Sentenza del 02/02/2022 n. 3094 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

CHE:

Le contribuenti hanno opposto l'avviso di liquidazione della maggiore Imposta di Registro pretesa in rapporto al ritenuto collegamento negoziale tra le seguenti operazioni: mutuo ipotecario acceso da R.C. su propri terreni, costituzione, insieme alla Immobiliare Cxxxxx S.r.l., della società R. S.r.l. con capitale sociale di Euro 10.000,00, sottoscrivendone una quota del 5% e conferendo i terreni gravati da ipoteca; nonchè successiva cessione di questa quota sociale alla Compagnia Generale Servizi S.r.l..

L'Agenzia ha riliquidato l'imposta di registro ritenendo non applicabile alla fattispecie il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 50.

Il ricorso è stato accolto in primo grado. L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello deducendo che si è in presenza di comportamenti che realizzano effetti strumentali rispetto all'effetto giuridico finale rappresentato dal trasferimento dell'immobile alla società. La Commissione Regionale dell'Emilia ha accolto l'appello, rilevando che ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 si può tenere conto non dei singoli contratti presi isolatamente, ma dell'intera operazione in modo da far emergere il vero negozio posto in essere dalle parti; che nel caso di specie si è fatto ricorso a una frammentazione di forme contrattuali riconducibili ad una unica operazione; che la parte ha conseguito vantaggi fiscali registrando come conferimento quella che in realtà è una compravendita (di immobile ipotecato).

Le contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione.

affidandosi a cinque motivi.

Si è costituita con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il Procuratore generale ha depositato requisitoria scritta concludendo per l'accoglimento del quarto motivo di ricorso.

Il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, sopravvenuto art. 23, comma 8-bis, inserito dalla legge di conversione L. n. 176 del 2020, nonchè del D.L. 23 luglio 2021, n. 105, art. 7 conv. dalla L. 16 settembre 2021, n. 126, senza

l'intervento in presenza del Procuratore Generale, e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

CHE:

1.- Con il primo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4 la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia. La parte deduce di avere proposto eccezione di nullità dell'atto impugnato perchè in esso non vi era menzione della natura dell'imposta liquidata e che la CTR non si è pronunciata sulla predetta eccezione, peraltro fondata.

Con il secondo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4 la violazione dell'art. 112 c.p.c. sotto il profilo dell'ultrapetizione. La parte deduce che l'atto impugnato aveva ad oggetto la liquidazione dell'imposta di registro sul conferimento del terreno; la controversia dunque aveva ad oggetto la tassazione a seguito della riqualificazione dell'atto tassato quale compravendita invece la Commissione si è pronunciata sulla cessione di quota.

Con il terzo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione del principio dell'immutabilità della contestazione formulata nell'avviso di accertamento. Le ricorrenti osservano che si tratta di un principio enunciato dalla giurisprudenza di legittimità che vincola sia il fisco che il giudice, il quale non può dunque fondare la decisione su ragioni diverse da quelle enunciate nell'atto di imposizione il che viceversa si è verificato nella fattispecie.

2.- I primi tre motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono inammissibili, per difetto di autosufficienza, in ragione della mancata trascrizione integrale dell'avviso di accertamento, riprodotto solo in parte, (pag. 6), e cioè limitatamente alla tabella dalla quale si evince che la tassazione è stata riliquidata ritenendo la passività come non inerente e quindi considerandola ai fini della base imponibile. Non è così esercitabile il controllo sulla effettiva sussistenza, nell'avviso di liquidazione che la parte impugna, dei vizi dedotti, implicitamente ritenuti insussistenti nella sentenza impugnata.

E' infatti principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte che sono inammissibili, per violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, le censure fondate su atti e documenti del giudizio di merito qualora il ricorrente si limiti a richiamare tali atti e documenti, senza riprodurli nel ricorso ovvero, laddove riprodotti, senza fornire puntuali indicazioni necessarie alla loro individuazione con riferimento alla sequenza dello svolgimento del processo inerente alla documentazione, come pervenuta presso la Corte di Cassazione, al fine di renderne possibile l'esame, ovvero ancora senza precisarne la collocazione nel fascicolo di ufficio o in quello di parte e la loro acquisizione o produzione in sede di giudizio di legittimità (Cass. sez. un. 34469 del 27/12/2019; Cass. n. 29093 del 13/11/2018.

3.- Con il quarto motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20. La parte deduce che l'art. 20 cit. dovrebbe essere

interpretato nel senso che ciascun atto deve essere tassato secondo i propri effetti giuridici con esclusione di elementi desumibili aliunde.

Con il quinto motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 50.

La parte deduce che, sia nell'avviso di liquidazione sia nell'atto d'appello, l'ufficio aveva sostenuto che la passività rappresentata dal mutuo non fosse deducibile sensi dell'art. 50 cit. perchè non inerente, trattandosi di debito contratto dalla signora R. per motivi personali; deduce altresì che la questione non è stata oggetto di specifico esame nella sentenza della commissione la quale ha basato il suo giudizio sull'art. 20; tuttavia nel caso in cui si volesse ritenere che la Commissione abbia condiviso la prospettazione dell'ufficio circa la non inerenza della passività, si tratterebbe comunque di una ratio decidendi infondata perchè i mutui garantiti da ipoteca iscritta sugli immobili sono da considerarsi passività inerenti.

Il quinto motivo deve essere esaminato prioritariamente perchè potenzialmente assorbente rispetto al quarto.

Come si desume da quella parte di avviso di accertamento trascritto in ricorso (la tabella di cui sopra si è detto), e da quanto espone lo stesso ricorrente, la questione principale non è se l'atto tassato, in applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 possa essere o meno riqualificato facendo riferimento ad elementi estrinseci all'atto stesso, ma se la passività che i ricorrenti hanno detratto dalla base imponibile possa considerarsi come una passività inerente, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 50.

La nota vicenda normativa (L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a); L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084) e costituzionale (C. Cost. sent. nn. 158/20; 39/21) intorno all'esatta portata dell'art. 20 cit. e, segnatamente, alla preclusione per l'Amministrazione di riqualificare l'atto presentato alla registrazione sulla base di negozi collegati o di altri elementi estrinseci all'atto stesso, è in realtà irrilevante ai fini della presente lite, poichè la rideterminazione della base imponibile è avvenuta in applicazione del criterio di (non) inerenza della passività.

Ciò si desume anche dalla sentenza impugnata ove, pur non soffermandosi sulla natura e presupposti applicativi dell'art. 50 cit., si afferma che il fine partico era quello di vendere un immobile gravato da ipoteca realizzando così un risparmio notevole (da Euro 40,00 a Euro 203.000) Quindi vi è una implicita adesione alla tesi dell'ufficio anche sotto il profilo della (non) inerenza, e di ciò è consapevole la parte che propone il relativo motivo di impugnazione, tuttavia infondato.

Il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 50 da interpretarsi alla luce della disciplina comunitaria di cui costituisce attuazione (Direttiva CEE n. 335/69), impone che, qualora siano conferiti in società immobili, diritti reali immobiliari o aziende, sono deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività ed oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente e assunti dalla società cessionaria, non sono collegati all'oggetto del trasferimento.

In particolare, nell'ipotesi di conferimento di immobili in società, ove i conferenti siano persone fisiche, come nel caso di specie, la base imponibile non può essere depurata delle passività connesse ad ipoteche che, pur se gravanti sugli stessi beni, sono state iscritte dai conferenti per ottenere un proprio finanziamento personale in epoca anteriore al conferimento dell'immobile in società (Cass. 9209 del 03/04/2019; Cass. 3444 del 14/02/2014; Cass. 23234 del 13/11/2015).

Ne consegue il rigetto del ricorso.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna le ricorrenti alle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 oltre spese prenotate a debito, ed accessori di legge.

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 del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 15 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza