Sentenza del 13/06/2018 n. 15461 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI (IN GENERALE) - ESENZIONI ED AGEVOLAZIONI (BENEFICI): IN GENERE Beneficio fiscale di cui all'art. 1, comma 1, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro - Società cooperative cd. spurie - Applicabilità - Fondamento.

Massima:

In tema di imposta di registro, il beneficio di cui all'art. 1, comma 1, della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, trova applicazione per le società cooperative a mutualità cd. "spuria", le quali svolgono anche attività commerciale a scopo di lucro nei confronti di terzi non soci, non essendo ciò in linea di principio incompatibile con la finalità mutualistica propria di dette società.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. F.G., in qualità di notaio rogante, provvedeva alla registrazione telematica del contratto di compravendita immobiliare tra SCIP (società di cartolarizzazione degli immobili pubblici) e l'associazione romana cooperative di abitazione - XXXX a r.l., ed in qualità di responsabile di imposta, versava l'imposta di registro nella misura dell'1% pari ad euro 3.266,00, in applicazione dell'art. 1 della tariffa parte Prima allegata al T.U. dell'imposta di registro D.P.R. n. 131 del 1986.

2. L'amministrazione finanziaria, in data 21.07.2005, gli notificava avviso di liquidazione della differenza di imposta determinata con tassazione ordinaria, chiedendo il pagamento dell'imposta nella misura dell'8%, in assenza del presupposto soggettivo, "essendo l'acquirente società cooperativa a r.l. senza finalità speculative, retta per definizione da principi mutualistici che come tale non può beneficiare della norma agevolativa, che esige come oggetto esclusivo l'attività di rivendita di beni immobili, ma solo la costruzione di case economiche e popolari con successiva assegnazione ai propri soci".

Il professionista impugnava l'avviso chiedendone l'annullamento alla C.T.P. di Roma che rigettava il ricorso compensando le spese.

Nelle more del procedimento, l'Ufficio emetteva cartella esattoriale recante gli importi di cui l'avviso che il notaio pagava, chiedendone successivamente il rimborso nell'ipotesi di accoglimento delle doglianze proposte avverso la pretesa tributaria.

3. Avverso la pronuncia della CTP, interponeva gravame il notaio F., che veniva respinto dalla CTR di Roma con sentenza n. 163/29/10.

Propone ricorso il professionista svolgendo sei motivi.

Resiste con controricorso l'Ufficio.

Il ricorrente deposita memorie ex art. 378 c.p.c..

Il P.G. conclude per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

4. Con il primo motivo, si denuncia omessa pronuncia della sentenza ex art. 360 c.p.c., n. 5, censurando la sentenza di secondo grado per aver omesso di esaminare i vizi dedotti con riferimento alla prima sentenza (carenza di motivazione, omessa pronuncia, infondatezza della sentenza, incoerenza della motivazione, illegittimità per disparità di trattamento), mentre i giudici di secondo grado avrebbe valutato solo una delle censure formulate.

5. Con il secondo motivo si lamenta insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.c., n. 5, su fatto controverso e decisivo, individuabile nel requisito soggettivo prescritto dall'art. 1, T.U. n. 131/1986

, che la CTR avrebbe escluso sulla scorta di argomentazioni apodittiche e apparenti, senza valutare l'oggetto dell'attività della cooperativa edilizia.

6. Con il terzo motivo si lamenta violazione e falsa applicazione della L. n. 410 del 2001, art. 3, ex art. 360 c.p.c., n. 5, in quanto la L. n. 410 del 2011, sulla dismissione del patrimonio immobiliare pubblico prevede l'esenzione dalle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali.

7. Con il quarto motivo il ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 1, della tariffa citata con riferimento all'art. 2215 c.c., ex art. 360 c.p.c., n. 5, censurando la sentenza per aver violato la disposizione codicistica ed erroneamente interpretato la natura di scopo mutualistico delle cooperative, la cui attività non esclude l'utilità per i soci che si forma direttamente nel loro patrimonio, senza considerare che le L. n. 210 del 2004, e L. n. 122 del 2005, hanno equiparato a tutti gli effetti le società cooperative alle società immobiliari.

8. Con il quinto motivo, il notaio lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 1, della tariffa citata sotto il profilo dell'art. 3 Cost., ex art. 360 c.p.c., n. 5, censurando la sentenza per aver determinato una disparità di trattamento con le società immobiliari.

9. Con il sesto motivo,si lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 1, della citata tariffa in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, censurando l'impugnata sentenza per aver erroneamente interpretato le disposizioni normative di cui al T.U. 131/1986, atteso che la norma citata prevede l'esenzione per le imprese che hanno per oggetto esclusivo e principale l'attività di rivendita di beni immobili, non menzionando affatto un eventuale profitto dell'impresa quale requisito necessario ai fini dell'agevolazione.

La non correttezza della decisione si inferirebbe altresì dalla disciplina di esenzione dell'IVA che prevede una integrale omologazione delle cooperative alle imprese che hanno per oggetto attività di rivendita di fabbricati.

10. Il primo motivo del ricorso è inammissibile, per violazione del criterio dell'autosufficienza, in quanto il ricorso per cassazione col quale si lamenti la mancata pronuncia del giudice di appello su uno o più motivi di gravame, deve compiutamente riportarli nella loro integralità, sì da consentire alla Corte di verificare che le questioni sottoposte non siano "nuove" e di valutare la fondatezza dei motivi stessi senza dover procedere all'esame dei fascicoli di ufficio o di parte (Cass. n. 17049/2015; 21083 del 2014).

Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, difatti, i motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio d'appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito, tranne che non si tratti di questioni rilevabili d'ufficio (v. Cass. Sez. 3, 09/01/2002 n. 194; più di recente, v. Cass. Sez. 6 - 1, 09/07/2013 n. 17041; n. 25319/2017; n. 2033/2017; n. 907/2018).

Ben vero, nella decisione impugnata le questioni proposte con la prima censura del ricorso per cassazione non risultano in alcun modo formulate nè esaminate dal giudice di appello, ragion per cui deve ritenersi che esse siano state formulate per la prima volta in questa sede.

Nella sentenza di appello si legge, difatti, che il gravame è stato proposto" per omessa pronuncia su alcuni aspetti di illegittimità dell'atto esaminati solo in parte dai giudici di prime cure", senza individuare specificamente le censure alla pronuncia impugnata del resto neppure trascritte nel ricorso.

11. Il secondo motivo è infondato, avendo i giudici di seconde cure esplicitato le argomentazioni giuridiche che hanno giustificato il loro convincimento, individuando le norme di riferimento ed offrendo l'interpretazione normativa ritenuta adeguata al caso concreto. In base alla consolidata giurisprudenza di questa Corte, cui va data continuità, il vizio di omessa pronuncia da parte del giudice d'appello è configurabile allorchè manchi completamente l'esame di una censura mossa al giudice di primo grado, mentre non ricorre nel caso in cui il giudice d'appello fondi la decisione su una costruzione logico-giuridica incompatibile con la domanda (Cass. Sez. 5, n. 452/15, Rv. 634428; Cass. Sez. 3, 16254/12, Rv. 623698). Applicando tali principi al caso di specie, va evidenziato come la CTR, nell'esaminare nel merìto le ragioni poste a fondamento dell'avviso di liquidazione, ha dato conto della carenza del requisito soggettivo per beneficiare della revocata agevolazione, invocando la natura mutualistica della cooperativa edilizia, fatto che dimostra l'idoneità della motivazione adottata.

12. In via preliminare, rispetto alle ulteriori censure, appare opportuno esaminare il sesto motivo del ricorso.

13. Il beneficio fiscale è previsto dall'art. 1, primo comma, della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che, nella formulazione vigente ratione temporis, prevedeva l'applicazione dell'aliquota dell'uno per cento in caso di trasferimento immobiliare, esente dall'imposta sul valore aggiunto D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ex art. 10, comma 1, n. 8 bis, effettuato nei confronti di imprese il cui oggetto esclusivo o principale d'attività fosse la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiarasse che intende trasferirli entro tre anni.

L'aliquota dell'1% prevista dal quinto periodo dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, è stata infatti introdotta dal legislatore con la disposizione contenuta nel D.L. 31 dicembre 1996, n. 699, art. 3, comma 14, lett. b), convertito con modificazioni dalla L. 28 febbraio 1997, n. 30.

Tale aliquota è applicabile ai trasferimenti avente ad oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato che, essendo esenti dall'imposta sul valore aggiunto per effetto della disposizione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 8 bis), siano poste in essere nei confronti di imprese che abbiano per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro i tre anni successivi.

Con tale norma il legislatore ha inteso, in realtà, mitigare gli effetti della norma di cui al citato D.L. 20 giugno 1996, n. 323, art. 10, comma 4, lett. c), ("Decreto Prodi"), convertito con modificazioni dalla L. 8 agosto 1986, n. 425, che aveva introdotto nel corpo del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, ("operazioni esenti dall'imposta") il n. 8 bis).

Lo scopo della novella, come pure espressamente chiarito nella Relazione governativa di accompagnamento al D.L., era essenzialmente quello di circoscrivere l'ambito di applicazione dell'I.V.A. alle sole operazioni di prima immissione sul mercato dei fabbricati di cui trattasi, con la conseguenza che in ogni altra ipotesi diversa da quelle sopra considerate la cessione di tali fabbricati si rese soggetta, per il futuro, all'imposta di registro; e ciò per effetto di quanto dispone, in tema di alternatività tra le due imposte, dall'art. 40, del T.U. n. 131/1986 che, pure con il D.L. n. 323 del 1996, citato art. 10, venne modificato.

Orbene, introducendo il citato periodo quinto all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, il legislatore ha pertanto mitigato il trattamento tributario dei trasferimenti di cui trattasi, stabilendo l'aliquota dell'1%, in luogo di quella dell'8% all'epoca vigente e successivamente ridotta al 7%, per tali trasferimenti, alla duplice condizione, tuttavia, che il trasferimento sia posto in essere nei confronti di un ben individuato tipo di impresa (e cioè quella che abbia per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili) e che nell'atto di acquisto sia resa dichiarazione, da parte di tale impresa, in ordine all'intendimento di trasferire nuovamente, entro tre anni, l'immobile acquistato.

14. Quanto al significato della locuzione "imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata" la rivendita di fabbricati o di porzioni di fabbricato a destinazione abitativa

ovvero di immobili, vale la pena di ricordare che, allo scopo di individuare tale tipo di impresa, occorre, avere riguardo a due elementi: il primo, formale, riferito a quelle imprese che, costituite in forma societaria, prevedano, nello statuto o nei patti sociali, quale oggetto sociale prevalente o principale l'attività sopra indicata, il secondo, sostanziale, costituito dall'effettivo svolgimento, in via esclusiva o principale, di tale attività.

Per la qualificazione di un'impresa come commerciale, ciò che rileva, accanto all'autonomia gestionale, finanziaria e contabile, è invero il perseguimento di un c.d. lucro oggettivo, ossia il rispetto del criterio di economicità della gestione, quale tendenziale proporzionalità di costi e ricavi, in quanto questi ultimi tendano a coprire i primi (almeno nel medio-lungo periodo). La nozione di imprenditore ai sensi dell'art. 2082 c.c., va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata che sia ricollegabile a un dato obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, il quale riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività (cfr., ad esempio, Cass. 5 giugno 1987, n. 4912, con riguardo a società esercente in regime di concessione un'attività di trasporto, sebbene assoggettata ad un peculiare regime di prezzi e costi). Persino il fine altruistico, infatti, non pregiudica il carattere dell'imprenditorialità dei servizi resi, qualora quest'ultimi vengano organizzati in modo che i compensi per essi percepiti siano adeguati ai relativi costi, onde questa Corte ha affermato la natura commerciale di un'attività, anche se svolta in modo che i compensi non eccedano i costi, dato che ai fini della valutazione del carattere imprenditoriale di un'attività economica organizzata per la produzione e lo scambio di beni o servizi rimangono giuridicamente irrilevanti sia il perseguimento o no di uno scopo di lucro, sia il fatto che i proventi siano destinati ad iniziative connesse con gli scopi istituzionali dell'ente (Cass., sez. lav., 19 agosto 2011, n. 17399, sull'attività di gestione di una struttura alberghiera da parte di un ente religioso; Cass., sez. 3, 19 giugno 2008, n. 16612). Pertanto, anche la natura commerciale dell'attività svolta da una società cooperativa deriva esclusivamente dalla circostanza obiettiva che essa eserciti (o abbia esercitato) questo tipo di attività; l'indagine sull'accertamento del predetto scopo, quindi, non può ritenersi formalmente preclusa dal fine mutualistico della cooperativa, posto che l'attività commerciale non è incompatibile con la finalità mutualistica.

Non è, invero, il fine mutualistico che esclude in sè la natura di imprenditore commerciale di una cooperativa, dato che l'art. 2545 terdecies, come prima l'art. 2540 c.c., ne prevede espressamente la dichiarazione di fallimento, così riconoscendo che queste possono svolgere anche un'attività commerciale (cfr. Cass., sez. 1, 28 luglio 1994, n. 7061).

15. Questa Corte ha precisato da tempo (Cass., sez. 1, 8 settembre 1999, n. 9513) come "lo scopo mutualistico proprio delle cooperative può avere gradazioni diverse, che vanno dalla cosiddetta mutualità pura, caratterizzata dall'assenza di qualsiasi scopo di lucro, alla cosiddetta mutualità spuria che, con l'attenuazione del fine mutualistico, consente una maggiore dinamicità operativa anche nei confronti di terzi non soci, conciliando cosi il fine mutualistico con un'attività commerciale e con la conseguente possibilità per la cooperativa di cedere beni o servizi a terzi a fini di lucro". Dunque, l'esercizio di un'impresa commerciale ed il relativo intento di lucro non sono inconciliabili con lo scopo mutualistico proprio della cooperativa, essendosi ormai "superata l'immedesimazione tra società e scopo di lucro da un lato e cooperativa ed interesse

mutualistico dall'altro. Dopo aver ammesso che vi sono società senza scopo di lucro e consorzi in forma societaria (art. 2615 ter, come modificato dalla L. 10 maggio 1976, n. 377), occorre rilevare come la società cooperativa può ben avere anche uno scopo di lucro" (Cass., sez. 1, 16 maggio 1992, n. 5839; v. pure Sez. 5, 9 ottobre 2000, n. 13423).

16. In conclusione, lo scopo di lucro (cd. lucro soggettivo), non è elemento essenziale per il riconoscimento della qualità di imprenditore commerciale, poichè è configurabile attività di impresa tutte le volte in cui sussista una obiettiva economicità dell'attività esercitata, intesa quale proporzionalità tra costi e ricavi (cd. lucro oggettivo), requisito quest'ultimo che, non essendo inconciliabile con il fine mutualistico, può essere presente anche in una società cooperativa pur quando essa operi solo nei confronti dei propri soci, sicchè anche tale società, ove svolga attività commerciale, può, in caso di insolvenza, essere assoggettata a fallimento in applicazione dell'art. 2545 terdecies c.c. (Cass. n. 14250 del 12/07/2016; Cass. n. 6835 del 24/03/2014; Cass. 2017/17783; Cass. n. 23002 del 2009).

Al riguardo si è espressa anche la Corte di Lussemburgo che ritiene che le cooperative che realmente perseguono una finalità mutualistica sono solo quelle che operano nell'interesse economico dei loro soci e intrattengano con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati economici (par. 61). Di contro, le compagini cooperative che non siano genuinamente tali non possono essere distinguibili sul piano fiscale dalle società con scopo di lucro. Pertanto è il giudice nazionale a dovere verificare caso per caso se ricorrono i criteri che contraddistinguono, alla luce dell'ordinamento dell'Unione e dell'orientamento della Corte di giustizia, gli enti a finalità mutualistica (v. Cass. 2 aprile 2007 n. 8202; Cass. 8 maggio 2006 n. 10544; Cass. 28 gennaio 2005 n. 1797).

17. Il sesto motivo del ricorso deve essere accolto, assorbite le altre censure.

Nel caso di specie, dunque, il giudice d'appello avrebbe dovuto esaminare specificamente, nel merito e nel loro complesso, tutti gli elementi forniti dall'amministrazione e riportati negli avvisi di accertamento sulla concreta osservanza delle condizioni integranti il requisito della mutualità, valutazione che deve essere rimessa alla CTR del Lazio ìn altra composizione.

P.Q.M.

La CORTE:

- Accoglie il ricorso con riferimento al sesto motivo, rigettati i primi due ed assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio, in altra composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 3 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 13 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza