Ordinanza del 28/03/2018 n. 7637 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Ritenuto

che con sentenza n. 26/31/11, depositata l'11/4/2011, non notificata, la CTR della Lombardia ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, nei confronti di S.G. e della Moccagatta s.r.l., per la riforma della sentenza della CTP di Milano, che aveva accolto il ricorso delle contribuenti volto all'annullamento dell'avviso di liquidazione con il quale l'Ufficio, in relazione ad operazione consistita nella delibera di aumento del capitale sociale e nel conferimento nella società, da parte della prima, di bene immobile gravato da ipoteca a seguito di mutuo acceso dalla conferente per la ristrutturazione di altro bene immobile, ed accollato alla stessa società conferitaria, aveva rideterminato la base imponibile per il calcolo dell'imposta di registro, al lordo delle passività, recuperando a tassazione la maggiore imposta dovuta;

che avverso detta pronuncia l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, cui la contribuente resiste con controricorso.

Considerato

che con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20, 50 e 52, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e censura, in quanto erronea in diritto, l'affermazione, contenuta nella decisione impugnata, secondo cui nel sistema dell'imposta di registro non è presente una generale norma antielusiva, per cui la base imponibile va determinata assumendo il valore venale del bene conferito, scomputando le passività afferenti al bene medesimo e gli oneri accollati alla società, in quanto siffatta interpretazione delle citate norme è difforme da quella costantemente affermata dalla giurisprudenza di legittimità secondo la quale non hanno efficacia, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, gli atti costituenti "abuso di diritto", ossia la operazioni effettuate essenzialmente per ottenere un vantaggio fiscale;

che con il secondo motivo di ricorso deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20, 43, 50 e 52, , in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e censura, in quanto erronea in diritto, la operata determinazione della base imponibile dell'imposta de qua, essendo incontestabile che il prezzo di vendita è costituito non solo dalla somma materialmente versata al venditore, ma anche dall'importo dei debiti accollati al compratore, atteso che la stipulazione del mutuo, ed il suo successivo accollo da pare della società conferitaria, non costituisce passività aziendale ma mera modalità di corresponsione del prezzo;

che i due motivi, i quali possono essere congiuntamente esaminati in quanto tra loro strettamente connessi, sono fondati per le ragioni di seguito riportate;

che costituisce principio costantemente affermato dalla giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui "in tema d'imposta di registro, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 50, interpretato alla luce della disciplina comunitaria (Direttiva CEE n. 335/69) impone che, qualora siano conferiti in società beni immobili, diritti reali immobiliari o aziende, sono deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività ed oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente ed accollati alla società, non sono collegati all'oggetto del trasferimento" (Cass. n. 18897/2016, n. 23234/2015; n. 17300/2014; n. 3444/2014; n. 2577/2011; n. 16768/2002); che l'Ufficio, nel quadro dei principi affermati costantemente dalla giurisprudenza di questa Corte sull'interpretazione, D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, degli atti soggetti a registrazione (Cass. n. 1405/2013), ed in ragione del collegamento tra il finanziamento sull'immobile ed il conferimento di esso nella società, in occasione dell'approvazione dell'aumento del capitale sociale deliberato dalla Moccagatta s.r.l., con accollo del mutuo da parte della società conferitaria, aveva rilevato che l'operazione, complessivamente intesa, non potesse avere altra plausibile spiegazione se non quella di far conseguire un indebito risparmio d'imposta, essendo evidente il fine di affievolire la base imponibile del negozio traslativo dell'immobile attuato con atti solo formalmente autonomi;

che ciò è stato invece escluso dalla sentenza impugnata, sul presupposto che l'operazione non poteva essere riqualificata come vendita, non avendo la sopra indicata disposizione una finalità antielusiva, e che la base imponibile doveva essere determinata con riguardo al valore venale dell'immobile, al netto delle passività accollate dalla società ed afferenti il bene conferito, sennonchè tali rilievi sono entrambi inidonei a sorreggere le conclusioni alle quali è pervenuta la CTR, che si basano su una lettura dei fatti di causa incentrata su singoli comportamenti negoziali, i quali "realizzano effetti parziali che, autonomi dal punto di vista civilistico, secondo la legge sull'imposta di registro sono meramente strumentali rispetto all'effetto giuridico finale prodotto dall'intera fattispecie complessa" (Cass. n. 2713/2002);

che, per un verso, la decisione ha omesso di attribuire il dovuto rilievo alla sequenza degli atti, al fine di evidenziarne l'inscindibile collegamento negoziale, e, per altro verso, ha omesso di considerare che il mutuo ipotecario, come rilevato dall'Amministrazione, era stato concesso per esigenze personali di liquidità della conferente e, dunque, che la passività accollata alla società (senza che alla stessa fosse stata anche trasferita la somma ottenuta dall'istituto di credito in occasione dell'accensione del mutuo) non poteva qualificarsi come inerente al bene conferito, assurgendo piuttosto a modalità di corresponsione del prezzo di una compravendita immobiliare;

che la giurisprudenza di questa Corte è da tempo orientata nel senso di escludere che il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 sia predisposto al recupero di imposte "eluse", perchè l'istituto dell'abuso del diritto" - disciplinato oggi dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 2015 - presuppone una mancanza di "causa economica" che non è viceversa prevista per l'applicazione dell'art. 20 citato, disposizione la quale semplicemente impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto, o il collegamento di più atti, in

ragione della loro intrinseca portata, cioè in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale;

che la fattispecie regolata dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 nemmeno ha a che fare con l'istituto della simulazione, atteso che la riqualificazione in parola avviene anche se le parti hanno realmente voluto quel negozio o quel dato collegamento negoziale, e ciò perchè quel che conta sono gli effetti oggettivamente prodottisi (tra le tante, Cass. n. 9582/2016; n. 10211/2016; n. 9573/2016; n. 18454/2016; n. 2050/2017);

che la Corte ha, inoltre, chiarito che la prevalenza della natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici sul loro titolo, e sulla loro forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma e, quindi, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti, ed ai loro effetti giuridici, rispetto a ciò che formalmente è enunciato, anche frazionatamente, in uno o più atti, con la conseguenza di dover riferire l'imposizione al risultato di un comportamento nella sostanza unitario, rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, atomisticamente considerati (Cass. n. 10216/2016; n. 1955/2015; n. 14150/2013; n. 6835/2013);

che detta interpretazione tiene conto dell'evoluzione normativa che ha caratterizzato la prestazione patrimoniale tributaria di registro, dal regime della tassa, avente come oggetto l'atto inteso nella sua forma documentale, e come contenuto di una determinata quantità di denaro da riscuotere in corrispettivo del servizio di registrazione, a quello dell'imposta, avente come oggetto la manifestazione di capacità contributiva correlabile a una ben dimostrata forza economica (art. 53 Cost.) e, inserendosi nell'ambito di una simile evoluzione, il D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 1 e 20 vanno letti nel senso che l'oggetto dell'imposta di registro, per quanto genericamente e formalmente individuata nel riferimento dell'art. 1 agli atti soggetti a registrazione o volontariamente presentati per la registrazione, nella sostanza, è costituito dagli effetti giuridici di tali atti, ma l'imposta si collega all'atto come negozio e non all'atto come documento (Cass. n. 3481/2014);

che non vale, in senso contrario, il richiamo alla diversità dei criteri interpretativi utilizzabili ai fini tributari, rispetto a quelli civilistici, in quanto va pur sempre attribuita preminenza, in applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, "alla causa reale dell'operazione economica rispetto alle forme negoziali adoperate dalle parti, sicchè, ai fini della individuazione del corretto trattamento fiscale, è possibile valutare, ai sensi dell'art. 1362 c.c., comma 2, circostanze ed elementi di fatto diversi da quelli emergenti dal tenore letterale delle previsioni contrattuali" (Cass. n. 6405/2014), di guisa che " gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria " (Cass. n. 19752/2013; n. 10660/2003; n. 14900/2001);

che l'indirizzo giurisprudenziale - al quale il Collegio intende dare continuità - non appare scalfito dalla sentenza n. 2054/2017 della Corte, che individua un limite alla attività riqualificatoria dell'Ufficio nella insuperabilità dello schema negoziale tipico in cui l'atto presentato alla registrazione risulti inquadrabile, di tal che, in mancanza di prova, a carico della

Amministrazione finanziaria, del disegno elusivo, ricorrerebbe piuttosto "un'ipotesi di libera scelta di un tipo negoziale invece di un altro";

che, infatti, al di là delle specifiche caratteristiche del caso concreto, e della contestata adeguatezza della motivazione della sentenza del Giudice di appello - sul piano processuale, l'accertamento della natura, entità, modalità e conseguenze del collegamento negoziale realizzato dalle parti rientra nei compiti esclusivi del giudice di merito il cui apprezzamento non è sindacabile in sede di legittimità se sorretto da motivazione congrua ed immune da vizi logici e giuridici (v. per tutte Cass. n. 11974/2010) - preme qui osservare che l'isolato approdo giurisprudenziale trascura di considerare che la formulazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 consente il superamento dell'individuato limite all'attività di interpretazione dell'atto consentita all'Amministrazione finanziaria, che l'intento elusivo non è essenziale ai fini qui esaminati e che la proposta lettura della disposizione mal si concilia con il principio costituzionale della capacità contributiva ed ignora la ricordata evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell' imposta;

che, inoltre, la ricordata sentenza (n. 2054/2017) non considera la molteplicità delle forme in cui l'autonomia contrattuale prevista dall'art. 1322 c.c. può potenzialmente esprimersi, nè tantomeno dà il giusto spazio, nella individuazione della materia imponibile, alla c.d. "causa concreta" del contratto, ovvero lo scopo pratico del negozio inteso, al di là del modello astratto utilizzato, come funzione individuale della singola e specifica negoziazione, questione che non può essere sbrigativamente superata richiamando la intangibilità dello schema negoziale tipico (v. per tutte, Cass. n. 10490/2006), e neppure al fenomeno del collegamento negoziale, "meccanismo attraverso il quale le parti perseguono un risultato economico complesso, che viene realizzato, non attraverso un autonomo e nuovo contratto, ma attraverso una pluralità coordinata di contratti, i quali conservano una loro causa autonoma, anche se ciascuno è concepito, funzionalmente e teleologicamente, come collegato con gli altri, cosicchè le vicende che investono un contratto possono ripercuotersi sull'altro. Ciò che vuoi dire che, pur conservando una loro causa autonoma, i diversi contratti legati dal loro collegamento funzionale sono finalizzati ad un unico regolamento dei reciproci interessi" (Cass. n. 12454/2012);

che al caso in esame neppure può applicarsi il più volte citato art. 20, nel testo modificato dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87, lett. a), (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 302 del 29 dicembre 2017 - Supp. Ord. n. 62, ed entrata in vigore l'1 gennaio 2018, il quale prevede che "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o a forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi";

che alla norma non può riconoscersi effetto interpretativo di quella previgente in quanto essa introduce limiti prima non previsti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie, fermo restando che, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53 bis, comma 1, nel testo modificato dalla dalla L. n. 205 n. 2017, art. 1, comma 87, lett. b), l'Amministrazione finanziaria può dimostrare la sussistenza dell'abuso del diritto previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis (introdotto dal

D.Lgs. n. 128 del 2015), il quale, alla lettera a), attribuisce espressamente rilevanza al collegamento negoziale, ma nel diverso ambito, appunto, dell'abuso del diritto e non più in quello della mera riqualificazione giuridica;

che se l'orientamento giurisprudenziale assolutamente prevalente di questa Corte è nel senso di escludere la natura antielusiva dell'art. 20, a beneficio di quella della qualificazione giuridica della fattispecie, difetta alla radice il tipico connotato sintomatico della natura interpretativa di una nuova disposizione insito nell'intento legislativo di porre fine ad uno stato di pregressa dubbiosità applicativa, così come non può sostenersi che la modifica introdotta alla norma in questione abbia natura interpretativa sol perchè richiama la L. n. 212 del 2000, art. 10 bis in quanto tale ultima norma disciplina il diverso ambito dell'abuso del diritto;

che neppure vale obiettare che la relazione illustrativa alla L. n. 205 del 2017 assegna alla disposizione concernente l'imposta di registro il compito di "chiarire" il criterio di individuazione della natura e degli effetti che devono essere presi in considerazione aí fini della registrazione, in quanto se non può ritenersi precluso al legislatore adottare norme che precisino il significato di precedenti disposizioni legislative, pur a prescindere da una situazione di incertezza nell'applicazione del diritto o di contrasti giurisprudenziali, a condizione che l'interpretazione non collida con il generale principio della ragionevolezza (in tal senso è da tempo orientata la Corte Costituzionale), deve pur sempre trattarsi della indicazione di una opzione interpretativa tra le diverse possibili e, soprattutto, compatibile con il tenore della norma interpretata;

che, pertanto, l'argomento sopra ricordato può essere agevolmente superato sulla base del tenore testuale adottato dallo stesso art. 1, comma 87, in esame, il quale dichiara espressamente di apportare talune "modificazioni" al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 così palesandosi quale disposizione innovativa del precedente assetto normativo;

che ciò trova conferma, in coerenza con il dato letterale del nuovo disposto, nel fatto che la modificazione introdotta ha determinato una rivisitazione strutturale profonda, ed antitetica, della fattispecie impositiva pregressa, là dove l'art. 20 previgente (secondo l'indirizzo di legittimità) imponeva la tassazione sulla base di elementi (il dato extratestuale ed il collegamento negoziale) che vengono oggi espressamente esclusi, fatto salvo, come già detto, il loro "recupero" nel diverso ambito della sopravvenuta disciplina dell'abuso del diritto;

che, in definitiva, la novella introdotta dalla L. n. 205 del 2017, non avendo portata interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo e, conseguentemente, gli atti ai quali è correlato l'esercizio della potestà impositiva, antecedenti alla data di sua entrata in vigore (1 gennaio 2018), continuano ad essere assoggettati ad imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20;

che il ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza impugnata cassata, dovendosi procedere al discernimento di una tipica quaestio facti, con rinvio alla medesima CTR, in diversa composizione, la quale rivaluterà la fattispecie, alla luce dei principi di diritto sopra ricordati, e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 24 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza