Sentenza del 30/04/2019 n. 11401 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI - ALIQUOTE - IMPOSTA SULLE DONAZIONI - REGISTRAZIONE DEGLI ATTI Imposta sulle donazioni - Mandato senza rappresentanza per la vendita dell'immobile - Trasferimento del bene al mandatario - Imponibilità - Esclusione - Fondamento.

Massima:

Il trasferimento a titolo gratuito dell'immobile, operato dal mandante in favore del mandatario senza rappresentanza, al fine della esecuzione del mandato alla vendita, non è soggetto all'imposta sulle donazioni, in quanto non determina un definitivo arricchimento della sfera patrimoniale del mandatario, poiché lo stesso è gravato dalle obbligazioni di trasferire al terzo acquirente il bene, del quale è intestatario meramente formale, e di corrispondere al mandante il relativo prezzo, ovvero, qualora il mandato non possa essere adempiuto, da quella di retrocedere il bene al mandante.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. - La Commissione tributaria regionale del Veneto, con sentenza n. 37/29/13 del 25 febbraio 2013 (pubblicata il 26 marzo 2013) - in accoglimento dell'appello della Amministrazione finanziaria e in riforma della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Vicenza - ha rigettato, colla compensazione delle spese del doppio grado del giudizio, il ricorso proposto dal notaio F.G.M. avverso l'avviso di liquidazione della imposta di donazione, applicata dalla Agenzia delle entrate di Bassano del Grappa sull'atto rogato dal ridetto pubblico ufficiale col quale R.M.G., nel conferire a B.F. mandato, senza rappresentanza, per la vendita di un immobile, aveva trasferito a titolo gratuito la proprietà del bene alienando al mandatario (N.B. le generalità delle parti contraenti sono erroneamente indicate nel provvedimento come Be.Au. e Fo.An., mandanti, e M.G., mandatario).

1.1 - La Commissione tributaria provinciale aveva accolto il ricorso sulla base della considerazione che all'intervenuto trasferimento della proprietà dell'immobile non doveva applicarsi il regime fiscale della donazione, in quanto il succitato trasferimento era meramente strumentale alla esecuzione del mandato, costituendo adempimento della obbligazione dei mandanti di somministrare al mandatario, ai sensi dell'art. 1719 c.c., i mezzi necessari per l'esecuzione del contratto.

1.2 - Dopo aver rilevato che i ricorrente, col libello introduttivo, censurando l'atto impositivo esclusivamente in relazione alla determinazione della base imponibile del tributo litigioso, non aveva dedotto "il carattere meramente strumentale del trasferimento della proprietà dell'immobile", la Commissione tributaria regionale ha opposto che "in ogni caso" non era condivisibile la qualificazione del negozio operata dal Giudice di primo grado, in quanto non era "connaturata" al contratto di mandato, nè comunque necessaria, la "immediata e contestuale trasmissione della proprietà" dell'immobile alienando in capo al mandatario senza rappresentanza, "essendo sufficiente che la proprietà sia in capo al mandatario al momento" della stipulazione della compravendita col terzo acquirente.

Sicchè, essendosi, invece, realizzato "un immediato passaggio di proprietà del bene (...) a titolo gratuito", doveva, allora, "trovare applicazione il regime previsto per le donazioni di immobili", senza che a tanto ostasse l'assoggettamento "a ulteriore tassazione" della vendita finale dell'immobile a opera del mandatario al terzo acquirente.

E ciò in quanto "sotto il profilo fiscale" risultava innegabile "l'arricchimento in capo al mandatario", comportato dal trasferimento immediato del bene e suscettibile di "venir meno" soltanto ed eventualmente con la esecuzione del mandato, esecuzione della quale neppure vi era alcuna prova nei caso di specie.

2 - Il responsabile di imposta ha impugnato la sentenza con ricorso affidato a un unico motivo.

3. - La Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. - Con l'unico motivo di impugnazione recante denunzia di violazione o falsa applicazione del "D.L. 3 ottobre 2006, n. 26, art. 8, comma 3, e art. 46 (rectius: art. 2, commi 47 e 49,), convertito dalla L. 24 novembre 2006, n. 286," e dell'art. 1719 c.c., il ricorrente ha dedotto: ai sensi dell'art. 1719 c.c. il mandante è tenuto a somministrare al mandatario i mezzi necessari per la esecuzione del mandato; nella specie l'operato trasferimento della proprietà risulta" meramente funzionale e strumentale all'adempimento della prestazione del mandatario "; costui è obbligato a "ritrasferire in capo al mandante" il prezzo della vendita corrisposto dal terzo acquirente; tale obbligazione comporta che sia "affievolita la base imponibile" (del trasferimento a favore del mandatario), sicchè deve essere applicata soltanto la tassa fissa di registro, come stabilito, in termini, dalla Commissione tributaria regionale della Toscana con sentenza n. 117/2011 del 28 marzo 2011. La difforme interpretazione costituisce violazione o falsa interpretazione delle norme di legge indicate.

Il ricorrente ha soggiunto, a confutazione del negativo rilievo della Commissione tributaria regionale, che egli col ricorso introduttivo aveva sostenuto proprio che, essendo il mandato senza rappresentanza ad alienare un immobile assimilabile al negozio fiduciario, "la intestazione del bene (in capo al mandatario) viene ad assumere una funzione strumentale"; sicchè il passaggio della proprietà non ha carattere definitivo e "non rappresenta un vero incremento patrimoniale" (del mandatario), "siccome finalizzato ad altra funzione".

E, in conclusione, ha ribadito che il punto controverso è esclusivamente costituito dalla determinazione della base imponibile del tributo in carenza di alcun " arricchimento " in capo al mandatario essendo costui tenuto a trasferire, a sua volta, il bene al terzo acquirente, in adempimento del mandato.

2. - L'Agenzia delle entrate controricorrente, premettendo, con richiamo di pertinenti arresti di legittimità, che per il "perfezionamento" del mandato senza rappresentanza a vendere immobili non è necessario "alcuno specifico trasferimento della proprietà immobiliare tra mandante e mandatario", ha opposto che il trasferimento operato dai contraenti dell'atto rogato dal notaio, "lungi dal configurare (l'adempimento di) una obbligazione tipica del contratto di mandato" ha, invece, realizzato "un atto di disposizione a titolo gratuito autonomamente tassabile".

L'Avvocatura generale dello Stato, rilevando inoltre la carenza nello strumento contrattuale sia della previsione di alcun termine per la esecuzione del mandato sia della indicazione del nome del terzo acquirente, ha, quindi, argomentato che il " rogito (...) potrebbe essere interpretato presupponendo il conferimento del mandato come un mezzo per alienare o concedere in godimento un bene immobile eludendo la normale imposta di donazione ", non ostando a ciò, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, la qualificazione giuridica impressa al negozio dalle parti, laddove la volontà di costoro è stata " manifestamente quella di trasferire la proprietà del bene immobile alla persona del 'mandatariò con tutti gli effetti giuridici connessi, compresi gli obblighi di trascrizione immobiliare".

Ha, infine, sostenuto l'Agenzia delle entrate che il caso in esame è perfettamente sussumibile nella previsione del negozio fiduciario - oggetto della propria circolare n. 28/E del 28 (rectius: 27) marzo 2008 - nel quale assume rilievo, sotto il profilo fiscale, la realizzazione " di un vero e proprio trasferimento a titolo gratuito del bene dalla sfera giuridica dei fiduciante a quella del fiduciario " sicchè è indubbia l'applicazione della imposta sulle donazioni.

3. - Il ricorso è fondato.

3.1 - La Corte rileva in limine che non deve essere preso in considerazione l'assunto della controricorrente Avvocatura generale dello Stato circa il supposto intento elusivo (della imposta sulle donazioni) del negozio oggetto della imposizione.

Si tratta, per vero, di mera illazione in punto di fatto, concernente questione affatto estranea all'ambito del giudizio di merito, sicchè la relativa prospettazione non è ammissibile nella sede del presente scrutinio di legittimità.

3.2 - Il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, conv. dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, ha istituito "l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto" nei successivi commi da 48 a 54.

Nel reintrodurre nell'ordinamento la imposta sulle successioni e donazioni (abrogata dalla L. 18 ottobre 2001, n. 383, art. 13) la novella ha rimodulato la configurazione del tributo ampliandone base impositiva colla inclusione di tutti i trasferimenti a titolo gratuito e della costituzione dei vincoli di destinazione.

La estensione della tassazione al più ampio genus degli atti a titolo gratuito (rispetto alla species delle sole liberalità previste dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1) conduce a correlare il presupposto del tributo all'accrescimento patrimoniale, senza contropartita, del beneficiario, anzichè all'animus donandi il quale difetta negli atti a titolo gratuito diversi dalle liberalità.

Il citato D.L. 3 ottobre 2006, art. 2, successivo comma 49, dispone, quindi: " Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dal citato T.U. di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 58, comma 1, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti: (...) ".

3.3 - In materia di conferimento di mandato senza rappresentanza per l'alienazione di un immobile, non constano precedenti specifici di legittimità in ordine al regime fiscale del trasferimento a titolo gratuito del bene alienando operato dal mandante nei confronti del mandatario, al fine di somministrare a costui la provvista per l'esecuzione del mandato.

Apprezzabili spunti sono tuttavia offerti dalla giurisprudenza di questa Corte in tema di trust in relazione alla variegata tipologia dei trasferimenti a titolo gratuito disposti dal settlor a favore del trustee.

3.4 - Al riguardo, secondo il più recente orientamento, è da privilegiare la interpretazione costituzionalmente orientata del citato D.L. 3 ottobre 2006, ridetto art. 2, commi 47 e segg., la quale, con confacente richiamo dell'art. 53 Cost., comma 1, circoscrive la applicazione della suddetta norma tributaria, correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacità contributiva comportata dal trasferimento del bene; sicchè, quando il conferimento costituisce un atto sostanzialmente " neutro " che non arreca un reale ed " effettivo incremento patrimoniale (al) beneficiario " meramente formale della attribuzione, resta esclusa la ricorrenza di alcun " trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta " (così da ultimo: Sez.5, ordinanza n. 1131 del 17 luglio 2018, dep. il 17 gennaio 2019, n. m.; cui a dd e Sez. 5, sentenza n. 21614 del 26/10/2016, Rv. 641558 - 01; Sez. 5, sentenza n. 975 del 17/01/2018, Rv. 646913 - 01; Sez. 5, sentenza n. 15469 del 13 giugno 2018, n. m.; Sez. 5, ordinanza n. 31445 del 5/12/2018, Rv. 652134 - 01; Sez. 5, ordinanza n. 31446 del 5/12/2018, n. m.).

3.5 - Siffatto principio di diritto merita di trovare applicazione anche in relazione al caso in esame del trasferimento, a titolo gratuito, dell'immobile alienando operato dal mandante in capo al mandatario senza rappresentanza, al fine della esecuzione del mandato alla vendita.

Sotto il pregnante e decisivo profilo della capacità contributiva il trasferimento in parola risulta, infatti, manifestamente neutro in quanto non comporta alcun sostanziale " trapasso di ricchezza " e definitivo arricchimento della sfera patrimoniale del mandatario, atteso che costui è gravato (per l'adempimento dei mandato) dalle correlate obbligazioni di trasferire al terzo acquirente il bene (del quale è intestatario meramente formale), e di corrispondere al mandante il relativo prezzo, ovvero - qualora il mandato non possa essere adempiuto - dalla obbligazione di retrocedere il bene al mandante.

3.6 - Orbene, in relazione al negativo rilievo della Commissione tributaria regionale, circa la ritenuta omessa deduzione da parte del contribuente del " carattere meramente strumentale del trasferimento della proprietà dell'immobile ", è appena il caso di aggiungere che il ricorrente, mediante testuale riproduzione, in parte de qua, del libello introduttivo e mediante la allegazione di copia dell'atto a corredo del ricorso per cassazione, ha offerto adeguata confutazione dell'erroneo assunto contenuto in proposito nella sentenza impugnata.

Priva di pregio è, poi, la obiezione della Commissione tributaria regionale (fatta propria dalla controricorrente Avvocatura generale dello Stato) che non è necessario il trasferimento del bene alienando in capo al mandatario ai fini del perfezionamento del mandato senza rappresentanza per la vendita di un immobile.

Il rilievo è esatto; ma non vale a infirmare, ove il trasferimento sia disposto contestualmente al conferimento del mandato, i caratteri della strumentalità (sul piano del collegamento tra i negozi) e della neutralità (sotto il profillo della capacità contributiva) della intestazione, meramente formale e interinale, dell'immobile in capo al mandatario nella palese carenza di alcun reale " trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta ".

3.7 - In conclusione, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata.

E, poichè non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, nè residua alcuna altra questione controversa, ricorrono i presupposti, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, per la decisione nel merito, mediante accoglimento del ricorso introduttivo del giudizio.

3.8 - L'alterno esito dei giudizi di merito e la carenza di specifici precedenti di legittimità in termini consigliano la integrale compensazione delle spese processuali del presente giudizio e dei gradi precedenti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del giudizio. Compensa le spese dei gradi di merito e del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 19 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 30 aprile 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza