherate da norme interpretative con efficacia retroattiva non è questione decisiva ai fini dell'incostituzionalità delle stesse», in aderenza a quanto più volte ribadito dalla giurisprudenza costituzionale<sup>8</sup>. Il legislatore, infatti, come noto, «è *legittimato ad emanare norme interpretative, purché ragionevoli*»<sup>9</sup>.

Pertanto, nel caso di specie, non viene neppure in considerazione «l'indirizzo giurisprudenziale maturato nel brevissimo lasso temporale intercorrente tra i due interventi normativi»<sup>10</sup>, in base al quale la modifica introdotta dal legislatore del 2017 aveva portata innovativa<sup>11</sup> e, dunque, opposto rispetto a quanto successivamente statuito con l'intervento del 2018.

<sup>8</sup>Tra le altre, si v. Corte cost. nn. 409 del 2005; 234 del 2007; 74 del 2008.

<sup>9</sup>PUGIOTTO A., *Una vicenda esemplare (in tema di interpretazione autentica e materia tributaria)*, *Giur. cost.*, 1999, 3.

<sup>10</sup>Così la Corte nella pronuncia in esame, § 3.2.2. del *Considerato in diritto*.

<sup>11</sup>Secondo parte della dottrina, peraltro, la legge di interpretazione autentica deve ritenersi sempre innovativa, in quanto volta ad imporre una determinata interpretazione «*indipendentemente dalla sua esattezza*». E' in tal modo che verrebbe a compimento l'equazione del «*vero poiché voluto dal legislatore*» (cd. teoria della natura decisoria dell'interpretazione autentica legislativa). Si veda, in tal senso, PUGIOTTO A., *Le leggi interpretative a Corte: vademecum per giudici a quibus*, *Giur. cost.*, 2008, 3, 2750.

Tale ultimo intervento, sebbene venga infine fatto salvo dalla Corte in ragione della sua asserita ragionevolezza, appare tuttavia insolito ove raffrontato alle ragioni che, solitamente, spingono il legislatore a ricorrere all'interpretazione autentica e a quanto statuito in tema di retroattività e interpretazione autentica dallo Statuto dei diritti del contribuente<sup>12</sup>.

Generalmente, infatti, l'utilizzo di leggi di interpretazione autentica in materia tributaria è effettuato in ragione della necessità di creare in tempi brevi un significato condiviso da attribuire ad una norma e, dunque, agire rapidamente al fine di risolvere le incertezze normative venutesi a creare attorno alla stessa<sup>13</sup>. Nel caso di specie, invece, il legislatore dapprima interviene allo scopo di ridurre la portata applicativa della norma e, solo successivamente, a seguito del persistere dell'opzione interpretativa avversa – che insiste sulla necessità di tener conto degli effetti sostanziali legati all'atto ai fini della concretizzazione del tributo – adotta una norma di interpretazione autentica. Quest'ultima, inoltre, non veicola essa stessa il significato da attribuire alla norma indubbiata, ma si limita a disporre la retroattività del precedente intervento.

Una scelta singolare ove scrutinata anche con riferimento a quanto disposto dallo “Statuto dei diritti del contribuente”, all'interno del quale trovano accoglimento alcuni principi di carattere generale concernenti l'efficacia nel tempo delle norme tributarie. Nello specifico, l'articolo 3 statuisce che «salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo»: la regola, dunque, è l'irretroattività della norma. Quest'ultima è derogabile solo «in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica»: l'intervento di esegesi di legislativa, quindi, oltre a dover rispondere ad esigenze di eccezionalità, deve esso stesso rendere esplicita la propria funzione interpretativa. La portata della disposizione adottata dal legislatore nel 2017, invece, come già evidenziato, viene ad essere esplicitata successivamente ad opera di altra e distinta disposizione che decreta ora per allora la retroattività della medesima.

Occorre, tuttavia, sottolineare che la dottrina è ormai abbastanza concorde nel rilevare la cedevolezza dello Statuto; la reale tenuta dei principi ivi contenuti – nonostante le disposizioni statuarie possano essere intese quali “metanorme” del diritto tributario, ossia norme che dettano le regole generali per la produzione delle norme tributarie e che sono, perciò, indirizzate al

---

<sup>12</sup>L. 27 luglio 2000, “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*”.

<sup>13</sup>PUGIOTTO A., *Una vicenda esemplare (in tema di interpretazione autentica e materia tributaria)*, cit., 2086.

legislatore<sup>14</sup> – è spesso osteggiata a causa della forma assunta dal medesimo, ossia quella di legge ordinaria, pertanto derogabile per effetto di altra legge ordinaria<sup>15</sup>. Per tale motivo, parte della dottrina ritiene che lo Statuto sia l'opera di un «*legislatore che comanda sé stesso*»<sup>16</sup>.

Nondimeno, quanto si è finora rilevato in merito alla vicenda che ha interessato l'articolo 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 non può che ripercuotersi sul piano ulteriore del rapporto tra lo Stato impositore ed il cittadino contribuente<sup>17</sup>. L'irretroattività della norma è, infatti, da considerarsi un elemento posto a presidio delle «*esigenze generali di tranquillità e stabilità dei rapporti giuridici*»<sup>18</sup>. Al contrario, l'irretroattività dell'intervento del 2017, disposta con legge del 2018, sembra essere emblematica di una situazione di indeterminatezza che affligge *in primis* lo stesso legislatore, tanto da costringerlo ad intervenire a più riprese in un breve arco temporale.

#### **4. La Corte di fronte alle diverse sensibilità di Legislatore e giudici sull'imposta di registro**

Alla luce di quanto sinora esposto in ordine alle vicende che hanno interessato la disciplina dell'imposta di registro, è possibile affermare che l'intervento del legislatore del 2018 – così come asserito dalla stessa Corte – non si è limitato a chiarire la portata della norma indubbiata.

È opportuno, infatti, rilevare come tale novella, grazie alla modulazione degli effetti temporali della precedente disposizione, fosse finalizzata anche ad avversare “l'interpretazione sostanzialista” dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 consolidatasi in giurisprudenza.

<sup>14</sup>Per un maggiore approfondimento, si v. ANTONINI L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2001, 619 ss.

<sup>15</sup>Per un maggiore approfondimento, si v. DORIGO S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2013, 603 ss. In tal senso si è inoltre espressa la Corte costituzionale nelle decisioni nn. 247 del 2011 e 112 del 2013: “l'art. 3, invocato in relazione al principio di uguaglianza per la asserita lesione del principio di irretroattività delle disposizioni tributarie e di non prorogabilità dei termini di prescrizione e decadenza [...], non possono essere assunti quale parametro di legittimità costituzionale, poiché hanno rango di legge ordinaria e non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali”.

<sup>16</sup>MASTROIACOVO V., *Esiste davvero la legge di interpretazione autentica?* in *Riv. dir. trib.*, 5, 2012, 511 ss.

<sup>17</sup>Il ricorso alle leggi interpretative è stato anche di recente individuato quale elemento di criticità del sistema di giustizia tributaria nella *Relazione finale* predisposta dalla *Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria* del 30 giugno 2021.

<sup>18</sup>PUGIOTTO A., *Il principio d'irretroattività preso sul serio*, in *Quaderni Costituzionali*, 2, 2017, 454.

Ebbene, il ricorso all'interpretazione autentica, nel caso di specie volto a «*rovesciare un diritto vivente giurisprudenziale politicamente sgradito*»<sup>19</sup>, rende evidenti le «*dinamiche conflittuali tra poteri*» esistenti attorno alla disciplina dell'imposta di registro. Per il tramite della norma interpretativa, il giudice è difatti chiamato ad allinearsi all'indirizzo politico del legislatore<sup>20</sup>, nonostante lo stesso possa risultare, ai suoi occhi, non adeguato alle forme in cui l'ordinamento si va evolvendo. Circostanza, quest'ultima, rilevata anche dallo stesso Giudice delle leggi, il quale non si esime dal sottolineare l'inadeguatezza del tributo in esame e, specificamente, della sua natura di imposta d'atto. La Corte, infatti, osserva che «per quanto possa apparire, *de iure condendo*, in parte obsoleta [...], tale natura non risulta superata dal legislatore positivo»<sup>21</sup>.

In altri termini, è possibile ritenere che le differenti linee teorico-ricostruttive avallate dal legislatore e dal giudice siano espressive non solo di due diversi modi di concepire l'imposta di registro, ma anche di due sensibilità differenti.

I giudici costituzionali sono stati chiamati, dunque, in ultima istanza, ad operare anche una scelta tra due intenti: l'uno, volto a rispettare l'originaria natura dell'imposta di registro e, con ciò, a tenere insieme, in una logica di coerenza di sistema, la normativa intesa in senso più ampio; l'altro, ancorato al dato reale e focalizzato sul bisogno che la conformazione del tributo segua l'evolversi delle tecniche contrattuali, con ciò postulando l'esigenza che l'individuazione del presupposto impositivo consenta di valutare con efficacia la sostanza economica dell'atto. Sembrerebbe di trovarsi dinnanzi a quell'«*antico problema*» che affligge il rapporto tra il diritto posto e scritto e la sua elaborazione da parte della scienza giuridica che già Schmitt identificava come «*una rivalità tra fratelli che perseguono con mezzi molto simili il medesimo fine*»<sup>22</sup>. Nel caso di specie, infatti, il giudice sembra mosso dalla necessità di adeguare la previsione normativa ed il prelievo tributario ai dati che, per il tramite della concretezza che connota la sua attività, esso stesso può cogliere nella realtà<sup>23</sup> ed orientare, grazie all'attività interpretativa, l'applicazione della disciplina, facendosi strada tra le maglie larghe della disposizione adottata dal legislatore. Un'opzione venuta meno

<sup>19</sup>PUGIOTTO A., *Una vicenda esemplare (in tema di interpretazione autentica e materia tributaria)*, cit., 2084.

<sup>20</sup>Per un maggiore approfondimento, si v. A. PUGIOTTO, *Le leggi interpretative a Corte: vademecum per giudici a quibus*, cit.

<sup>21</sup>Corte cost. n. 158 del 2020, § 5.2.2. del *Considerato in diritto*.

<sup>22</sup>SCHMITT C., *La situazione della scienza giuridica europea*, Quodlibet, Macerata, 2020, 41.

<sup>23</sup>Secondo l'insegnamento del Satta, infatti, il diritto è da intendersi quale frutto dell'atto umano. La conoscenza dello stesso passa, dunque, attraverso l'attività dello *ius dicere*, che è composta dal conoscere e dal creare, atteso che la concretezza del diritto passa proprio dalla conoscenza del fatto<sup>23</sup>. SATTA S., *La vita della legge e la sentenza del giudice*, in *Il mistero del processo*, Adelphi, 1994, 39 ss.



prima con la modifica normativa del 2017 e poi con l'intercessione dell'attività di interpretazione autentica del 2018.

Pare all'uopo potersi osservare come, nonostante la Corte scelga di arrestarsi dinnanzi alla volontà del legislatore, la stessa implicitamente sostenga la convenienza di una maggiore attenzione per il dato reale, così come auspicato dal giudice di legittimità. Una volta affermata la competenza solo di quest'ultimo a provvedere o meno ad un eventuale aggiornamento della disciplina dell'imposta di registro, la Corte precisa che «resta ovviamente riservato alla discrezionalità del legislatore provvedere – compatibilmente con le coordinate stabilite dal diritto dell'Unione europea – a un eventuale aggiornamento della disciplina dell'imposta di registro che tenga conto della complessità delle moderne tecniche contrattuali e dell'attuale stato di evoluzione tecnologica, con riguardo, in particolare, sia al sistema di registrazione degli atti notarili, sia a quello di gestione della documentazione da parte degli uffici amministrativi finanziari»<sup>24</sup>. La discrezionalità del legislatore, dunque, oltre a segnare un limite per la valutazione della Corte – che si arresta dinnanzi a delle scelte che rientrano in via esclusiva nella sfera della politica del diritto con un prudente atteggiamento di *self restraint* – appare, in aggiunta, funzionale a stimolare una riflessione in seno al Parlamento<sup>25</sup>.

Sino a che la stessa non prenderà avvio, tuttavia, la volontà del legislatore del 2017 di ricondurre la norma concernente l'imposta di registro «nel suo alveo originario» deve essere considerata ragionevole in virtù della sua attitudine a fungere quale «norma di sistema». Secondo la Corte, infatti, la modifica introdotta dal legislatore deve essere valutata con riferimento alla valenza sistemica che la stessa riveste sia con riferimento alla clausola finale di cui all'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (“salvo quanto disposto dagli articoli successivi”) sia rispetto alla disciplina dell'abuso del diritto, di cui all'articolo 10 bis della legge n. 212 del 2000. L'avallo dell'interpretazione evolutiva avanzata dal rimettente avrebbe, infatti, provocato delle incoerenze nell'ordinamento, precludendo al contribuente la pianificazione fiscale e abilitando l'Amministrazione finanziaria ad operare in funzione antielusiva senza la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale previsto in favore del contribuente proprio dalle norme anti-

<sup>24</sup>Corte cost. n. 158 del 2020, § 3.2.3.1 del *Considerato in diritto*.

<sup>25</sup>Per un maggiore approfondimento in ordine a tale duplice impiego della discrezionalità del legislatore da parte della Corte, si v. TONDI DELLA MURA V., *La discrezionalità del legislatore in materia elettorale, la «maieutica» della consulta e il favor (negletto) verso il compromesso legislativo: continuità e discontinuità fra le sentenze*, in [www.rivistaaic.it](http://www.rivistaaic.it), 1, 2018, 3.

elusive. Sono, difatti, quest'ultime ad essere state preposte dal legislatore alla valorizzazione dello scopo economico e della causa reale dell'operazione negoziale.

Tale valenza sistemica, già affermata nella di poco precedente sentenza n. 159 del 2020<sup>26</sup>, fa salva, infine, anche la retroattività disposta nel 2018. La stessa, pertanto, finisce con l'agire sia da causa giustificatrice della deroga al principio generale di irretroattività della legge<sup>27</sup>, sia da motivo a sostegno della volontà del legislatore di discostarsi dall'interpretazione evolutiva emersa in giurisprudenza: l'intervento che «attribuisce forza retroattiva» a una norma di sistema così intesa è ragionevole anche quando ha lo specifico ed eminente «intento di rimediare ad un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore»<sup>28</sup>.

Di conseguenza, le altre due questioni prospettate dal rimettente – l'una concernente la non prevedibilità dell'intervento del 2018 e, l'altra, riguardante l'insussistenza di motivi imperativi di interesse generale a supporto della retroattività disposta dallo stesso – sono da considerarsi assorbite.

## 5. Notazioni conclusive

La decisione analizzata è intervenuta su una materia, quella dell'imposta di registro, la cui complessa e delicata evoluzione si è cercato (seppur sommariamente) di descrivere: una vicenda pluridecennale caratterizzata dalla volontà del legislatore e del giudice di imporre differenti ricostruzioni interpretative, l'uno protendendo per un assetto di tipo formalistico, l'altro per uno di tipo sostanzialistico. Due distinti orientamenti che si sono ritrovati a convivere, per poi, infine, collidere, nel breve lasso di tempo intercorrente tra i due interventi normativi del 2017 e del 2018.

In tal senso, la sentenza n. 39/2021 appare dirimente non solo al fine di far salva la ragionevolezza dell'utilizzo dell'interpretazione autentica in materia tributaria e, dunque, della

---

<sup>26</sup>Corte cost. n. 158 del 2020, § 5.2.2 del *Considerato in diritto*.

<sup>27</sup>Sulla valenza del principio di irretroattività quale principio generale dell'ordinamento, si v. ANTONINI L., *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit.

<sup>28</sup>Così la Corte nella sentenza in esame, § 3.2.2.1 del *Considerato in diritto*.

retroattività degli effetti della novella del 2017, ma anche al fine di riaffermare la prevalenza della decisione politica rispetto all'indirizzo giurisdizionale avverso.

La Corte, infatti, ha dissipato i dubbi di legittimità costituzionale sollevati con riferimento all'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 ricorrendo alla ricostruzione sistemica precedentemente realizzata nella decisione n. 158 del 2020. In quel caso, l'asserita sistematicità degli interventi normativi era stata utilizzata per altro e distinto scopo, ossia quello di affermare il rispetto, nella normativa in esame, del principio di eguaglianza e di capacità contributiva; nel caso di specie, invece, la linea già precedentemente tratteggiata funge da strumento in dotazione alla Corte per avallare gli interventi legislativi susseguiti in materia di imposta di registro. Una circostanza che, tuttavia, non le ha impedito di riconoscere implicitamente una diversa sensibilità del giudice, più attenta al mutato contesto ordinamentale.

Non sfugge, quindi, come la questione di legittimità costituzionale sollevata con riferimento alla disciplina in esame abbia costituito l'occasione per una valutazione ulteriore rispetto a quella concernente la mera ragionevolezza dell'intervento del legislatore del 2018. A ben vedere, il giudice ed il legislatore, lungi dal contrapporsi solo su un piano teorico formale, sono stati espressione di due diverse istanze. L'auspicio è che queste ultime possano infine operare sinergicamente nell'orientare la disciplina dell'imposta di registro verso una sistemazione più adeguata alle trasformazioni osservabili nella realtà.