

Sentenza del 13/12/2023 n. 34934 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A., B.B. e C.C. propongono due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimi gli avvisi di liquidazione loro notificati dall'Agenzia delle Entrate in rettifica di valore e recupero di maggiore imposta di registro ed accessori sui due atti notarili (Omissis) denominati "costituzione di rendita vitalizia mediante alienazione di beni immobili"; atti con i quali la madre C.C. ed il padre B.B. avevano ceduto alla figlia A.A., rispettivamente, due e nove beni immobili in loro proprietà, a fronte dell'assunzione da parte di quest'ultima dell'obbligo alimentare ed assistenziale per tutta la vita.

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

- pur essendo nella specie fiscalmente più conveniente concludere una donazione modale dai genitori alla figlia (con fruizione della minore aliquota da discendenza diretta, nonchè della franchigia non imponibile, là dove le parti avevano invece sottoposto gli atti all'imposizione di registro), doveva nella specie ritenersi che le parti avessero inteso stipulare proprio un contratto oneroso a prestazioni corrispettive;
- il rapporto sinallagmatico intercorreva tra l'alienazione immobiliare da un lato e l'erogazione, dall'altro, di "alimenti, cura, assistenza, medicine ed ancora dei mezzi e dell'assistenza quotidiana necessari per una dignitosa condizione di vita";
- per quanto in uno dei contratti fosse stato espressamente pattuito il divieto di risoluzione in caso di inadempimento delle obbligazioni assunte dalla cessionaria, era stato comunque fatto salvo "il diritto del cedente di far sequestrare e vendere i beni per assicurarsi, con il ricavato della vendita, l'esecuzione delle prestazioni pattuite in seno all'atto di trasferimento";
- ciò rendeva evidente la volontà di stipulare un negozio sinallagmatico, non donativo, il che avrebbe del resto richiesto la deduzione di una simulazione degli atti tassati, in realtà mai allegata;
- in tale contesto non risultava applicabile il disposto di cui al D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , con piena conferma della sentenza di primo grado.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il Procuratore Generale ha concluso per l'accoglimento del primo motivo di ricorso (violazione dell' art. 20 Tur), con assorbimento della censura residua.

Motivi della decisione p. 2. Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986 cit., art. 20, dal momento che questa disposizione attribuiva preminenza alla sostanza sulla forma, prescindeva dal nomen utilizzato dalle parti nella qualificazione del contratto, ed imponeva la ricostruzione, non già della volontà delle parti, bensì degli effetti giuridici concretamente prodotti dall'atto. In contrasto con quanto disposto dalla disposizione in questione, la Commissione Tributaria Regionale aveva invece basato il proprio convincimento proprio sulle intenzioni delle parti ed i (più volte richiamati) risvolti "psicologici" dell'operazione, senza considerare che: - l'obbligo alimentare rilevava nella specie quale modo accessorio ad una donazione ex art. 793 c.c.; - nei contratti era stata fatta esplicita menzione della misura degli alimenti ex art. 438 c.c.; - in uno di essi era stata esclusa la possibilità di ottenere la risoluzione in caso di inadempimento degli obblighi del cessionario; - non avrebbe avuto senso alcuno alienare degli immobili al fine di ottenere l'adempimento di un obbligo alimentare che già gravava ex lege in capo alla figlia cessionaria ex art. 433 c.c.; - il valore degli immobili dichiarato negli atti era esso stesso conforme ai criteri di cui al D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 56, comma 4, in materia di imposta sulle donazioni.

In definitiva, nell'ambito di una ricostruzione oggettiva e non intenzionale o volitiva del contratto, "quand'anche gli stipulanti non fossero stati mossi da spirito di liberalità e gli stessi fossero stati consapevoli di realizzare una compravendita, ma le disposizioni contenute negli atti risultassero riconducibili alla donazione, gli stessi avrebbero comunque dovuto essere tassati come tali" (ric. pag. 18).

p. 3.1 Il motivo è infondato.

Esso pone in dubbio la qualificazione dei due contratti ripresi a tassazione, così come stabilita in doppio grado - e "per intrinseco" - dai giudici di merito.

Va premesso che, pur con le peculiarità "tributarie" che si diranno, non è estraneo alla fattispecie l'ormai assodato indirizzo generale di legittimità in materia di interpretazione negoziale, così brevemente riassumibile (v. Cass. nn. 15603/21, 9461/21, 3115/21, 873/2019, 28319/17, solo per citare alcune decisioni tra le numerosissime):

- la questione interpretativa ha natura prettamente fattuale, con conseguente insindacabilità in sede di legittimità, se adeguatamente motivato, di quanto sul punto deciso dal giudice di merito;
- è onere del ricorrente per cassazione indicare, nella veste del vizio di applicazione normativa ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, gli specifici criteri ermeneutici legali che si assumono violati, sicché occorre che nel motivo di ricorso, non solo sia fatto esplicito riferimento alle regole legali d'interpretazione mediante specifica indicazione delle norme asseritamente violate ed ai principi in esse contenuti, ma sia altresì precisato in quale modo e con quali considerazioni il giudice del merito si sia discostato dai richiamati canoni legali;
- è precluso al ricorrente per cassazione lamentare che, in presenza di più interpretazioni parimenti plausibili, il giudice di merito (il cui errore deve concretarsi, per essere rilevante, in un vizio di attività e non di risultato) abbia attribuito preferenza all'una piuttosto che all'altra

interpretazione. Come si è anticipato, la specificità della materia tributaria e gli ampi margini di autonomia che il diritto tributario assume rispetto al diritto civile - in ragione del carattere pubblicistico ed indisponibile dell'obbligazione d'imposta - inducono tuttavia la giurisprudenza a collocare i canoni generali di ermeneutica negoziale di cui agli artt. 1362 c.c. e segg. (pure sicuramente utilizzabili) in una luce del tutto peculiare.

Basti in proposito considerare che:

- il problema dell'interpretazione negoziale si pone, D.P.R. n. 131 del 1986 , ex art. 20, non già tra le parti contraenti (come di norma accade nell'applicazione dei canoni codicistici), bensì nei confronti di un soggetto terzo qual è il Fisco; al quale, del resto, è eccezionalmente consentito di disconoscere, appunto all'esito di un'attività ufficiosa di mera qualificazione, gli effetti di un negozio, senza dover a tal fine esperire azione revocatoria o di simulazione (così della L. n. 212 del 2000 , art. 10-bis , comma 1, come introdotto dalla L. n. 128 del 2015, in base al quale le operazioni elusive "non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni");

- i criteri interpretativi di cui agli artt. 1362 c.c. e segg., sono tutti preordinati ad indagare la "comune intenzione delle parti", vale a dire un elemento tanto essenziale nell'ambito dell'autonomia negoziale, quanto non dirimente in materia di imposizione fiscale, nella quale, pur non potendosi prescindere del tutto dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni comuni, va data preminenza, sul piano della realtà oggettivizzata, all'emersione di ricchezza imponibile (Cass. Sez. Trib. n. 23584/12 ; Cass. Sez. Trib. n. 6790/20);

- lo scostamento della interpretazione negoziale "fiscalmente orientata" dai riferimenti privatistici fondamentali della volontà e della dichiarazione trova giustificazione nell'attuazione del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. (Cass. Sez. Trib. n. 2009/18);

- mentre in ambito contrattuale la qualificazione dell'atto può muovere anche da elementi ad esso esterni come il comportamento complessivo, anche successivo, delle parti contraenti (art. 1362 c.c., comma 2), questo (quantomeno a seguito della riformulazione del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , da parte della L. n. 205 del 2017) non è possibile in ambito di imposizione di registro.

p. 3.2 Orbene, non risulta che il Collegio regionale si sia discostato da questi criteri.

In ragione di quanto si è anticipato, può convenirsi con i ricorrenti sul fatto che la qualificazione dei due contratti in questione dovesse muovere dalla considerazione oggettivata dei loro effetti giuridici, non già dalla intenzionalità delle parti (recessiva in ambito tributario).

E tuttavia gli elementi posti dalla Commissione Tributaria Regionale a fondamento del proprio convincimento (alienazioni contro rendita vitalizia), per quanto nominalmente imputati alla volontà delle parti - in ciò, del resto, sollecitata dagli stessi contribuenti che basavano la propria tesi proprio sulla sussistenza di una intenzionalità tipica dell'*animus donandi* - muovono invece dalla considerazione degli effetti giuridici dei due atti nella loro portata oggettiva, così quanto a:

- vincolo funzionale e sinallagmatico tra l'alienazione immobiliare da un lato e l'erogazione, dall'altro, di una prestazione che, diversamente da quanto sostenuto in ricorso, non si esauriva in quella alimentare ex artt. 433 c.c. e segg., per attingere, oltre a questa, ogni attività di cura, fornitura di medicine, mezzi ed assistenza quotidiana "necessari per una dignitosa condizione di vita";

- predisposizione, attraverso l'alienazione immobiliare, delle condizioni economiche per il vitalizio adempimento di questi ampi obblighi di assistenza;

- irrilevanza della rinuncia alla risoluzione (solo in uno dei contratti), se riguardata a fronte del diritto del cedente di far sequestrare e vendere i beni per assicurarsi, con il ricavato della vendita, "l'esecuzione delle prestazioni pattuite in seno all'atto di trasferimento".

In definitiva, non ha trovato riscontro alcuno - nel ragionamento seguito dai giudici di merito - l'assunto fondamentale dei ricorrenti, secondo cui le disposizioni contenute negli atti risulterebbero riconducibili alla donazione (modale), e ciò quand'anche l'intenzione delle parti fosse in ipotesi avulsa da qualsivoglia animo di liberalità.

Vero è invece il contrario, e cioè che - dalla lettura interdipendente e complessiva delle clausole contenute in atto - il giudice di appello ha tratto convergenti elementi, da un lato, per escludere qualsivoglia contenuto liberale e, dall'altro, per affermare la rilevanza causale e non meramente accessoria o modale ex art. 793 c.c., dell'obbligo alimentare e di assistenza assunto dalla cessionaria a corrispettivo dell'alienazione immobiliare.

Si è in proposito stabilito (Cass. n. 28857/21 , così Cass. n. 13876/05) che: "in tema di attribuzioni a titolo gratuito, lo spirito di liberalità è perfettamente compatibile con l'imposizione di un peso al beneficiario, purchè tale peso, non assumendo il carattere di corrispettivo, costituisca una modalità del beneficio, senza snaturare l'essenza di atto liberalità della donazione; stabilire se l'onere imposto al donatario sia tale da porre in essere un "modus" limitativo della liberalità ovvero, incidendo sulla causa del negozio, imprima ad esso il carattere di onerosità costituisce indagine di fatto attinente all'interpretazione del negozio di donazione che, come tale, è riservata al giudice di merito ed è incensurabile in sede di legittimità se congruamente e correttamente motivata".

La qualificazione dei contratti resa dal collegio regionale non è dunque qui rivedibile, in quanto posta su solide basi logico-giuridiche e del tutto plausibilmente argomentata.

p. 4.1 Con il secondo motivo di ricorso si deduce nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 . Per non avere la Commissione Tributaria Regionale esplicitato le ragioni per cui non sarebbe nella specie applicabile l'art. 20 cit. quanto ad esclusiva rilevanza obiettiva degli effetti giuridici del contratto. Essa aveva infatti acriticamente recepito le tesi dell'amministrazione finanziaria erroneamente basate sulla intenzionalità delle parti; nè il collegio regionale aveva preso posizione sulle argomentazioni di parte appellante concernenti appunto l'irrilevanza dell'aspetto psicologico, nonchè le caratteristiche del contratto atipico di mantenimento ovvero l'insussistenza dell'alea di vita.

p. 4.2 Il motivo è destituito di fondamento.

Contrariamente a quanto sostenuto nel motivo di ricorso, la sentenza impugnata contiene una adeguata motivazione che consente di evincere una chiara ragione decisoria, appunto insita nella qualificazione sinallagmatica dei contratti con conseguente loro assoggettamento ad imposizione di registro; nè, per quanto già esposto nella disamina del motivo che precede, può fondatamente negarsi che gli elementi interpretativi presi a riferimento dalla Commissione Tributaria Regionale potessero e dovessero rilevare, prima che a livello di mera intenzionalità delle parti, quali fattori oggettivamente tipizzanti la fattispecie contrattuale concreta.

Resta da dire dell'affermazione contenuta in sentenza circa la riferita "inapplicabilità" del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , norma invece imprescindibile nella qualificazione dell'atto presentato alla registrazione.

E tuttavia, proprio sulla scorta del ragionamento seguito e chiaramente esposto dal collegio regionale, è evidente come con l'espressione in esame - per quanto non del tutto appropriata - il giudice di appello abbia inteso affermare che nella specie non sussistevano i presupposti per attribuire ai contratti una qualificazione diversa da quella emergente dal nomen utilizzato dalle parti e dalla considerazione complessiva delle clausole.

In modo tale che questa affermazione deve essere logicamente letta nel senso non di una astratta e pregiudiziale estraneità della fattispecie al procedimento di riqualificazione negoziale di cui all'art. 20 cit. (il che si sarebbe comunque risolto in una violazione o falsa applicazione di legge, non già nella denunciata causa di nullità della sentenza per assenza di motivazione), ma appunto in quello della insussistenza di fattori di divergenza tali da far attribuire agli atti presentati alla registrazione, concretamente valutati, un'efficacia giuridica sostanziale diversa da quella propria dei contratti sinallagmatici così come qualificati e tassati dalle parti stesse.

In definitiva, nel ragionamento della Commissione Tributaria Regionale ad essere "inapplicabile" non era dunque l'art. 20 in sè considerato e, con esso, il potere-dovere dell'amministrazione finanziaria di attribuire all'atto, per sua intrinseca natura, effetti giuridici eventualmente diversi da quelli dichiarati, bensì la possibilità in concreto di consegnare l'atto stesso ad un tipo negoziale (donazione modale) diverso da quello dichiarato dalle parti ed emergente dalla considerazione complessiva delle clausole; il che però, a ben vedere, si è risolto - nei fatti ed indipendentemente dall'affermazione censurata - nell'"applicazione" dell'art. 20 in questione (seppur con esiti confermativi, non modificativi, della qualificazione giuridica dell'atto) e non nella sua preconcetta disattivazione.

p. 5. Ne segue il rigetto del ricorso, con condanna dei ricorrenti alla rifusione delle spese di lite, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. - rigetta il ricorso;

- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in Euro 6.500,00, oltre spese prenotate a debito;

- v.to il D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012 ;

- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un 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.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza