Sentenza del 01/12/2022 n. 35390 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

p. 1.1 L'Agenzia delle Entrate propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione per imposta di registro 2007, oltre sanzioni, notificato alla Cà S. R.E. Srl in relazione:

al contratto preliminare 27.12.06, non registrato, intercorso con Impresol per la vendita di un immobile sito in (---) (imposta fissa);

all'atto 28.9.07 di integrazione del suddetto preliminare mediante aumento per Euro 4.450.000,00 della caparra confirmatoria già prevista e versata (imposta proporzionale 0,50%).

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

in base al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 10, tariffa prima parte, l'imposta pagata sulla caparra confirmatoria in contratto preliminare andava imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo; l'art. 1 della medesima tariffa, nella formulazione, qui applicabile, precedente alla riforma di cui al D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, prevedeva che la tassazione degli atti concernenti immobili situati all'estero avvenisse in misura fissa;

l'applicazione dell'imposta proporzionale sulla caparra confirmatoria non trovava dunque fondamento normativo, in quanto concretante doppia imposizione non recuperabile mediante successiva imputazione all'imposta (fissa) dovuta per la registrazione del definitivo.

p. 1.2 Resiste con controricorso e memoria la società contribuente.

Il Procuratore Generale ha osservato: "ci si trova di fronte ad una ipotesi di anticipazione del prezzo a cui non può essere riconosciuta autonomia contrattuale: a ciò si aggiunga che è della Tariffa Parte 1 del D.P.R. n. 131 del 1986, stesso art. 10, che l'imposta pagata vada imputata a quella dovuta per la registrazione del contratto definitivo: ciò esclude che possano applicarsi regimi di tassazione diversi dal momento che le somme anticipate vanno comunque a comporre il corrispettivo della compravendita. Per tali ragioni si chiede il rigetto del ricorso".

Fissato all'udienza pubblica odierna, il ricorso è stato trattato in Camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal sopravvenuto del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, inserito dalla Legge di Conversione n. 176 del 2020 (e proroghe successive) senza l'intervento in presenza fisica del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

p. 2.1 Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 5 e degli artt. 1, 6 e 10 tariffa parte prima. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che, in base all'art. 10 della tariffa, la previsione di caparra penitenziale e di acconto contenuta in un contratto preliminare è soggetta ad imposta "proporzionale" di registro e che, per altro verso, tale previsione si deve ritenere autonoma e non necessariamente collegata con il contratto preliminare tassato in misura fissa perchè avente ad oggetto un immobile sito all'estero (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, comma 1).

p. 2.2 Il motivo è infondato.

In base alla Tariffa Prima Parte all. al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 10, il contratto preliminare, di per sè tassato in misura fissa, può invece dar luogo ad imposizione proporzionale qualora contenga la previsione di caparra confirmatoria (art. 6 Tariffa) ovvero il pagamento di acconti di prezzo non soggetti ad Iva (art. 9 Tariffa). In questi casi è previsto che l'imposta così pagata sia "imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo".

Orbene, la peculiarità del caso è data dal fatto che il contratto traslativo definitivo è qui soggetto ad imposizione di registro in misura fissa (avendo ad oggetto un immobile sito all'estero, cioè una fattispecie imponibile appunto tassata, ratione temporis, in misura fissa), con conseguente inapplicabilità del regime legale di imputazione dell'imposta proporzionale di caparra (o di acconto) all'imposta proporzionale del definitivo.

La meccanica applicazione di questo regime condurrebbe al risultato pratico che l'Amministrazione Finanziaria, al fine di non sovvertire il regime complessivo di imposizione come delineato dal legislatore, dovrebbe restituire, in sede di tassazione in misura fissa del contratto definitivo, quanto percepito in sede di tassazione proporzionale della caparra o dell'acconto.

Ciò, ben inteso, sempre che la dazione di denaro prevista nel contratto preliminare sia in effetti riferibile, costituendone prestazione anticipata, all'obbligazione del pagamento del prezzo di cui al definitivo; posto che, se fosse invece ad essa attribuibile natura di prestazione autonoma ed indipendente dal contratto, non vi sarebbe ragione di discostarsi dalla regola generale secondo cui "Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto" (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, comma 1).

La fattispecie è già stata in più occasioni esaminata da questa Corte, la quale ha affermato che (Cass. n. 24570/10): "Per stabilire quale sia il regime fiscale applicabile alle somme versate a titolo di caparra confirmatoria, quando detta clausola sia contenuta in un contratto preliminare di vendita di beni, il cui definitivo sia soggetto ad I.V.A., occorre valutare - con accertamento che costituisce questione di fatto, rimessa al giudice di merito - se la caparra medesima abbia la funzione di anticipo sul prezzo, unitamente a quella di rafforzamento della garanzia o costituisca, invece, un elemento accidentale del contratto; nel primo caso la dazione di denaro, corrispondente alla caparra, rivestendo la stessa natura della corresponsione del prezzo, è assoggettata ad I.V.A. ed all'imposta di registro in misura fissa, in ossequio al principio di

alternatività tra imposta di registro ed imposta sul valore aggiunto, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40; nel secondo caso, invece, avendo autonomia contrattuale rispetto al preliminare in cui è inserita, è assoggettabile, del D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 21, comma 1, all'imposta di registro in misura proporzionale".

Analogamente, aveva osservato Cass. n. 8792/09 che: "Il pagamento di somme di denaro effettuato a titolo di caparra confirmatoria di un contratto di compravendita di bene immobile, qualora costituisca anche parte integrante del corrispettivo pattuito, è soggetto ad IVA ed all'imposta di registro in misura fissa, in applicazione del principio di alternatività tra imposta di registro ed imposta sul valore aggiunto di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40".

Sebbene questi arresti abbiano riguardato casi di imposizione in misura fissa del contratto definitivo in forza del principio di alternatività con l'Iva D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 40, non vi sono ragioni per non estenderne la portata, vista l'identità di ratio e conseguenze pratiche, anche al presente caso, in cui la misura fissa dell'imposta di registro deriva dall'ubicazione all'estero dell'immobile compravenduto.

p. 2.3 Tutto ciò premesso, il punto fondamentale di causa concerne la natura giuridica attribuibile alla caparra oggetto dell'avviso di liquidazione opposto.

La decisione della Commissione Tributaria Regionale implica anche ed in primo luogo la valutazione di questo aspetto - del resto rientrante nei limiti della cognizione sull'interpretazione negoziale propria del giudice di merito - nel senso che nella specie si vertesse appunto di prestazione anticipatoria del prezzo e di garanzia del regolare adempimento di tutte le altre obbligazioni contrattuali, non già di un elemento accidentale del contratto e come tale privo di correlazione funzionale e causale con questo.

Anche se non esplicitato, questo esito ricostruttivo degli effetti giuridici sostanziali della clausola trova radice nella qualificazione dell'atto secondo quanto stabilito dall'art. 20 TUR. Non emergono dalla sentenza impugnata, ma nemmeno dal ricorso dell'Agenzia, elementi di nessun tipo volti a far ritenere che, al contrario, la clausola di caparra in questione potesse ritenersi accidentale, autonoma e non collegata al contratto preliminare assoggettato ad imposizione fissa.

La stessa Amministrazione ricorrente ha basato la doglianza sulla stretta e letterale applicazione dell'arti di Tariffa, senza però farsi in alcun modo carico della rilevanza, secondo quanto si è detto, della natura giuridica della clausola tassata. Essa non ha infatti allegato, men che meno provato, che la diversa valutazione resa dal giudice di merito si ponesse in violazione di specifici criteri legali di interpretazione negoziale (rilevanti ex art. 20 cit.) o che comunque trovasse smentita in altre circostanze essenziali, dal giudice di merito omesse o travisate.

Va dunque escluso che, nella specie, non si trattasse di caparra in acconto sul prezzo ovvero con funzione di rafforzamento della garanzia di adempimento sicchè, in base al ricordato indirizzo di legittimità, la clausola andava in effetti tassata in misura fissa perchè relativa ad acconto prezzo di un contratto definitivo a sua volta assoggettato ad imposizione fissa.

p. 3. Ne segue quindi il rigetto del ricorso, con condanna della ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte - rigetta il ricorso;

- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite, che liquida in Euro 2.500,00 oltre Euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, tenutasi, il 17 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 dicembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza