Sentenza del 23/02/2018 n. 4407 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
IMPOSTA DI REGISTRO - APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA - INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI Imposta di registro - Modifica dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 ad opera della l. n. 205 del 2017 - Retroattività - Esclusione - Ragioni.

Massima:

In tema d'imposta di registro, l'art. 1, comma 87, lett. a), della l. n. 205 del 2017, che ha modificato l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, non esplica, in mancanza di espressa previsione, effetto retroattivo, in quanto è privo dei connotati della legge interpretativa, poiché, da un lato, introduce limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie in assenza non previsti e, da un altro, non sussisteva sulla portata della disposizione un contrasto giurisprudenziale, sicché la nuova disciplina trova applicazione soltanto per gli atti stipulati successivamente alla data in vigore della stessa, ovvero al 1° gennaio 2018.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Con atto registrato il 6 luglio 2006, B.P. e Pi. contraevano un mutuo di 3.500mila Euro a garanzia del quale concedevano un'ipoteca per 3.150mila Euro su un albergo di loro proprietà denominato "(XXXX)". Successivamente, con atto notarile del 18 luglio 2006, registrato il 2 agosto 2006, le suddette signore B. costituivano, insieme alla società XXXX s.r.l., la società M. s.r.l., il cui capitale sociale, fissato in 100mila Euro, era sottoscritto per 70mila Euro dalla XXXX s.r.l. e per la restante quota di 30mila Euro dalle signore B. in parti uguali: le suddette signore conferivano alla società l'(XXXX) gravato dal mutuo di 3.150mila Euro. In seguito, con scrittura privata autenticata del 27 dicembre 2006, registrata il 2 gennaio 2007, le signore B. cedevano le quote di partecipazione nella società M. alla società XXXX per il prezzo di 30mila Euro, con la conseguenza che l'intero capitale sociale di quest'ultima società, nel cui patrimonio figurava l'(XXXX) con l'accollo del mutuo ipotecario, veniva detenuta da M. . Infine, la M. vendeva, con atto registrato, a V. s.r.l., di cui le signore B. erano le uniche socie, una porzione dell'(XXXX) in corso di ristrutturazione al prezzo di 2.767.100 Euro oltre all'IVA. L'Agenzia delle entrate di Macerata, in

data 25 giugno 2008, notificava alla società M. - avvisando altresì le signore B. e la M. s.r.l. - un avviso di rettifica e liquidazione per il recupero di una maggiore imposta di registro dovuta di 220.500 Euro, in quanto l'aliquota del 7% doveva essere calcolata sull'importo di 3.180mila Euro anzichè su 30mila Euro, riqualificando ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, come vendita immobiliare la complessiva operazione economica sopra descritta.

Avverso il suddetto atto impositivo, proponevano distinti ricorsi la società M. , le signore B. e la società Merinvest, lamentando l'erronea ed arbitraria interpretazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, e l'insufficiente motivazione circa l'esistenza di un collegamento negoziale.

L'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio insistendo sulla circostanza che il collegamento negoziale fosse realizzato in violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, e fosse quindi indicativo dell'obiettivo di ridurre il carico fiscale derivante dall'acquisto dell'immobile.

La Commissione Tributaria Provinciale di Forlì accoglieva il ricorso, ritenendo che sussistessero ragioni economiche valide a giustificare l'uso dei suddetti negozi giuridici.

Contro la decisione del giudice di primo grado proponeva appello l'Agenzia delle entrate, reiterando, quali censure le difese già esposte in primo grado.

La Commissione Tributaria Regionale delle Marche accoglieva il ricorso dell'Agenzia delle entrate, ritenendo corretta la lettura dell'art. 20 effettuata dall'Ufficio appellante e individuando, nel complessivo affare, una "operazione spezzatino" (così si esprime Cass. 11 giugno 2007, n. 13580).

I contribuenti proponevano ricorso, ritualmente notificato, affidato a tre motivi; resisteva l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Con memoria depositata a ridosso dell'udienza, M. sosteneva l'infondatezza delle eccezioni di inammissibilità sollevate dall'Agenzia delle entrate, ribadiva le ragioni già illustrate nel ricorso proposto e insisteva per il suo accoglimento.

Motivi della decisione

1. I contribuenti, con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deducono violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 1, 20 e 21, ritenendo che l'art. 20 commisurerebbe la tassazione alla situazione giuridica prodotta dal singolo atto, mentre il giudice di appello prospetta una scissione fra atto ed effetti giuridici Tale impostazione sarebbe confermata dai successivi artt. 21 e 22, i quali, nel prevedere rispettivamente la tassazione unitaria di più disposizioni tra loro funzionalmente collegate e l'assoggettamento a tassazione di un atto precedentemente posto in essere ma non registrato, limiterebbero la potestà impositiva al singolo atto.

I contribuenti, con il secondo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deducono violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, artt. 1362 e 2697 c.c., ritenendo che il divieto di comportamenti abusivi non valga ove le operazioni poste in essere possano spiegarsi, come nel caso di specie, altrimenti che con il risparmio di imposta,

ritenendo altresì che debba essere l'amministrazione a provare che il contribuente abbia posto in essere condotte irragionevoli in una normale logica di mercato.

I contribuenti, con il terzo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, deducono violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, e omesso esame di un fatto decisivo del giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Infatti, l'Agenzia delle entrate avrebbe omesso la valutazione di un atto di compravendita con il quale la M. vende a V. s.r.l., di cui legale rappresentante è B.P., una porzione di fabbricato urbano in corso di ristrutturazione denominato (XXXX) al prezzo di 2.767.100 Euro oltre all'IVA, atto registrato con esazione di 111.082 Euro, con la conseguenza che il corrispettivo sottoponibile a tassazione non sarebbe più di 3.180mila Euro ma di 412.900 Euro.

L'Agenzia delle entrate, nel suo controricorso, lamenta l'inammissibilità del ricorso in quanto la sentenza è stata notificata il 23 agosto 2013 ed il ricorso è stato notificato a mezzo posta il 15 novembre 2013; inoltre le questioni controverse sarebbero state affrontate e decise in modo conforme nei precedenti gradi merito e l'esame dei motivi proposti non offrirebbe elementi per confermare o mutare le precedenti decisioni.

Nel merito, sempre secondo l'Agenzia delle entrate, il ricorso sarebbe infondato in quanto il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, richiederebbe che la comune intenzione delle parti sia rinvenuta non da un'analisi statica ma dinamica dei singoli negozi posti in essere, in quanto l'imposta di registro non sarebbe una "tassa d'atto" ma commisurata alla capacità contributiva dei soggetti. In particolare, secondo la Cassazione, il conferimento in società di un bene immobile gravato da finanziamento ipotecario e la successiva cessione delle quote dei conferimenti alla stessa società conferitaria sono negozi collegati che deono essere considerati produttivi di un unico effetto giuridico, la compravendita.

2. Preliminarmente, quanto ai richiamati vizi di inammissibilità denunciati dall'Agenzia delle entrate, deve rilevarsi che, in considerazione del periodo feriale che nel 2013 era ancora di 46 giorni e arrivava fino al 15 settembre, la notifica del ricorso ha rispettato i tempi previsti dagli artt. 325 e 326 c.p.c. (sessanta giorni dalla notifica della sentenza); quanto invece alla presunta assenza nei motivi proposti di elementi per confermare o mutare le precedenti decisioni, va rilevato che tutti i motivi di ricorso, già lamentati nei precedenti gradi di giudizio, non erano stati sufficientemente approfonditi dalla sentenza impugnata (tanto che anche i primi due motivi, che pure vanno rigettati, affrontato questioni che non avevano ricevuto una risposta adeguata).

Venendo al merito del ricorso, il ricorso va rigettato perchè i motivi di ricorso sono infondati; occorre però, prima di esaminarli singolarmente, svolgere una premessa comune a ciascuno di essi.

3. Deve premettersi che non trova applicazione al caso di specie il nuovo testo del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, come modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020) ed entrato in vigore il 1 gennaio 2018.

Tale norma, nel testo novellato, 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 la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi", mentre il vecchio testo stabilisce che "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":

Non può condividersi la tesi della retroattività del nuovo testo dell'art. 20 cit. in quanto gli artt. 10 e 11 disp. gen., prevedono che una norma non ha effetto retroattivo, salvo contraria espressa disposizione (Corte cost. 193 del 2017; nello stesso senso Corte cost. n. 257 del 2017; Cass. 6 ottobre 2017, n. 23424; Cass. 30 maggio 2017, 13597), assente nel caso di specie.

Il principio di tendenziale irretroattività della legge civile è stato affermato anche dalla Corte di Giustizia (Grande Sezione, 6 settembre 2011, C-108/10, p. 83) e dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo; quest'ultima ha ricondotto tale principio all'art. 6 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo (Raffineries greques Stran et Stratis Andreadis c. Grecia, 9 dicembre 1994, p. 37-50; Papageorgiou c. Grecia, 22 ottobre 1997, p.37; Agrati c. Italia, 8 novembre 2012, p.11: quest'ultima sentenza sottolinea altresì che una norma retroattiva si giustifica solo se obbedisce a ragioni imperative di interesse generale).

La Corte costituzionale peraltro si è ripetutamente espressa nel senso che "va riconosciuto carattere interpretativo alle norme che hanno il fine obiettivo di chiarire il senso di norme preesistenti ovvero di escludere o di enucleare uno dei sensi fra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla norma interpretata, allo scopo di imporre a chi è tenuto ad applicare la disposizione considerata un determinato significato normativo" (sentenze n. 132 del 2016 e n. 424 del 1993) ed ha altresì affermato che "il legislatore può adottare norme di interpretazione autentica non soltanto in presenza di incertezze sull'applicazione di una disposizione o di contrasti giurisprudenziali, ma anche quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, così rendendo vincolante un significato ascrivibile ad una norma anteriore" (ex plurímis: sentenze n. 232 del 2016, n. 314 del 2013, n. 15 del 2012, n. 271 del 2011).

Tuttavia, la Consulta ha anche più volte affermato che il divieto di retroattività della legge, pur non essendo stato elevato a dignità costituzionale (salvo la previsione dell'art. 25 Cost., per la materia penale), costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica, per cui, allorquando "una norma di natura interpretativa persegua lo scopo di chiarire situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo in ragione di un dibattito giurisprudenziale irrisolto o di ristabilire un'interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore", non è precluso al legislatore di emanare norme retroattive (sentenza n. 232 del 2016; n. 150 del 2015), che però, oltre a dover espressamente contenere come detto tale previsione di retroattività, deve altresì, al fine di superare indenni il vaglio di costituzionalità, trovare adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza ed essere sostenuta da adeguati motivi di interesse generale (ex multis, sentenze n. 232 del 2016, n. 69 del 2014 e n. 264 del 2012).

Ora, nel caso di specie, anche a voler prescindere da un lato come detto dall'assenza di un'espressa menzione della retroattività del nuovo art. 20 nel corpo della legge e dall'altro da un'indagine circa la ragionevolezza della norma, non si riscontrano quegli "adeguati motivi di interesse generale" richiamati dalla Consulta o quelle "ragioni imperative di interesse generale" citate dalla Corte di Strasburgo elementi ritenuti necessari per sostenere la retroattività della norma, trattandosi anzi di disciplina che, prima facie, non appare certo assecondare gli interessi del Fisco e quindi della collettività in generale.

Deve altresì evidenziarsi che del nuovo testo dell'art. 20 non può predicarsi nè che sia portatore di "un'interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore" nè che persegua lo scopo di superare un "dibattito giurisprudenziale irrisolto", così come richiesto dalla Consulta perchè ad una norma possa assegnarsi natura interpretativa.

Quanto infatti alla "interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore" la norma introduce dei limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie che prima non erano previsti, fermo restando che 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. 5 agosto 2015, n. 128), il quale, alla lett. a), attribuisce espressamente rilevanza al collegamento negoziale, ma nel solo ambito, appunto, dell'abuso del diritto e non più in quello della mera riqualificazione giuridica, per cui non può certo dirsi che la nuova versione dell'art. 20 porti un'interpretazione del vecchio testo che fosse in qualche modo desumibile da quest'ultimo.

Quanto poi ad un ipotetico "dibattito giurisprudenziale irrisolto" mette conto considerare che l'orientamento giurisprudenziale prevalente ha escluso la natura antielusiva dell'art. 20 a beneficio di quella della qualificazione giuridica della fattispecie (Cass. 21676 del 2017; n. 6758 del 2017; n. 1955 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 1955 del 2015; contra n. 2054 del 2017; n. 6835 del 2013; n. 24452 del 2007; n. 2713 del 2002), per il che non si può affermare che la modifica introdotta al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, abbia natura interpretativa alla luce della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, poichè tale ultima norma disciplina il diverso ambito dell'abuso del diritto. Soprattutto, l'applicazione dell'art. 20 previgente - in termini di rilevanza qualificatoria anche dei dati extratestuali e di collegamento negoziale riconducibili all'atto presentato alla registrazione - si fondava su un orientamento giurisprudenziale di legittimità che, per quanto effettivamente avversato da parte della dottrina e da talune pronunce di merito, poteva purtuttavia definirsi, sul punto specifico, sostanzialmente consolidato.

Non varrebbe 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 ai fini della registrazione. Tale elemento può, infatti, agevolmente superarsi sulla base del tenore testuale infine 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, palesandosi così quale disposizione prettamente innovativa del precedente assetto normativo. E ciò trova conferma, in accordo con il dato letterale del nuovo disposto, anche in ragione del fatto che tale modificazione ha determinato una rivisitazione strutturale profonda ed antitetica della fattispecie impositiva pregressa; là dove

invece 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 invece oggi espressamente esclusi; fatto salvo il loro "recupero", come detto, nel diverso ambito della sopravvenuta disciplina dell'abuso del diritto di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis cit..

In definitiva, va dunque affermato che il L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), non avendo natura interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo; conseguentemente, gli atti 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.

4. Secondo il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, vecchio testo (applicabile ratione temporis), la cui rubrica si intitola "Interpretazione degli atti", "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".

Ebbene, secondo il dato letterale della norme e secondo precedenti pronunce di questa Corte (Cass. 15 marzo 2017, n. 6758; 8 giugno 2016, n. 11692), il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, nel dettare non una regola antielusiva ma una regola interpretativa, impone una qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti. Tale norma dunque si riferisce agli atti nella loro oggettività ermeneutica, prescindendo da qualunque riferimento all'eventuale disegno o intento elusivo delle parti e pertanto non è possibile qualificare la disposizione della legge di registro come disposizione antielusiva senza forzarne la struttura normativa, introducendovi un elemento estraneo - appunto, l'elusività fiscale - che viceversa corrisponde solo a un'eventualità della fattispecie.

Come norma interpretativa, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, è dunque 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, fra i quali naturalmente non può trascurarsi la comune intenzione delle parti prevista dall'art. 1362 c.c.. Quest'ultimo elemento però rileva come elemento di qualificazione della complessa operazione economica dal punto di vista civilistico, mentre le conseguenze fiscali di quella qualificazione discendono direttamente dalla legge, prescindendo dunque, lo si ribadisce, dalle intenzioni delle parti, quand'anche fossero tutte d'accordo per ottenere un certo risultato dal punto di vista fiscale.

La qualificazione interpretativa prescritta dal citato art. 20, ha ad oggetto la causa dell'atto, nella sua dimensione reale, concreta e oggettiva: quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, non può rilevare che la causa concreta dell'operazione complessiva, ossia la sintesi degli interessi oggettivati nell'operazione economica (Cass. 12 luglio 2005, n. 14611; 23 novembre 2001, n. 14900) e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti così come emerge obiettivamente dai negozi posti in essere, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali (Cass. 4 febbraio 2015, n. 1955).

In effetti i criteri indicati dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, non si discostano da quelli generali in tema di interpretazione dei contratti che impongono una interpretazione oggettiva dell'atto alla luce della comune intenzione delle parti, come prescritto dall'art. 1362 c.c..

E' l'operazione economica complessivamente posta in essere che deve, "parlando da sola", rivelare l'oggettiva, concreta e comune intenzione delle parti, e dunque non è assolutamente necessario che tutti gli atti della complessiva operazione economica siano posti in essere dalle stesse parti perchè essi possano essere unitariamente valutati e considerati, in quanto è sufficiente che ad una lettura oggettiva.di essi, anche le parti che abbiano partecipato ad un singolo atto della complessiva catena si siano in concreto oggettivamente giovate della complessiva operazione, analogamente del resto a quanto avviene nel diritto penale, ove la norma di cui all'art. 110 c.p., in tema di concorso di persone nel reato, prevede la piena punibilità del concorrente che abbia partecipato anche ad un solo segmento della condotta criminosa purchè abbia fornito un contributo causale utile al tutto. Del resto, la rilevanza esclusiva dell'obiettiva funzione economico-sociale in concreto posta in essere trova una indiretta conferma nel principio dell'irrilevanza dei singoli motivi soggettivi, che si ricava, a contrario, dall'art. 1345 c.c., in tema di rilevanza del motivo illecito comune alle parti che sia stato l'unica spinta determinante a compiere il negozio (Cass. 20 aprile 2007, n. 9447; 10 agosto 1998, n. 7832). In tal modo l'interpretazione aderente ai canoni legali ermeneutici restituisce dunque l'operazione negoziale alla sua realtà, scongiurando il rischio di un'alterazione della volontà privata (Cass. 15 marzo 2017, n. 6758, cit.).

L'imposta di registro va dunque correlata alla causa concreta dell'operazione, in ossequio al principio costituzionale di uguaglianza e di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., dal momento che sarebbe irragionevole trattare in maniera fiscalmente diversa situazioni del tutto assimilabili dal punto di vista socio-economico, quali una compravendita e l'operazione oggetto di attenzione nel caso di specie, visto che entrambe sono dirette a trasferire un bene in cambio di un corrispettivo in denaro. Un'interpretazione atomistica dell'operazione negoziale non sarebbe dunque in grado di misurare il reale movimento di ricchezza, che si rivela nella sua effettività soltanto nella dimensione complessiva dell'affare. In questa prospettiva, il giudice può e deve verificare la qualificazione negoziale operata dall'ufficio finanziario circa l'osservanza dei criteri legali di interpretazione, i quali vanno riferiti alle circostanze concrete della sequenza di atti.

5. Ebbene, alla luce di questi principi, il conferimento di un immobile ad una società commerciale (nella specie una s.r.l.) appena costituita e che non ha svolto alcuna attività per la quale è stata espressamente tipizzata dal legislatore, la pressochè contestuale stipulazione di un mutuo da parte dei soci conferenti per un valore che molto si avvicina al valore dell'immobile, il quasi contestuale accollo di tale mutuo da parte della società conferitaria e la pressochè immediata cessione della totalità delle quote possedute ad un terzo (la società M.) ben possono e devono suggerire all'interprete che nella realtà sia stata posta in essere una compravendita dai signori B. alla società M. , non ostando che l'imposta di registro sia formalmente un'imposta d'atto (Cass. 19 marzo 2014, n. 6405), dovendosi ritenere, alla luce sia del dato letterale che di una interpretazione costituzionalmente orientata del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, al principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., e di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., nonchè dei

principi comunitari in materia fiscale (Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2006 C-255/02, Halifax; 10 novembre 2011 C-126/10, Foggia, sentenze secondo le quali le operazioni realizzate al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale senza un autonomo obiettivo economico, ancorchè eseguite in forma apparentemente corretta quale una cessione di beni o una prestazione di servizi nell'esercizio di un'attività economica - rivestono connotati sostanzialmente elusivi), che tale imposta debba essere commisurata alla complessiva operazione economica realizzata dal contribuente.

In effetti, all'esito di tale operazione complessiva, le signore B., socie originariamente conferenti, hanno ottenuto una somma di 3.150mila Euro costituendo una società (la Merinvest) del cui patrimonio fa parte un immobile dello stesso valore gravato da un mutuo di un importo di poco inferiore a tale somma, trasferendo subito dopo ad un terzo (la società M.) tutte le quote della società per una cifra pressochè corrispondente alla differenza tra il valore dell'immobile e il mutuo residuo da restituire. Una interpretazione oggettiva dell'affare complessivo porta a ritenere che l'accollo a carico della società del mutuo a favore dei soci conferenti si spieghi soltanto alla luce del successivo trasferimento delle quote della società al terzo, perchè altrimenti tale accollo privo di un corrispettivo sarebbe contrario a qualsiasi elementare logica economica, tanto più per una società commerciale, istituzionalmente deputata a perseguire un fine di lucro. E' evidente dunque che il mutuo costituisce il prezzo della compravendita. Tale interpretazione oggettiva è corroborata dall'assenza di attività commerciale da parte della società, dai pochi giorni passati dalla sua costituzione alla cessione delle relative quote ad un terzo, dalla quasi coincidenza del valore dell'immobile e dell'importo del mutuo, dal pressochè contestuale accollo del mutuo rispetto al conferimento dell'immobile, dalla circostanza che sommando il prezzo pagato dalla XXXX per l'acquisto delle quote della M. all'importo del mutuo ancora da pagare si ottiene, con una risibile approssimazione, il valore dell'immobile conferito alla società. Pertanto, il risultato economico complessivo oggettivamente realizzato consiste nel trasferimento da due soggetti ad un altro di un immobile in cambio di un prezzo; nè può farsi leva sullo schermo della personalità giuridica propria delle società di capitali che formalmente distinguerebbe il patrimonio della società da quello suoi soci, in quanto la funzione dell'attribuzione alla società di una distinta soggettività giuridica rispetto ai soci che ne possiedono interamente le quote è unicamente quella, in deroga al principio della responsabilità patrimoniale con tutti i propri beni di cui all'art. 2740 c.c., di limitare la responsabilità del socio nei confronti dei terzi al valore del patrimonio della società, all'ulteriore scopo di incentivare il socio allo svolgimento di un'attività di produzione o commercio di beni o servizi (attività che invece non è stata svolta) non anche di introdurre artificiosamente nei traffici economici dei nuovi soggetti giuridici al solo scopo di dissimulare dei semplici negozi di compravendita. La complessa operazione economica sopra descritta, andrebbe dunque giuridicamente qualificata - così come correttamente fatto dall'Ufficio delle entrate di Macerata nel suo provvedimento iniziale - come una compravendita di un immobile, dovendosi altresì tenere conto che, secondo Corte di Giustizia 22 novembre 2017, C-251/16, Office of the Revenue Commissioners, cessioni di beni immobili possono comportare l'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi comunitari nel caso in cui tali beni immobili, prima della loro vendita ad acquirenti terzi, non fossero ancora stati oggetto di un utilizzo effettivo da parte del proprietario.

6. Alla luce dei principi sopra esposti possono ora brevemente esaminarsi i singoli motivi proposti dai contribuenti e le relative controdeduzioni dell'Agenzia delle entrate.

Il primo motivo di ricorso va dunque rigettato perchè l'art. 20 cit. non commisura, come sostenuto dal ricorrente, la tassazione alla situazione giuridica prodotta dal singolo atto ma alla complessiva situazione economica.

Il secondo motivo di ricorso va parimenti rigettato, in quanto l'art. 20 cit. non pone problemi di oneri probatori dal momento che la causa della complessiva operazione economica deve risultare oggettivamente dall'esame degli atti del suo complesso, con la conseguenza che non grava sull'amministrazione l'onere di provare l'abuso del diritto dei contribuenti (Cass. 14 febbraio 2014, n. 3481).

Il terzo motivo di ricorso è pure infondato. A prescindere infatti da valutazioni in ordine all'ammissibilità di tale motivo di ricorso in relazione all'affastellamento dei vizi denunciati (vengono citati sia il n. 3 che il n. 5 dell'art. 360 c.p.c., comma 1: Cass. 13 ottobre 2017, n. 24155) nonchè in relazione alla denuncia di una violazione di legge che maschera in realtà una lettura alternativa delle risultanze di causa rispetto a quella fatta propria dal giudice di merito, in assenza di qualsivoglia censura dei criteri ermeneutici asseritamene violati o di specifica indicazione di un preciso "error in iudicando" (cfr. Cass. 10 febbraio 2017, n. 3554), deve evidenziarsi che è applicabile alla fattispecie il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e che in seguito alla riformulazione di tale norma, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass. 12 ottobre 2017, n. 23940). Ora, nel caso di specie, non può dirsi che sia stato omesso nella sentenza impugnata l'esame della circostanza relativa al riacquisto parziale dell'immobile ristrutturato, perchè di questo fatto si dà conto nella motivazione quale ulteriore argomento a favore della valutabilità dell'operazione come compravendita e non come conferimento, escludendo che il ritrasferimento parziale dell'immobile fosse circostanza rilevante nell'ambito della operazione soggetta a tassazione dall'Ufficio ex art. 20. In effetti, nel ricorso i contribuenti, i fini della decisività, deducono solo la "contestualità dell'operazione", riconnettendo la presunta "decisività" al mero dato temporale senza considerare, perchè nulla dice sul punto, la ristrutturazione del bene immobile (porzione ritrasferita) della quale pure la sentenza si occupa, circostanza che ha orientato l'interprete, con valutazione insindacabile in sede di legittimità, nel considerare tale operazione, oltretutto avente ad oggetto un bene diverso sia quantitativamente (in quanto il ritrasferimento è parziale) che qualitativamente (in quanto la porzione di immobile ritrasferita ha subito una trasformazione) come funzionalmente distinta

rispetto alla precedente complessa operazione economica, senza dunque che possa neppure individuarsi un vizio di violazione di legge ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, che consiste in un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa (Cass. 13 ottobre 2017, n. 24155, cit.), mentre nel caso di specie la sentenza impugnata ha correttamente interpretato l'art. 20 cit. nel senso che debba farsi riferimento all'eventuale collegamento negoziale sussistente tra atti diversi, che è stato ritenuto mancare con riferimento al ritrasferimento parziale dell'immobile, dovendosi altresì evidenziare che l'accertamento della natura, dell'entità, delle modalità e delle 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 (ex multis, Cass. 22 settembre 2016, n. 18585; Cass. 28 marzo 2006, n. 7074; Cass. 12 luglio 2005, n. 14611), non riscontrabili nel caso di specie.

Il ricorso dei contribuenti va dunque rigettato; la disciplina delle spese segue la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 7000, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 9 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 febbraio 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza