Ordinanza del 23/01/2019 n. 1802 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta Ipotecaria e Catastale - Fondi immobiliari chiusi - Aliquota agevolata - Avviso di liquidazione - Notifica al solo notaio rogante.

Massima:

L'agevolazione prevista dal comma 10-ter, dell'art. 35 del D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla Legge n. 248 del 2006, in materia di cessione di beni immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi richiede, ai fini dell'applicabilità delle aliquote ridotte, dei presupposti soggettivi ed oggettivi, ed in particolare, sotto quest'ultimo profilo, che la cessione abbia ad oggetto beni immobili strumentali nell'ambito di una operazione di leasing finanziario. Dalla natura complementare dell'imposta discende l'illegittimità dell'avviso di liquidazione notificato, nel caso di specie, al solo notaio rogante quale sostituto di imposta; ai sensi dell'art. 76, comma 2, del D.P.R. n. 131 del 1986, la pretesa in questione doveva essere fatta valere con apposito atto di imposizione tributaria, notificato alla parte acquirente ed alla parte venditrice, quale coobbligata in solido, entro il termine di decadenza di tre anni, da ritenere decorrente - in applicazione del principio generale desumibile dall'art. 2964 c.c. - dalla data della registrazione, a partire dalla quale l'ufficio del registro ha la facoltà di contestare al contribuente la perdita del trattamento agevolato.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE:

1. Mestre Sviluppò s.r.l. acquistò dal fondo immobiliare chiuso Numeria S.G.R. - Società di Gestione Risparmio s.p.a., i 530/1000 di un compendio immobiliare sito in Jesolo costituente, per tale parte, bene strumentale per natura, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8 ter d.P.R. n. 633/72; alla compravendita, stipulata con rogito del 31.3.2010, furono applicate le aliquote ridotte previste dall'art. 35, comma 10 ter, del d.l. n. 223 del 2006, conv. dalla I. n. 248 del 2006.

L'Agenzia delle Entrate, ritenendo che l'atto fosse soggetto a tassazione piena, notificò al solo notaio rogante un avviso di liquidazione per il recupero delle maggiori imposte ipotecarie e

catastali dovute dalle parti, che fu impugnato da Mestre Sviluppo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Treviso.

Il giudice adito, con sentenza del 3.5.011, respinse il ricorso limitandosi a rilevare che la società non era legittimata ad impugnare un atto che non le era stato notificato.

L'appello proposto dalla soccombente contro la decisione è stato rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, che, riformata la pronuncia assunta in rito ed affermata la legittimazione di Mestre Sviluppo all'impugnazione, ha tuttavia ritenuto prive di fondamento le eccezioni di nullità (per difetto di sottoscrizione e di motivazione) dell'avviso sollevate dall'appellante e, nel merito, qualificata l'imposta liquidata come principale e non complementare, ha escluso che l'atto potesse essere tassato secondo la normativa agevolata, la quale richiede non solo che il bene oggetto di cessione sia strumentale ed appartenga ad un fondo immobiliare chiuso, ma anche che la compravendita rientri nell'ambito di un'operazione di leasing.

4. Avverso la sentenza Mestre Sviluppo s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, cui l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso; la ricorrente ha depositato memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c.

La causa, chiamata all'udienza camerale del 10 ottobre 2018, è stata decisa il 20.12.2018, a seguito di riconvocazione del collegio deliberante.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di ricorso, la società contribuente denunciando una violazione e falsa applicazione dall'art. 35, comma 10 ter, del d.l. n. 223 del 2006, conv. dalla L. n. 248 del 2006, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., censura la sentenza impugnata laddove ha ritenuto che ai fini dell'applicazione delle aliquote ridotte previste dalla norma predetta non siano sufficienti i presupposti della strumentalità del bene e del suo acquisto da un fondo immobiliare chiuso, ma sia anche necessario che si sia in presenza di un acquisto o riscatto di beni concessi o da concedere in leasing.

2. Con il secondo motivo lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 3 della L. n. 241 del 1990, dell'art. 7 della L. n. 212 del 2000 e dell'art. 52, comma 2-bis del d.P.R. n. 131 del 1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, sostenendo che la CTR non ha considerato che la mancata allegazione degli atti di riferimento ed il difetto di motivazione inficiavano la validità dell'attività accertativa dell'Ufficio.

3. Con il terzo motivo denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., avendo la sentenza omesso di spiegare le ragioni per cui l'imposta liquidata avesse natura principale e non complementare, come da essa sostenuto.

4. Il primo motivo é infondato.

4.1. L'agevolazione applicata dalla contribuente è prevista dal comma 10-ter, dell'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, conv. con modif. dalla I. n. 248 del 2006, che recita: "Per le volture catastali e le

trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86, ovvero imprese di locazione finanziaria, ovvero banche e intermediari finanziari di cui agli articoli 106 e 107 del testo unico di cui al decreto legislativo 10settembre 1993, n. 385, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis, del presente articolo, sono ridotte della metà. La disposizione di cui al periodo precedente decorre dal 10 ottobre 2006."

4.2. Il testo normativo risulta di interpretazione chiara laddove richiede, ai fini dell'applicabilità delle aliquote ridotte, dei presupposti soggettivi ed oggettivi, ed in particolare, sotto quest'ultimo profilo (secondo quanto inequivocabilmente si evince dall'inciso " limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria") che la cessione abbia ad oggetto beni immobili strumentali nell'ambito di una operazione di leasing finanziario.

L'inciso si colloca al termine dell'elencazione tipologica dei soggetti che possono usufruire dell'agevolazione: contrariamente a ciò che sostiene la ricorrente, la limitazione alle operazioni di locazione finanziaria va quindi certamente riferita a ciascuno di essi.

1.3. Tale interpretazione risulta anche coerente con la ratio della norma agevolativa, che è quella di assicurare una equiparazione fiscale tra le scelte aziendali di investimento - di acquisizione diretta dei beni strumentali in proprietà o tramite contratti di locazione finanziaria - evitando così che il ricorso allo strumento del leasing si presenti nel complesso maggiormente oneroso sul piano fiscale, dovendo scontare una doppia imposizione sia al momento dell'acquisto del bene da parte della società di leasing sia al momento dell'eventuale riscatto del bene ad opera dell'utilizzatore.

L'Ufficio, pertanto, escludendo la spettanza dell'agevolazione di cui si controverte in presenza di un acquisto diretto di un bene strumentale, seppure da un fondo immobiliare chiuso, ha fatto corretta applicazione della norma.

2. Il secondo motivo è inammissibile.

Nel rigettare il motivo d'appello relativo al difetto di allegazione degli atti, la CTR non ha negato che una tale omissione avrebbe potuto avere delle ripercussioni sulla validità dell'avviso di liquidazione, ma, con un accertamento di fatto, sindacabile solo sotto il profilo del vizio di motivazione, ha escluso in concreto che all'avviso dovessero essere allegati atti prodromici: il principio di specificità del ricorso, di cui all'art. 366 1° comma, nn. 4 e 6 c.p.c., imponeva pertanto alla ricorrente di chiarire quali fossero le circostanze ignorate, o gli atti e i documenti non ricevuti, sui quali si fondava il provvedimento impugnato e che, a pena di invalidità dello stesso per difetto di motivazione, avrebbero dovuto essere portati a sua conoscenza.

3. Il terzo motivo è fondato.

3.1 Va premesso che tale motivo, sebbene rubricato ai sensi dell'art. 360, 1° comma, n. 5 c.p.c., denuncia chiaramente un vizio di violazione di legge, in quanto la ricorrente, lamentando che la CTR abbia qualificato l'imposta evasa come principale, poiché diretta a correggere errori od omissioni effettuate in sede di liquidazione, anziché complementare, deduce una erronea ricognizione della fattispecie astratta recata da una norma di legge da parte del provvedimento impugnato.

Il motivo è ammissibile, essendo consolidato l'orientamento di questa Corte secondo cui " l'erronea intitolazione del motivo di ricorso per cassazione non osta alla riqualificazione della sua sussunzione in altre fattispecie di cui all'art. 360, comma 1, c.p.c., né determina l'inammissibilità del ricorso, se dall'articolazione del motivo sia chiaramente individuabile il tipo di vizio denunciato. (Vedi, tra le tante, Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25557 del 27/10/2017, Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 26310 del 07/11/2017).

Ciò posto, si osserva che, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 131 del 1986 aprile 1986, n. 131, l'imposta di registro liquidata dall'ufficio a seguito dell'accertata insussistenza dei presupposti di un trattamento agevolato applicato al momento della registrazione dell'atto di trasferimento della proprietà di un bene immobile, va qualificata come imposta "complementare".

La stessa infatti non è rubricabile come imposta principale, in quanto è applicata in un momento successivo alla registrazione, né come imposta suppletiva, in quanto, rivedendo a posteriori il criterio di liquidazione in precedenza seguito, non è rivolta ad emendare errori od omissioni commessi dall'ufficio in sede di registrazione.

Questo criterio discretivo, già fatto proprio da Cass. Sez. Un. 1196 del 2000, con riguardo alla previgente disciplina dell'imposta di registro, ma sulla base di considerazioni valide anche ex art. 42 del d.P.R. n. 131 del 1986, è stato da ultimo riaffermato da Cass. n. 2400 del 2017 e n. 3360 del 2017 (in fattispecie di agevolazione 'prima casa') e da Cass. n. 12257 del 2017 (in fattispecie di mancanza di qualità di soggetto Iva del cedente).

La conclusione qui accolta non muta per effetto dell'utilizzo della procedura telematica di adempimento ex art. 3-ter del d.lgs. n. 463 del 1997, atteso che l'osservanza di tale procedura incide sulle modalità di liquidazione e pagamento del tributo, ma non sulla natura dell'imposta richiesta.

Dalla natura complementare dell'imposta discende l'illegittimità dell'avviso di liquidazione comunicato al solo notaio rogante quale sostituto di imposta; ai sensi dell'art. 76, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, la pretesa in questione doveva essere fatta valere con apposito atto di imposizione tributaria, notificato alla parte acquirente ed alla parte venditrice, quale coobbligata in solido, entro il termine di decadenza di tre anni, da ritenere decorrente - in applicazione del principio generale desumibile dall'art. 2964 c.c. - dalla data della registrazione, a partire dalla quale l'ufficio del registro ha la facoltà di contestare al contribuente la perdita del trattamento agevolato.

4. Per tutto quanto sopra esposto, in accoglimento del terzo motivo, la sentenza impugnata va cassata.

5- Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa Corte può decidere nel merito e pertanto, in accoglimento del ricorso originario della società contribuente, annullare l'atto impugnato.

5. Quanto alle spese, tenuto conto delle ragioni dell'accoglimento, va disposta la compensazione di quelle del doppio grado di merito, con condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento di quelle del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente ed annulla l'atto impugnato;

compensa le spese dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate a pagare alla società ricorrente le spese di lite del presente giudizio, che si liquidano nell'importo complessivo di Euro 2.500,00 per compensi professionali, oltre spese generali nella misura del 1 5 % ed accessori di legge.

Così deciso, in Roma, il 20 dicembre 2018.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza