Sentenza del 08/06/2018 n. 14923 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 144/2/10, la Commissione tributaria provinciale di Bolzano accoglieva il ricorso proposto dalla XX s.r.l. e da P.A., P.R., M.A. e C.A. avverso l'avviso di liquidazione di imposta e irrogazione di sanzioni n. 2006/IV/002711, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato il valore di un conferimento alla predetta Società di un immobile, ritenendo che l'accollo da parte di quest'ultima di un debito ipotecario sul bene, dell'importo di Euro 1.200.000,00, a fronte dell'indicazione del conferimento in Euro 5.000,00, con contemporaneo aumento di capitale e sottoscrizione di quote da parte dei conferenti, mascherasse una compravendita.

2. Su appello dell'Agenzia delle Entrate, la Commissione tributaria regionale del Trentino-Alto Adige, Sezione di Bolzano, riformava la predetta decisione con sentenza del 27/01/2012, così rigettando il ricorso originario.

3. La XX s.r.l., P.A., P.R., M.A. e C.A. hanno proposto ricorso per cassazione.

4. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. Il ricorso è affidato a quattro motivi.

1.1. Con il primo motivo i ricorrenti deducono, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20, 50, 51, nonchè degli artt. 1362, 1363, 1470 e 2464 c.c.. Il giudice di appello ha errato nel ritenere la fattispecie in esame sussumibile in quella della compravendita, anzichè in quella del conferimento. Nel caso in esame, il fatto che i conferenti siano rimasti soci della società e che la loro posizione non è mai stata ritenuta oggetto di simulazione, non può che avere come conseguenza che l'atto in esame debba ritenersi un conferimento, con i relativi effetti giuridici, ossia i conferenti assumono il ruolo di soci e come tali partecipano alla vita sociale, diventando parte della compagine sociale. Tale conclusione non è smentita dall'affermazione contenuta nella sentenza impugnata, secondo la quale l'entità delle quote appare esigua ed esclude una partecipazione significativa alle vicende sociali. Non possono rinvenirsi gli elementi tipici della compravendita ma solo quelli del conferimento. I ricorrenti concludono chiedendo a questa la Corte di dare risposta negativa sul seguente quesito: "se in un caso come quello esaminato il giudice d'appello abbia fatto corretta

applicazione delle disposizioni di cui del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20, 50, 51 e degli artt. 1362, 1363 e 1460 al 1470 c.c., nel ritenere che nell'atto di conferimento di immobile gravato da iscrizione ipotecaria, conferito alla società ricorrente a liberazione di aumento di capitale con attribuzioni di quote nella misura del 5% del capitale nominale, possano rinvenirsi gli elementi della fattispecie astratta della compravendita, in base alla considerazione dell'esiguità delle quote attribuite ai conferenti. Ciò escluderebbe una partecipazione significativa alla vita sociale, in mancanza di un successivo atto di cessione delle quote da parte dei conferenti e quindi di altro negozio collegato attraverso il quale le parti abbiano conseguito effetti giuridici propri di atti diversi da quelli in concreto, compiendo un atto che possa essere ritenuto contenente gli elementi costitutivi propri del contratto di compravendita, piuttosto che quelli propri del conferimento".

1.2. Con il secondo motivo, i ricorrenti deducono, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 50. Il giudice di appello si è soffermato sull'assunto dell'Ufficio, secondo il quale in ogni caso, cioè anche se si dovesse ritenere che di fatto non ci sia stato un conferimento, nella base imponibile non può tenersi conto delle passività e degli oneri accollati alla società, se non inerenti ai beni conferiti. Ma tale osservazione è errata, perchè il giudice ha trascurato che il debito contratto dai conferenti con un istituto bancario e accordato alla società era garantito da iscrizione ipotecaria sull'immobile. Iscrizione che ne riduce il valore e che per questo comporta quel legame tra bene e debito, dal quale non può che discendere l'applicazione del disposto di cui all'art. 50 citato. Se fosse corretta l'impostazione del giudice di appello, bisognerebbe affermare che in tutte le ipotesi di conferimento di beni immobili da parte di persone fisiche non esercenti attività d'impresa sia possibile individuare una compravendita, in carenza di passività con l'attività della società, oggetto sociale della stessa. In realtà, non vi è manifestazione di capacità contributiva se non pari al valore dell'incremento di capitale che segue al conferimento dell'immobile. In maniera diversa, invece, con riferimento alle imposte connesse alle formalità di trascrizione e volturazione, ove le imposte ipotecaria e catastale si applicano sul valore degli immobili, al netto di passività strettamente inerenti ai beni. Nella fattispecie in esame, l'imposta ipotecaria e quella catastale sono state corrisposte sul valore degli immobili conferiti, al lordo della passività accollata alla Società. Il trasferimento di ricchezza operato con l'atto di conferimento in questione non può che essere il valore dell'immobile al netto della passività accollata e garantita da iscrizione ipotecaria sul medesimo immobile.

1.3. Con il terzo motivo, i ricorrenti deducono, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, anche in relazione all'art. 53 Cost., e violazione del principio di ordine generale dell'abuso del diritto. Se si considera che nell'atto posto in essere dalle parti non possono riscontrarsi gli elementi della fattispecie astratta del conferimento e che la passività accollata alla Società è strettamente connessa all'immobile, nessun intento elusivo può individuarsi nel comportamento delle parti. Infatti, la Società conferitaria ha deliberato un modesto aumento di capitale e i conferenti hanno conferito il proprio immobile gravato dall'iscrizione ipotecaria, con l'accollo del debito da parte della società, ottenendo una quota di capitale pari al valore netto del conferimento. La capacità contributiva o manifestazione di ricchezza emergente dall'atto è solo quella pari al valore netto del conferimento della Società. Essa non avrebbe potuto procedere all'acquisto dell'immobile, non

avendo la disponibilità del prezzo da pagare e non potendo ottenere finanziamenti bancari. Circostanze di fatto affermate nel ricorso di primo grado e mai contestate da controparte. Nemmeno può affermarsi che le parti abbiano posto in essere il conferimento in difetto di ragioni economiche, non essendovi alternative all'acquisizione del bene immobile conferito, stante la volontà dei conferenti di divenire soci della società. Non può quindi affermarsi che le parti abbiano utilizzato strumenti giuridici negoziali con lo scopo di conseguire risparmi d'imposta altrimenti non ottenibili o indebiti, in contrasto con il principio generale posto dall'ordinamento comunitario e dall'art. 53 Cost.. Per liberare l'aumento sottoscritto, i ricorrenti hanno conferito un bene immobile gravato da ipoteca e la Società si è accollata il debito. L'aumento di capitale effettivamente attuato non può che risultare pari al netto conferito, come da stima asseverata.

1.4. Con il quarto motivo, i ricorrenti deducono, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, anche in relazione all'art. 53 Cost., violazione del principio di ordine generale dell'abuso del diritto, in ordine agli artt. 115 e 116 c.p.c. e agli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c.. Gli atti posti in essere non posso ritenersi contraddistinti da intento elusivo, di cui - nella specie - non sussiste alcuna prova. Il giudice di appello avrebbe dovuto rilevare l'esistenza di siffatto intento anche indicando un percorso negoziale alternativo per giungere ai medesimi effetti giuridici; ciò, però, non è avvenuto nella sentenza impugnata. La Commissione tributaria regionale, in assenza di prova - sia pure indiziaria - circa la volontà elusiva dei contribuenti, avrebbe dovuto respingere l'appello proposto dall'ufficio.

2. Questo Collegio osserva che il primo, il terzo e il quarto motivo di ricorso, da trattare congiuntamente per la loro stretta connessione, sono infondati.

Occorre premettere che il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, recita: "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". Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti, fissato dalla menzionata norma, comporta che, nell'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguite dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali. Ove l'operazione economica sia unitaria, al di là delle forme giuridiche in cui sia rivestita, non può darsi valore preminente, per negare il loro collegamento, alla diversità di oggetto e di causa, relativi, ad esempio, a due contratti. Ne consegue che, ai fini dell'imposta di registro, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, considera sempre preminente la causa reale dell'operazione.

La fattispecie normativa in discussione, riferendosi agli atti nella loro oggettività ermeneutica, ha natura chiaramente interpretativa e prescinde da qualunque riferimento all'eventuale disegno o intento elusivo delle parti.

Questa Corte ha più volte spiegato che, come norma interpretativa, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, è una norma di "qualificazione" degli atti, che non si sovrappone all'autonomia privata dei contribuenti, ma si limita a definirne l'esercizio insieme agli altri canoni legali di ermeneutica negoziale. In tal senso, è stato escluso che il suddetto l'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 - presuppone una mancanza di "causa economica" che non è viceversa prevista per l'applicazione dell'art. 20, 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. Inoltre, è stato chiarito 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).

Questa Corte ha anche precisato 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).

Tale interpretazione della disposizione in commento 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 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 (in linea con l'art. 53 Cost.). Nell'ambito di una simile evoluzione, l'oggetto dell'imposta di registro, per quanto genericamente e formalmente individuato nel riferimento dell'art. 1 agli atti soggetti a registrazione o volontariamente presentati per la registrazione, è costituito, nella sostanza, dagli effetti giuridici di tali atti e l'imposta si collega all'atto come negozio e non all'atto come documento (Cass. n. 3481/2014). In senso contrario, non vale 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).

Ciò posto, deve osservarsi che il giudice di appello, ai fini della sua indagine, ha applicato correttamente gli illustrati principi affermati costantemente dalla giurisprudenza di questa Corte in tema di interpretazione, D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, degli atti soggetti a registrazione, ed

ha evidenziato che, in ragione del collegamento tra il finanziamento sugli immobili e il conferimento di esso nella Società, in occasione dell'approvazione dell'aumento del capitale sociale deliberato dalla XX s.r.l., con accollo del mutuo da parte della Società conferitaria, si era 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 degli immobili, attuato con atti solo formalmente autonomi.

In particolare, il giudice di merito, mediante l'articolata motivazione, ha evidenziato che dalle risultanze processuali emerge che P.A., P.R., M.A. e C.A., con atto datato 27 luglio 2006 registrato in data 8 agosto 2006, avevano stipulato con la Cassa Rurale di XXX un contratto di finanziamento per Euro 1.205.000,00 con costituzione di garanzia ipotecaria pari ad Euro 1.200.00,00 su immobili di loro proprietà; essi, a pochi giorni di distanza, precisamente il giorno 8 agosto 2006, erano intervenuti all'assemblea straordinaria di aumento di capitale della XX s.r.l. (da Euro 20.000,00 ad Euro 21.000,00), della quale fino a quel momento non erano soci, ed avevano conferito alla stessa i suddetti immobili gravati da ipoteca, con accollo del mutuo ipotecario da parte della Società conferitaria; così, il valore del conferimento, tenuto conto del peso dell'ipoteca, risultava, ai fini della tassazione dell'atto, pari ad Euro 5.000,00; ai conferenti venivano assegnate quote societarie dal valore molto esiguo (Euro 339,25 a P.A. e P.R.; Euro 242,44 a M.A.; euro 79,06 a C.A.). Dunque, alla stregua di una valutazione unitaria di tutti tali elementi (le parti avevano conferito immobili dal valore di Euro 1.200.00,00 per soli Euro 5.000,00; la Società conferitaria si era accollata un finanziamento ipotecario costituito dai conferenti qualche giorno prima, in misura identica a quella del valore degli immobili; i conferenti, prima, non avevano avuto alcun rapporto con la XX s.r.l.; le partecipazioni societarie assegnate ai conferenti avevano un valore molto esiguo), il giudice di merito ha legittimamente ritenuto che sussistevano gravi, precisi e concordanti elementi per affermare che i predetti atti, considerati globalmente, costituivano un'unica operazione tesa all'acquisto, da parte della società, dell'immobile, senza pagamento dell'imposta di registro dovuta per la compravendita immobiliare, negozio che le parti avevano inteso stipulare effettivamente.

Del resto, occorre richiamare il principio secondo cui la riqualificazione, D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, deve apprezzare il collegamento negoziale per far emergere la causa concreta dell'operazione economica nella sua complessità, sicchè il conferimento societario di un immobile e la cessione della quota societaria a breve distanza di tempo possono integrare nel loro complesso una vendita immobiliare (Cass. 23 novembre 2001, n. 14900, Rv. 550576; Cass. 25 febbraio 2002, n. 2713, Rv. 552496; Cass. 5 giugno 2013, n. 14150, Rv. 627127; Cass. 19 febbraio 2014, n. 3932, Rv. 629963);

La valutazione di merito svolta dal giudice di appello risulta, quindi, coerente e priva di vizi logici, per cui essa non è sindacabile in questa sede di legittimità, investendo propriamente l'interpretazione del contratto. Va ricordato, infatti, che la ricerca dell'effettiva volontà delle parti, che è preliminare alla qualificazione del contratto, integra un accertamento di fatto insindacabile in questa sede di legittimità se adeguatamente e correttamente motivato, e l'insufficiente motivazione sussiste solo se nel ragionamento contenuto nella sentenza di merito sia riscontrabile il deficiente esame di punti decisivi della controversia, ma non può consistere in un

apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, perchè l'art. 360 c.p.c., n. 5, non conferisce ai giudici di legittimità il potere di riesaminare e rivalutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dai giudici d'appello, ai quali soltanto spetta d'individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, e scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (ex multis, Cass. n. 27162/2009).

3. Il secondo motivo è infondato.

Invero, costituisce principio costantemente affermato dalla giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui "in tema di 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 e gli oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente e 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).

Nella specie, costituiscono circostanze pacifiche e non contestate dalle parti quelle secondo cui il mutuo ipotecario era stato concesso per esigenze personali dei conferenti, che lo stesso gravava su un conto corrente bancario non riferibile alla Società e che i conferenti, prima dell'operazione, non avevano alcun rapporto con la Società medesima.

Dunque, la passività accollata alla Società non poteva qualificarsi come inerente al bene conferito, assurgendo piuttosto a modalità di corresponsione del prezzo di una compravendita immobiliare.

4. Per le ragioni esposte, il ricorso per cassazione va rigettato. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti alla rifusione, in favore della Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 7.200,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 16 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 8 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza