Sentenza del 20/03/2024 n. 7500 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

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 (emesso in autotutela sostitutiva di un avviso precedente) con il quale veniva recuperata la maggiore imposta proporzionale di registro (già liquidata in misura fissa dalle parti) dovuta sull'atto notarile 11-19/7/2007 n.2585; atto avente ad oggetto la costituzione a favore di A.A. Srl dei diritti di superficie e servitù per la durata di 29 anni su un terreno, destinato all'insediamento di un parco eolico, sito in Isola di Capo Rizzuto e recante la previsione di un corrispettivo minimo fisso e di un ulteriore corrispettivo variabile - subordinato alla condizione, verificatasi nel 2009, dell'entrata in funzione del parco eolico - in percentuale al fatturato annuo.

La commissione tributaria regionale ha osservato che:

- doveva trovare condivisione la decisione dei primi giudici secondo cui, ferma la sanzione per la (pacifica) violazione dell'obbligo di denuncia dell'avveramento della condizione ex articolo 19 d.P.R. 131/86 , la base imponibile andava stabilita sul canone annuo fisso moltiplicato per gli anni di durata contrattuale nonché sull'ulteriore canone in percentuale effettivamente pagato per la prima annualità (2010);

- per contro errato era il criterio proposto dall'agenzia delle entrate di applicazione dell'imposta in base al corrispettivo fisso e variabile pagato per la prima annualità, moltiplicato per gli anni di durata contrattuale;

- il fatturato annuo preso contrattualmente a riferimento per la parte variabile del corrispettivo andava infatti considerato anno per anno, e non sulla base della sola prima annualità, con conseguente obbligo delle parti contraenti di comunicare il valore del fatturato, determinandosi annualmente la condizione sospensiva del contratto tra le stesse intercorrente e determinandosi così un obbligo di pagamento di un supplemento (annuale) di imposta di registro, la cui misura doveva

essere determinata annualmente dall'amministrazione finanziaria, ferma restando l'applicazione di eventuali sanzioni correlate alla mancata comunicazione del fatturato.

Nessuna attività difensiva è stata posta in essere in questa sede dalla parte intimata.

Motivi della decisione par. 2.1 Con l'unico motivo di ricorso si lamenta - ex art.360, co. 1 n.3, cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli artt.19 , 35, 43 co. 1 e 51 co. 1 d.P.R. 131/86 .

Premesso che l'Ufficio aveva provveduto ad autoridurre la pretesa in ragione di una minor durata contrattuale di 26 anni, stante l'attivazione del parco eolico alcuni anni dopo la stipulazione del contratto, assume la ricorrente che la Commissione Tributaria Regionale avrebbe violato il compendio normativo indicato, posto che: - la condizione sospensiva era data dalla realizzazione ed attivazione del parco eolico, non già dal fatturato annuo; - in base all'articolo 51 cit., il corrispettivo deve essere calcolato per tutta la durata del contratto; - secondo l'articolo 35 cit., al momento della determinazione definitiva del corrispettivo possono operarsi non solo conguagli a debito del contribuente, ma anche rimborsi a suo favore, dal che si evince l'applicazione dell'imposta sulla base del corrispettivo globale (determinato sul primo fatturato), salvo appunto successivo conguaglio in dare o in avere.

par. 2.2 Il motivo è fondato nei termini che seguono.

Costituisce un dato di causa del tutto pacifico, così come appurato dai giudici di merito tanto di primo quanto di secondo grado, che nel contratto in questione si prevedeva (punto 2.8) che, all'avverarsi della condizione sospensiva costituita dalla effettiva realizzazione ed entrata in funzione del parco eolico, il corrispettivo dei diritti di superficie e servitù sarebbe consistito in un canone annuo prestabilito per singolo generatore (quota fissa), ed in una integrazione pari allo 0,5 % del fatturato conseguito per singolo generatore in ciascun anno di durata contrattuale (quota variabile). Osservava in proposito già la Commissione Tributaria Provinciale, poi ripresa nella sentenza qui impugnata, che: "dalla lettura di tale clausola si evince chiaramente che in tale contratto è prevista una condizione sospensiva e che, anche a condizione avverata, una parte del corrispettivo rimarrà indeterminabile a priori, e sarà quantificabile solo anno per anno".

Da ciò emerge un primo errore ricostruttivo della Commissione Tributaria Regionale, posto che la condizione sospensiva apposta dalle parti contraenti concerneva appunto la realizzazione e l'entrata in funzione del parco eolico insediato sul terreno del concedente (evento effettivamente avveratosi, come detto, qualche anno dopo la stipulazione), non già il conseguimento del fatturato annuo; elemento, quest'ultimo, invece dalle parti considerato al fine, tutt'affatto diverso, della determinazione del corrispettivo contrattuale (quota variabile), ferma restando la piena efficacia del vincolo contrattuale come derivata dal suddetto avveramento dell'evento sospensivamente condizionante.

Si osserva incidentalmente che - in assenza di qualsivoglia attività riqualificatoria del contratto da parte dell' Agenzia delle Entrate, così come di qualsiasi eccezione di parte sul punto - a nulla rileva che una siffatta pattuizione economica potesse denotare una causa negoziale non puramente costitutiva o traslativa di diritti reali, ma anche compartecipativa e di cointeressenza del concedente negli esiti della gestione produttiva del parco.

Ebbene, erronea è però anche la disciplina giuridica con la quale il collegio regionale ha ritenuto di governare la peculiare fattispecie, da qui la fondatezza della censura in esame, proposta appunto per violazione e falsa applicazione delle menzionate disposizioni del d.P.R. 131/86 .

Il TUR si occupa specificamente della imposizione di contratti che presentino profili di indeterminatezza destinati a divenire certi e determinati solo in un momento successivo (eventualmente, anche di molto successivo) alla registrazione.

Così accade nell'art. 36, dove si stabilisce che "per i contratti a tempo indeterminato l'imposta è applicata in base alla durata dichiarata dalla parte che ne richiede la registrazione. Se alla data indicata il rapporto non sia cessato deve essere presentata all'ufficio, a norma dell'art. 19, una nuova denuncia sulla base della quale l'imposta viene applicata in relazione alla maggiore durata del contratto (...)".

Similmente avviene, con previsione più direttamente attinente al caso in esame, nell'art. 35 relativo proprio all'ipotesi di contratto a prezzo indeterminato: "Se il corrispettivo deve essere determinato posteriormente alla stipulazione di un contratto, l'imposta è applicata in base al valore dichiarato dalla parte che richiede la registrazione, salvo conguaglio o rimborso dopo la determinazione definitiva del corrispettivo, da denunciare a norma dell'art. 19."

Si tratta di un apparato normativo finalizzato a creare i presupposti per la liquidazione tendenzialmente unitaria, complessiva ed iniziale (cioè entro i termini di registrazione dalla data dell'atto, ex art. 13) dell'imposta di registro, fatta salva la possibilità di aggiustamenti successivi a seconda che, nello svolgimento del rapporto, si verifichino situazioni tali da ingenerare un "conguaglio o rimborso" dell'imposta così versata, nel qual caso occorrerà la denuncia dell'evento successivo secondo quanto stabilito dall'art. 19.

Va d'altra parte considerato - a conforto sistematico di una soluzione che preveda il pagamento iniziale ed integrale dell'imposta anche nell'ipotesi di contratti con elementi di solo successiva determinabilità - che per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali (come, si è detto, quello qui dedotto), "La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita: a) dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto ovvero, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi" (art. 43, co. 1°); e che: "Valore dei beni e dei diritti. Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto" (art. 51).

Soggiunge l'art. 52 che: "se l'atto non contiene la dichiarazione di valore né l'indicazione del corrispettivo, l'ufficio determina la base imponibile (...)", sempre avuto riguardo alla liquidazione complessiva dell'imposta per l'intera durata contrattuale.

Diversamente da quanto ritenuto dalla Commissione Tributaria Regionale, solo in casi del tutto eccezionali ed in realtà confermativi di un'opposta regola, la legge consente il versamento dell'imposta non in unica soluzione ma anno per anno (così per i contratti di locazione urbana pluriennale ex art. 17), fermo restando che anche per questi contratti si prevede che, nel caso invece di versamento opzionale dell'imposta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del rapporto, la risoluzione anticipata comporta il rimborso del tributo relativo al periodo successivo.

Nel caso di specie, le parti hanno in effetti convenuto una cadenza annuale nel pagamento del corrispettivo ma ciò - in assenza di una specifica disciplina tributaria e, anzi, in presenza di un regime impositivo di registro generalmente improntato in senso opposto (durata complessiva del contratto) - non rileva nel senso voluto dal giudice di merito.

Discostandosi da questo impianto normativo, la Commissione Tributaria Regionale ha invece imperniato la decisione sull'art. 19 cit. e, in particolare, sulla imposizione iniziale della sola quota fissa del corrispettivo, con onere delle parti contraenti di poi dichiarare, in ciascun anno di svolgimento del rapporto, la parte variabile commisurata in percentuale al fatturato di ogni generatore.

Sennonché: - se riferito alla denuncia di avveramento della condizione sospensiva, l'improprietà del richiamo all'art. 19 nel caso di specie risulta evidente se solo si consideri che, come già osservato, la condizione sospensiva apposta in contratto concerneva qui l'attivazione del parco eolico, non già la maturazione anno per anno di un certo fatturato; - se invece riferito al verificarsi di eventi originanti "ulteriore liquidazione di imposta", non può dirsi, per le indicate ragioni, che il conseguimento dei fatturati annui comportasse davvero la liquidazione di un'imposta "ulteriore" rispetto a quella (complessivamente) dovuta al momento della registrazione sull'intero ammontare del corrispettivo, quanto soltanto l'eventualità di un conguaglio - anche a debito del fisco - a rapporto esaurito.

Dunque, l'art. 19 (con la sanzione dell'omessa denuncia prevista dall'art. 27) è stato correttamente applicato dalla sentenza impugnata con riguardo alla mancata dichiarazione dell'avverarsi della condizione sospensiva insita nell'attivazione del parco, ma non altrettanto correttamente è stato richiamato a fondamento di un asserito onere periodico di denuncia del fatturato tempo per tempo conseguito, con relativo differimento della liquidazione d'imposta.

Soluzione, quest'ultima, per vero anche praticamente assai farraginosa dal punto di vista sia dei contraenti (tenuti ogni anno ad un incombente dichiarativo sanzionato), sia della amministrazione finanziaria (chiamata a svolgere ogni anno, entro i termini di cui all'art. 76, un'attività di accertamento necessariamente frazionato nel ricostruire una base imponibile che la legge vuole invece rapportata all'intera durata contrattuale).

In definitiva, l'avviso di liquidazione opposto deve ritenersi legittimo, in quanto fondato sulla determinazione della base imponibile nel corrispettivo pattuito (pur nella sua quota variabile) per l'intera durata del contratto così come quantificabile, in assenza di dichiarazione di parte, in ragione del

primo fatturato conseguito, e salvo <> finale ex art. 35 cit..

Il ricorso va quindi accolto con la cassazione della sentenza impugnata e, non essendo necessari accertamenti in fatto, la decisione nel merito ex art.384 cod.proc.civ., mediante rigetto del ricorso originario della parte contribuente.

Quanto alle spese di lite, si ravvisano i presupposti della compensazione attesa la singolarità e controvertibilità della fattispecie dedotta, oltre all'assenza di pregressi riferimenti

giurisprudenziali attinenti al caso.

Si richiama in proposito quanto varie volte affermato (v. Cass.n. 7992/22 ; Cass.n. 2883/14) nel senso che: " L' art. 92 , comma 2, c.p.c.., nella parte in cui permette la compensazione delle spese di lite allorché concorrano "gravi ed eccezionali ragioni", costituisce una norma elastica, quale clausola generale che il legislatore ha previsto per adeguarla ad un dato contesto storico-sociale o a speciali situazioni, non esattamente ed efficacemente determinabili "a priori", ma da specificare in via interpretativa da parte del giudice del merito, con un giudizio censurabile in sede di legittimità, in quanto fondato su norme giuridiche. In particolare, anche l'oggettiva opinabilità delle questioni affrontate o l'oscillante soluzione ad esse data in giurisprudenza integra la suddetta nozione, se ed in quanto sia sintomo di un atteggiamento soggettivo del soccombente, ricollegabile alla considerazione delle ragioni che lo hanno indotto ad agire o resistere in giudizio e, quindi, da valutare con riferimento al momento in cui la lite è stata introdotta o è stata posta in essere l'attività che ha dato origine alle spese, sempre che si tratti di questioni sulle quali si sia determinata effettivamente la soccombenza, ossia di questioni decise".

P.Q.M. - accoglie il ricorso;

- cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario di parte contribuente;

- compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza