Sentenza del 27/06/2019 n. 17252 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI DOGANALI - IVA - Accertamento - Beni importati - Regolamenti (CE) nn. 804/68 e 1767/82 - Certificato IMA1 - Atteggiamento psicologico dell'importatore.

Massima:

La disciplina del Regolamento (CE) n. 1767/1982, successivamente modificato - in particolare dal Regolamento (CE) n. 1600/95 del 30 giugno 1995, relativo alle modalità di applicazione del regime d'importazione e all'apertura di contingenti tariffari nel settore del latte e dei prodotti lattiera-caseari, applicabile ratione temporis dopo il 1°.07.1995, subordina la concessione del regime preferenziale in favore dell'importatore alla presentazione, al momento dello sdoganamento dei beni, del certificato IMA 1. Detto certificato, prevede al punto n. 17 "si certifica con la presente (...) che per i prodotti più sopra designati non sono né saranno concessi all' acquirente sconti o premi o qualsiasi altra forma di riduzione che possa avere per conseguenza un valore inferiore al valore minimo fissato all'importazione per il prodotto in questione". Pertanto, la compilazione del suddetto certificato in conformità alle istruzioni enunciate costituisce condizione per il riconoscimento del prelievo preferenziale e, di conseguenza, dovendo il certificato IMA 1, tra l'altro, attestare la non inferiorità del prezzo delle merci franco frontiera al valore "soglia" fissata dai regolamenti e contenere la dichiarazione dell'importatore in ordine alla mancata concessione, anche solo futura, di sconti, premi o altre forme di riduzione che possano determinare un valore inferiore a quello minimo fissato all'importazione per i prodotti interessati, l'accertato godimento di sconti, premi o riduzioni post vendita del prezzo determina ex post la non corrispondenza del medesimo certificato alle istruzioni enunciate nel Regolamento CEE n. 1767/1982 e, quindi, la perdita del trattamento preferenziale. Deve, pertanto, ritenersi che la società contribuente sia incorsa, nella specie, nella definitiva perdita del trattamento doganale preferenziale per avere disatteso l'impegno assunto con la compilazione del certificato IMA 1, praticando a consuntivo un valore di transazione inferiore al prezzo soglia necessario per poter beneficiare del prelievo agricolo preferenziale. Da questo assunto consegue che deve ritenersi irrilevante che parte ricorrente sia stata o meno in buona fede all'atto delle importazioni in oggetto, essendo stata accertata a posteriori la corresponsione di un prezzo di transazione inferiore al prezzo soglia, il che comporta di per sé la perdita del regime preferenziale di corresponsione dei prelievi agricoli in misura ridotta anziché piena, indipendentemente dall'atteggiamento psicologico dell'importatore.

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

Testo:

Svolgimento del processo

La vicenda riguardava la società di mutuo soccorso M., con sede a (OMISSIS), costituita con atto pubblico notarile presso il Consolato d'Italia a Ginevra ed ivi registrata, con fine statutario di assicurare ai soci un sussidio in caso di malattia, di impotenza al lavoro e di vecchiaia, nonchè di venire in aiuto delle famiglie dei soci defunti. Tale società, con atto per notaio T.P. del 16 marzo 2010 M., aveva acquistato da L.R. alcuni terreni e fabbricati in provincia di Padova, per destinarli a scopi istituzionali della medesima società di mutuo soccorso, registrando il relativo contratto di compravendita con il versamento di un'imposta di registro nella misura fissa di Euro 168, al D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 1, parte 1, della tariffa allegata.

Con avviso di liquidazione prot. (OMISSIS) emesso il 17 gennaio 2011 veniva applicata al venditore L.R., all'acquirente M. e ai due presidenti R. e F. (susseguitesi alla guida della della società) l'imposta sul trasferimento immobiliare inmisura proporzionale sul prezzo del trasferimento, anzichè in misura fissa, per un importo di Euro 1.491.336,97.

Tale avviso veniva impugnato da tutti i suoi destinatari, discutendosi nella sostanza se - come sostenevano i contribuenti- non fosse vero che il D.Lgs. n. 460 del 1997, regolasse tutte le questioni relative alle Onlus e vi fosse ancora spazio per norme speciali che consentissero di qualificare la M. come Onlus a tutti gli effetti, consentendole, per l'effetto, di usufruire dei regime agevolato di queste ultime.

Con sentenza n. 16/13/12, depositata l'11 luglio 2012, la Commissione tributaria provinciale di Padova respingeva i ricorsi riuniti (r.g. nn. 521/11 e 575/11) di F.G., R.A., della Società di mutuo soccorso M. e di L.R. avverso l'avviso di liquidazione n. (OMISSIS) per imposta di registro, ipotecaria e catastale emesso dall'Agenzia Entrate - Direzione provinciale di (OMISSIS).

Il giudice di primo grado non condivideva l'interpretazione del quadro normativo fornita dai contribuenti, ritenendo che:

a. l'imposta in misura fissa era prevista solo se il trasferimento fosse avvenuto in favore di una ONLUS, a condizione che quest'ultima avesse dichiarato nell'atto che intendeva utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che avesse realizzato l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto;

b. il regime agevolato non poteva essere esteso a casi diversi di quelli di cui al cit. art. 1, che, in quanto norma eccezionale, era di stretta interpretazione e, quindi, non si applicava automaticamente alle società di mutuo soccorso;

c. la M. non risultava iscritta all'anagrafe unica delle ONLUS di cui al D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 11.

Tale sentenza veniva impugnata dalla Società di mutuo soccorso M., dai due suoi rappresentanti legali, nonchè coobbligati solidali, R.A. e F.G., e dal venditore (anch'egli obbligato solidale) L.R. con ricorso depositato il 6 marzo 2013, chiedendo, tra l'altro, la conferma dell'agevolazione sull'esonero dalle imposte ipotecaria e catastale di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 1, comma 2. Con controdeduzioni depositate il 29 aprile 2013 l'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio.

Con sentenza del 22.7.2013, la CTR di Venezia, in riforma della sentenza di primo grado, annullava tutti gli atti impugnati, riconoscendo alla M. la qualifica di ONLUS di diritto.

Per la cassazione della sentenza hanno proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, sulla base di tre motivi. La M. S., L.R., F.G. e R.A. hanno resistito con controricorso, proponendo, a loro volta, ricorso incidentale, fondato su un unico motivo. In prossimità dell'adunanza camerale i controricorrenti hanno depositato memoria illustrativa.

Con ordinanza dell'11.10.2018, il Collegio, reputando che la particolare rilevanza della questione di diritto sulla quale la Corte deve pronunciare rendesse opportuna la trattazione in pubblica udienza, analogamente a quanto previsto dall'art. 380-bis c.p.c., comma 3, (si veda Cass. Sez. 2, 06/03/2017, n. 5533), ha rimesso la causa alla pubblica udienza, rinviandola a nuovo ruolo.

Anche in prossimità dell'udienza pubblica i controricorrenti hanno depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 11, 12, 14 e 15 preleggi, del D.Lgs. n. 460 del 1997, artt. 10, 11 e 22, del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 1, del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 42, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1, della Tariffa I allegata, della L. n. 3818 del 1886, artt. 4 e 9, del D.Lgs. n. 220 del 2000, artt. 15, 19 e 20, del D.Lgs. n. 1577 del 1947, art. 13, del D.Lgs. n. 71 del 2011, artt. 2 e 65, del D.P.R. n. 200 del 1967, art. 69, del D.L. n. 179 del 2012, art. 23, (conv. in L. n. 221 del 2012), il tutto in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

1.1. In primo luogo, la ricorrente lamenta la mancanza, nell'atto di compravendita, della dichiarazione preventiva della intenzione di utilizzare i beni direttamente per lo svolgimento della propria attività (pagg. 13-15 ricorso e 20-23 controricorso).

Per la CTR tale mancanza è effettiva, ma non comporta alcuna decadenza dalle agevolazioni (applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa), a differenza del mancato effettivo utilizzo diretto dei beni ricevuti (cfr. pag. 7, 14, della sentenza impugnata).

La doglianza si rivela infondata.

Anche alla luce del ricorso incidentale condizionato (all'accoglimento dell'avversa censura concernente l'avvenuta abrogazione della L. n. 3818 del 1886, art. 9; pagg. 19-22 del controricorso), pur non potendosi configurare la formazione di un giudicato interno sul punto (non avendo la CTP espressamente affermato che la detta dichiarazione fosse contenuta

nell'atto di compravendita; cfr. pag. 21 del controricorso), dall'atto notarile (punto 14) si evince nitidamente che tale dichiarazione era presente.

L'astratto rilievo concernente l'effettiva utilizzazione dei beni entro due anni dall'effettuazione dell'acquisto (pag. 15 del ricorso) è, invece, apodittico, non essendo stato neppure dedotto che tale utilizzazione non vi sia stata. Peraltro, della questione non vi è cenno nella sentenza impugnata.

1.2. La questione di diritto da decidere attiene alla equiparabilità di una società di mutuo soccorso ad una Onlus di diritto, ai fini dell'applicabilità delle aliquote agevolate per imposta di registro, ipotecaria e catastale (a seguito dell'acquisto di alcuni terreni e fabbricati).

La posizione della ricorrente (pagg. 15-30 del ricorso) può riassumersi nei termini che seguono:

1) in base all'art. 10, (avuto particolare riguardo al comma 8, con riferimento agli "organismi di volontariato", alle "organizzazioni non governative riconosciute idonee dalla legge", alle "cooperative sociali" e alle "IPAB") del D.Lgs. n. 460 del 1997, le dette società non possono essere inquadrate tra le ONLUS (non rientrando in alcuna delle ipotesi nello stesso contemplate), viepiù se si considera che i soggetti che intraprendono l'esercizio di una delle attività previste nell'art. 10, oltre a doversi iscrivere nell'apposito registro istituito presso il Ministero delle finanze, devono darne (ai sensi dell'art. 11), comunicazione preventiva alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze (pena la perdita della possibilità di beneficiare delle agevolazioni previste nel decreto);

2) la società M. svolge un'attività riconducibile solo alla "società cooperativa a mutualità prevalente". Le disposizioni contenenti agevolazioni tributarie, in quanto eccezionali, sono insuscettibili di interpretazione estensiva.

3) In base al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 42, dall'1.1.1974 sono abrogate le disposizioni concernenti esenzioni e agevolazioni tributarie diverse da quelle considerate nel decreto stesso. Il D.Lgs. n. 179 del 2009, art. 1, individua, all'All. 1, le disposizioni legislative statali delle quali è indispensabile la permanenza in vigore; sottrae all'effetto abrogativo le disposizioni indicate nell'All. 2. Per quanto nell'All. 1 fosse richiamata la L. n. 3818 del 1886, il richiamo doveva intendersi limitato alle sole disposizioni di legge all'epoca ancora esistenti, tra le quali non rientrava la L. n. 3818 del 1886, art. 9, già abrogato. Del resto, in base al detto art. 9, solo le società di mutuo soccorso "registrate in conformità alla presente legge" potevano fruire delle agevolazioni (nessuna registrazione era stata, invece, richiesta dalla M.).

1.2.1. La doglianza è infondata.

Si riporta di seguito il testo delle disposizioni normative interessate dalla censura.

L. n. 3818 del 1886, art. 9:

"Le società di mutuo soccorso registrate in conformità alla presente legge, godono:

1. L'esenzione dalle tasse di bollo e registro conferita alle società cooperative dall'art. 228 del codice di commercio;

2. La esenzione dalla tassa sulle assicurazioni, e dall'imposta di ricchezza mobile come al testo unico delle leggi d'imposta sui redditi della ricchezza mobile 24 agosto 1877, n. 4021, art. 8;

3. La parificazione alle opere pie pel gratuito patrocinio, per la esenzione dalle tasse di bollo e registro e per la misura dell'imposta di successione o di trasmissione per atti tra vivi;

4. La esenzione di sequestro e pignoramento dei sussidi dovuti dalle società ai soci.".

D.Lgs. n. 634 del 1972, art. 80:

"Norme abrogate.

A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto (vale a dire, dall'1.1.1973; n.d.r.) sono abrogate, salvo quanto disposto dalle Disp. del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, artt. 77 e 78, (meglio nota come "legge del registro"), e successive modificazioni nonchè quelle di cui alla L. 29 dicembre 1962, n. 1744, (in tema di locazione di beni immobili urbani), e cessa di avere applicazione l'addizionale all'imposta di registro istituita con il D.L. 30 novembre 1937, n. 2145, convertito nella L. 25 aprile 1938, n. 614, e successive modificazioni.

Restano ferme le esenzioni e le agevolazioni vigenti alla data del 31 dicembre 1972 a favore delle società di mutuo soccorso, delle cooperative e loro consorzi e per i trasferimenti di terreni destinati alla formazione di imprese agricole diretto-coltivatrici e all'arrotondamento dei fondi da esse posseduti.".

D.P.R. n. 601 del 1973, art. 42:

"- Abrogazione (1) Con effetto dalla data di entrata in vigore del presente decreto (vale a dire, dall'1.1.1974; n.d.r.) sono abrogate e cessano di avere applicazione le disposizioni concernenti esenzioni e agevolazioni tributarie, anche sotto forma di regimi fiscali sostitutivi, diverse da quelle considerate nel decreto stesso o in altri decreti emanati in attuazione della L. 9 ottobre 1971, n. 825, comprese le norme che estendono in qualsiasi forma ad altri soggetti e agli atti da essi stipulati il trattamento tributario previsto per lo Stato e per gli atti stipulati dallo Stato.

(2) Con la stessa decorrenza cessano di aver effetto, salvo quanto stabilito nei precedenti articoli, le disposizioni recanti proroga di esenzioni, agevolazioni e regimi sostitutivi fino alla data di entrata in vigore del presente decreto o a data da stabilire con il decreto medesimo.

(3) Le esenzioni e le agevolazioni previste dal presente decreto con riferimento ad altre disposizioni di legge cessano di avere applicazione al termine di scadenza risultante dalle disposizioni medesime.".

D.Lgs. n. 179 del 2009, art. 1, All. 1:

"Singole disposizioni che restano in vigore:

(...) 22 - LEGGE - 3818 - 15/04/1886.

CHE APPROVA LA COSTITUZIONE LEGALE DELLE SOCIETA' DI MUTUO SOCCORSO Sviluppo economico (...)".

1.2.2. Da una ricostruzione sistematica e logico-temporale della evoluzione normativa si evince quanto segue:

Alla data dell'1.1.1973 erano senz'altro ancora in vigore le agevolazioni in favore delle società di mutuo soccorso.

Il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 42, ha sì abrogato le disposizioni contenenti agevolazioni tributarie, ma con riferimento a ben determinate agevolazioni di carattere soggettivo, a quelle per l'agricoltura, a quelle per la cooperazione, a quelle per il settore del credito, a quelle territoriali e ad altre concernenti settori specifici espressamente indicati. Inoltre, il menzionato art. 42, disciplina le sole agevolazioni Irpef, Irpeg ed Ilor, non potendo essere esteso, per il principio di tassatività, alle imposte (di registro ed ipocatastale) in discussione.

A conferma di ciò vi è il rilievo che il D.Lgs. n. 179 del 2009, art. 1, All. 1, indica la L. n. 3818 del 1886, tra le disposizioni legislative delle quali è indispensabile la permanenza in vigore (reputandola evidentemente a quell'epoca ancora vigente) senza distinzioni di sorta, laddove per altri testi normativi il richiamo è espressamente limitato a determinati articoli.

In questo contesto va letto il richiamo operato dai resistenti alle pronunce di questa Corte del 2006 e del 2011 (cfr. pag. 12 del controricorso) le quali, sebbene si riferiscano alla differente fattispecie delle agevolazioni fiscali relative alla piccola proprietà contadina in tema di imposta di registro, ricordano che il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, art. 80, nell'abrogare la pregressa normativa nelle sue varie articolazioni, ha precisato che restano ferme le esenzioni e le agevolazioni vigenti alla data del 31 dicembre 1972 a favore delle società di mutuo soccorso, delle cooperative e loro consorzi e per i trasferimenti di terreni destinati alla formazione di imprese agricole diretto-coltivatrici e all'arrotondamento dei fondi da esse posseduti.

1.3. Della questione concernente la mancata registrazione in conformità alle prescrizioni della L. n. 3818 del 1886, art. 4, (pagg. 23-24 del ricorso) non vi è cenno nella sentenza impugnata, sicchè l'Agenzia avrebbe dovuto indicare, a pena di inammissibilità, in quale fase e con quale atto processuale l'avesse tempestivamente sollevata.

1.4. Orbene, l'infondatezza della censura concernente l'intervenuta abrogazione della L. n. 3818 del 1886, art. 9, richiamata dalla CTR a pagina 6, punto 9, della sentenza qui impugnata, rende irrilevanti le ulteriori censure sollevate dall'Agenzia delle Entrate (diventando, in particolare, irrilevante l'inquadramento della M. tra le ONLUS di diritto).

1.5. In ogni caso, fermo restando che il D.L. n. 179 del 2012, art. 23, (conv. in L. n. 221 del 2012), che comunque non equipara le società di mutuo soccorso alle cooperative sociali, ha (nella parte in cui prevede l'iscrizione automatica delle società di mutuo soccorso nella sezione delle imprese sociali; cfr. pag. 6, 12, sentenza CTR) natura innovativa e, dunque, è inapplicabile alla fattispecie in esame, va rimarcato che la sentenza impugnata, a ben vedere, si fonda su plurime rationes

decidendi: la M. avrebbe diritto a beneficiare delle agevolazioni tributarie per l'imposta di registro sia in quanto rientrante tra le "ONLUS di diritto" individuate dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 8, (pagg. 5, 4., e 6-7, 12., sentenza) sia quale ente identico agli ex IPAB (al D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 1, della tariffa allegata; pag. 6, 8.) o in quanto organismo di volontariato (ex art. 1, parte prima, 10 cpv., della tariffa; pag. 7, 15.) sia ancora come organizzazione equiparata (L. n. 3818 del 1886, ex art. 9, comma 3; pag. 7, 15.) all'Istituto riordinato Opere Pie, oltre che alle cooperative sociali.

In quest'ottica, non avendole la ricorrente censurate tutte, il motivo si rivela inammissibile per carenza di interesse, atteso che, in ogni caso, la pronuncia si fonderebbe sulle autonome rationes non criticate.

1.6. Per mera completezza espositiva, le società di mutuo soccorso sono, comunque, riconducibili alle società cooperative a mutualità prevalente (Cass. n. 22201/2008), perseguendo scopi soprattutto verso i soci. E, del resto, su questo profilo, alla luce di quanto affermato dalla CTR a pagina 6, punto 6, della sentenza, si è formato il giudicato interno. In quest'ottica, il legislatore della riforma societaria (art. 111 septies disp. att. c.c.), ha stabilito, anche all'inverso, che le cooperative sociali, nella consapevolezza delle particolari situazioni in cui queste possono trovarsi a condurre la loro attività, purchè rispettino le previsioni di cui alla L. n. 381 del 1991, sono considerate a mutualità prevalente.

Resta da verificare se le stesse siano altresì inquadrabili tra le cooperative sociali, ai sensi della L. n. 381 del 1991. Invero, così come non tutte le società cooperative sono a mutualità prevalente, alla stessa stregua non tutte le società cooperative a mutualità prevalente sono cooperative sociali. E' opportuno ricordare che le cooperative sociali, in base al D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 10, comma 8, acquisiscono automaticamente lo status di ONLUS, con la conseguenza che non sono tenute agli adempimenti previsti per gli altri soggetti che, avendone le caratteristiche, vogliono diventare ONLUS. Con riferimento al D.Lgs. n. 155 del 2006, attuativo della L. delega n. 119 del 2005, che ha introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento una definizione giuridica di impresa sociale, le cooperative sociali possono valutare la necessità di acquisire tale qualifica, la cui adozione è, dunque, facoltativa e comporta l'adeguamento dello statuto alle disposizioni di cui al citato decreto, art. 10, comma 2, e art. 12.

Orbene, queste ultime perseguono il loro scopo mutualistico svolgendo esclusivamente due tipi di attività: a) gestione di servizi socio-sanitari ed educativi (tipici esempi sono i centri rieducativi, le case famiglia, i centri per anziani, i centri ludici, le strutture per l'assistenza domiciliare agli anziani); b) attività diverse (agricole, industriali, commerciali o di servizi) finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (sono cooperative sociali che non hanno limiti in merito all'attività: possono essere quindi agricole, artigianali, industriali o commerciali, purchè finalizzate a favorire l'entrata al lavoro di soggetti svantaggiati (per esempio ex detenuti carcerari o ex tossicodipendenti, disabili, soggetti con malattie psichiatriche, ecc.)).

Quanto alle attività sub b), il legislatore richiede che le persone svantaggiate costituiscano almeno il 30% dei lavoratori della cooperativa e, compatibilmente con il loro stato soggettivo, assumano la veste di soci. La cooperativa sociale è una società a mutualità prevalente, ossia che svolge la sua attività soprattutto con il lavoro e i beni dei soci e a favore soprattutto dei soci. Lo

scopo quindi è quello della solidarietà sociale e per questo hanno diritto alle agevolazioni fiscali previste dalla legge.

Orbene, premesso che la M. aveva il fine statutario di favorire l'inserimento nel mondo del lavoro dei soci svantaggiati, bensì quello di assicurare agli stessi ai soci un sussidio in caso di malattia, di impotenza al lavoro e di vecchiaia, nonchè di venire in aiuto delle famiglie dei soci eventualmente defunti, non è revocabile in dubbio che l'attività rientrasse a pieno titolo tra quelle sub a) in precedenza indicate.

In proposito, questa Corte ha in passato chiarito che le cooperative sociali di servizio di cui alla L. 8 novembre 1991, n. 381, art. 1, comma 1, lett. a), perseguono, al pari di ogni altra società cooperativa, lo scopo mutualistico, persino qualora si tratti di mutualità esterna, trascendente gli interessi immediati dei soci, in quanto esse mirano a realizzare, nella forma tipizzata della gestione di servizi socio - sanitari od educativi, l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini. Pertanto la gestione di servizi socio - sanitari è sufficiente a qualificare come cooperativa sociale la società cooperativa che li gestisca, restando irrilevante, ai fini della determinazione degli obblighi contributivi previdenziali, la qualità personale dei destinatari del servizio o la erogazione di esso a titolo gratuito o a pagamento (Sez. L, Sentenza n. 8916 del 11/05/2004).

Alla stregua di quanto precede, già a partire dal 2006 (e, dunque, prima della stipula dell'atto notarile di compravendita oggetto delle agevolazioni fiscali) sarebbe stato possibile riconoscere alla M. la qualifica di impresa sociale, la quale ricomprende, come visto, quella di cooperativa sociale.

1.7. Altra censura attiene alla erroneità dell'assimilazione all'iscrizione nel registro prefettizio (D.Lgs. n. 1577 del 1947, art. 13), del regime di pubblicità consolare: tra i compiti del Consolato d'Italia all'estero non vi è anche quello della tenuta del detto registro, atteso che presso gli uffici consolari sono tenuti altri tipi di registro (cfr. pagg. 24-27 del ricorso).

1.7.1. La censura non attinge la ratio decidendi, atteso che la CTR non ha affermato che il Consolato d'Italia all'estero abbia, tra l'altro, anche il compito della tenuta dei registri prefettizi o regionali, ma (pag. 6, 7 e 12) che, avendo la M. sede all'estero, non poteva esistere alcun criterio di collegamento territoriale per l'iscrizione e che, comunque, la pubblicità consolare rappresenta un regime idoneo ad offrire un adeguato sostituto rispetto all'iscrizione nei registri prefettizi o regionali.

1.8. Quanto all'imposta catastale (D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 1, comma 2; D.P.R. n. 346 del 1990, art. 3), la ricorrente formula due censure: a) anteriormente alla modifica introdotta dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 19, comma 1, il trattamento agevolativo non era applicabile alle società di mutuo soccorso (questione sollevata solo incidenter tantum); b) i principi enunciati da Cass. n. 12992/2000 non sono rilevanti, in quanto sono stati espressi con riferimento ad altra fattispecie.

In applicazione del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 1, comma 2, che, a sua volta, richiama il D.P.R. n. 346 del 1990, art. 3, correttamente la CTR (pag. 7, 13, della sentenza) ha escluso la soggezione del trasferimento immobiliare alla detta imposta una volta riconosciuta in capo alla M. la

qualifica di ONLUS e, comunque, di associazione legalmente riconosciuta avente come scopo esclusivo finalità di pubblica utilità.

Già in passato questa Corte aveva statuito che le società (nella fattispecie allora presa in considerazione, operaie) di mutuo soccorso, cui è connaturato lo scopo mutualistico e da cui esula ogni fine di lucro, devono essere ricomprese tra le associazioni legalmente riconosciute, che possono usufruire, ai sensi del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 2, dell'esenzione dall'imposta di successione sui trasferimenti disposti per particolari finalità di utilità pubblica (Sez. 5, Sentenza n. 12992 del 02/10/2000).

1.9. Da ultimo, la questione concernente il mancato accertamento in fatto in ordine alle finalità concretamente perseguite dalla società contribuente (pag. 29 del ricorso) risulta, invece, inammissibilmente nuova, non essendovene cenno nella sentenza impugnata, laddove l'Agenzia avrebbe avuto l'onere di indicare con precisione in quale fase e con quale atto processuale l'avesse tempestivamente sollevata.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce la omessa e insufficiente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo (con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti (con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

3.1. Con riferimento a tali motivi di gravame (concernenti dedotti profili di contraddittorietà e di insufficienza di motivazione - il primo - e di omesso esame di fatti decisivi - il secondo -), premesso che nel processo tributario il giudizio di legittimità è integralmente regolato dalle disposizioni dettate dal c.p.c., atteso il generale richiamo delle stesse da parte del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 2, e la mancanza, in detto decreto, di specifiche previsioni sul relativo procedimento, anche in ordine alle modalità di proposizione del ricorso (Sez. 5, Sentenza n. 13126 del 25/05/2018), gli stessi si rivelano inammissibili.

Invero, da un lato, essendo applicabile ratione temporis l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nell'attuale formulazione, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, (essendo stata la sentenza della CTR depositata in data 22.7.2013), 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 (Sez. 3, Sentenza n. 23940 del 12/10/2017; Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014).

D'altra parte, non è configurabile alcuna contraddittorietà tra l'affermare che la M. non può essere inquadrata tra le ONLUS per le quali è obbligatoria l'iscrizione all'anagrafe contemplata nel D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 11, e l'affermare che la stessa va, invece, inquadrata tra le ONLUS di diritto.

Dall'altro lato, mentre in passato la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata conferiva al giudice di legittimità la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, attualmente il detto vizio può essere denunciato solo in caso di omesso esame di fatti storici (principali o secondari), e non già nel caso in cui non si condivida di per sè la valutazione giuridica espressa dal detto giudice.

4. Infine, destituita di fondamento si rivela la richiesta di condanna formulata dai contro ricorrenti ai sensi dell'art. 96 c.p.c., comma 3.

La condanna per risarcimento dei danni per lite temeraria può, infatti, essere pronunciata anche in sede di giudizio di cassazione, a condizione che il relativo ricorso, oltre che patentemente infondato, sia tale da dimostrare la consapevolezza della sua infondatezza da parte dei ricorrenti e, contemporaneamente, un'ignoranza, gravemente colpevole, della sua inammissibilità (Sez. 3, Sentenza n. 19976 del 14/10/2005).

Ai fini della responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c., in particolare, il ricorso per cassazione può considerarsi temerario solo allorquando, oltre ad essere erroneo in diritto, appalesi consapevolezza della non spettanza della prestazione richiesta o evidenzi un grado di imprudenza, imperizia o negligenza accentuatamente anormali (Sez. 1, Sentenza n. 14789 del 26/06/2007).

Nel caso di specie, la necessità di ricostruire sul piano temporale il succedersi di normative di ampio respiro rendeva obiettivamente complessa la vicenda, a tal punto da consentire di escludere senz'altro profili di responsabilità a carico dell'Agenzia delle Entrate.

5. Con l'unico motivo del ricorso incidentale condizionato la Società di Mutuo Soccorso M. ha invocato la preclusione per intervenuto giudicato in ordine alla seconda parte della prima censura del ricorso principale, con cui la parte erariale deduce che non si può dimenticare che, ai fini della legittima applicazione dell'agevolazione prevista dalle norme sopra richiamate, è necessaria la sussistenza di entrambi i presupposti fattuali contemplati da detta disposizioni: l'indicazione nell'atto di acquisto della volontà di utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e l'utilizzazione effettiva dei beni entro due anni dall'acquisto.

5.1. Il motivo resta assorbito nel rigetto del ricorso principale.

6. In definitiva, il ricorso principale non merita accoglimento. La complessità e novità (non essendovi precedenti specifici di questa Corte) della questione giustifica la compensazione integrale delle spese del presente grado di giudizio e, a maggior ragione, il rigetto della domanda della resistente di condanna della controparte per lite temeraria.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, dichiara assorbito quello incidentale e compensa integralmente tra le parti le spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 9 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 giugno 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza