

- Federnotizie - <http://www.federnotizie.it> -

Rassegna di giurisprudenza tributaria – II semestre 2016

Scritto da Redazione Federnotizie il 16 gennaio 2017 @ 6:41 - Archiviato in: Novità normative

di Raffaele Trabace

Una disamina, con brevi commenti, di recenti decisioni della Corte di Cassazione su temi fiscali di interesse notarile.

IMPOSTA DI REGISTRO

1.1. AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA"

Residenza della famiglia. Tizio e Caia, coniugi in regime di comunione legale dei beni, acquistano una "prima casa" nel Comune Alfa, impegnadosi a trasferire la residenza in detto Comune entro 18 mesi.

Solo Caia trasferisce la residenza nel termine suddetto, per cui l'Ufficio revoca i benefici a Tizio sulla quota di metà da lui acquistata.

Tizio propone ricorso per Cassazione avverso la sentenza della CTR che aveva confermato la decisione della CTP, favorevole all'AE, sostenendo che la CTR è incorsa in errore nel ritenere che l'agevolazione spetti se entrambi i coniugi hanno trasferito la residenza nell'immobile acquistato, in quanto ciò che rileva è il requisito della residenza della famiglia nel comune in cui è ubicato l'immobile, potendo i coniugi avere residenze diverse e che i giudici di appello non hanno motivato in ordine alla valenza della residenza effettiva della famiglia ed alla differenza con la residenza anagrafica laddove il trasferimento della residenza, da parte della moglie, nell'immobile acquistato costituiva prova della volontà comune dei coniugi di trasferire la residenza familiare.

Nell'esaminare i motivi di ricorso la Corte ritiene di dover continuare a dar corso al più recente orientamento, secondo il quale, in tema di imposta di registro e di relativi benefici per l'acquisto della prima casa, il requisito della residenza va riferito alla famiglia, per cui ove l'immobile acquistato sia adibito a tale destinazione non rileva la diversa residenza di uno dei due coniugi che abbiano acquistato in regime di comunione, essendo essi tenuti non ad una comune sede anagrafica ma alla coabitazione (*Sez. 5, Sentenza n. 25889 del 23/12/2015; Sez. 5, Sentenza n. 16355 del 28/06/2013; Sez. 5, Ordinanza n. 2109 del 28/01/2009*).

Ciononostante la Corte ritiene che la CTR, con valutazione di merito incensurabile in sede di legittimità se non sotto il profilo della illogicità, ha ritenuto che il contribuente non aveva provato che l'immobile per il quale erano state chieste le agevolazioni fosse stato adibito a residenza familiare, poiché neppure risultava quale fosse la composizione del nucleo familiare. Il dedotto motivo concernente il fatto che la CTR non ha considerato che la moglie aveva

assunto la propria residenza nell'immobile è, poi, secondo la Corte, privo di decisività, tenuto conto che, se è ben vero che è sufficiente che uno solo dei due coniugi abbia trasferito la residenza nell'immobile, ciò che rileva ai fini della concessione dell'agevolazione è che nell'immobile si realizzi la coabitazione dei coniugi, trattandosi di un elemento adeguato a soddisfare il requisito della residenza ai fini tributari (*Cass. n. 14237 del 2000*), in quanto ciò che conta non è tanto la residenza dei singoli coniugi, quanto quella della famiglia. L'art. 144 cod.civ., invero, prevede che i coniugi possano avere delle esigenze diverse ai fini della residenza individuale e fissare la residenza della famiglia, che è soggetto autonomo, per cui il metro di valutazione dei requisiti per ottenere il beneficio deve essere diverso in considerazione della presenza di un'altra entità, quale la famiglia. Ne deriva che la mera circostanza che la moglie avesse trasferito la residenza nell'immobile era elemento di per sé irrilevante per affermare che colà fosse stata stabilita dai coniugi la residenza della famiglia. (*Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 13334/2016*)

Alienazione nel quinquennio e costruzione, entro l'anno, su terreno di proprietà, di fabbricato da adibire ad abitazione principale – Secondo la Cassazione deve ritenersi che abbia soddisfatto l'onere di legge il contribuente che, entro un anno dall'alienazione del primo immobile per il quale aveva fruito delle agevolazioni "prima casa", abbia a realizzare su un proprio terreno un fabbricato, dando poi concreta attuazione al proposito di adibirvi effettivamente la propria abitazione principale. E ciò a prescindere dall'epoca di acquisto di detto terreno -sia essa anteriore o posteriore all'alienazione del primo immobile adibito a "prima casa" ed in virtù del principio dell'accessione di cui all'art. 934 cod. civ., il quale comporta l'acquisto della proprietà della costruzione ivi realizzata ed incorporata a titolo originario, quale successivo incremento dell'originario immobile posseduto.

Ricorda infatti la Corte che, così come posto in chiara evidenza nella *Sentenza n. 24253 del 2015*, la previsione dell'acquisto, entro un anno dall'alienazione dell'immobile agevolato, di un terreno sul quale il contribuente intende costruire la propria abitazione principale, integra semplicemente un dies ad quem, senza che sia invece fissato il dies a quo, con la conseguenza che l'esonero dalla causa di decadenza deve "restare ferma anche nell'ipotesi in cui il contribuente fosse già in precedenza proprietario del terreno, essendo solo necessario che su tale terreno venga realizzato, entro un anno dalla vendita del precedente immobile, un fabbricato utilizzabile come abitazione principale". (*Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 6, n. 13550/2016*)

1.2. PREZZO-VALORE

Acquirente società semplice. Secondo la Cassazione il meccanismo di cui all'art. 1, comma 497, della legge n. 266/05, cd prezzo-valore, va circoscritto agli acquisti effettuati da persone fisiche e pertanto non è applicabile qualora acquirente sia una società semplice.

Trattandosi di norma agevolativa, essa è di stretta interpretazione e non è suscettibile di applicazione analogica.

La S.S. ricorrente aveva sostenuto che, nonostante il testo letterale della norma, che estende

l'agevolazione alle sole persone fisiche, induca a ritenere che ogni società sia esclusa dall'agevolazione, occorre individuare la ratio legis che, secondo la ricorrente, sarebbe quella di escludere dal regime agevolativo solo i soggetti cessionari che agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni. (*Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 19906/2016*)

1.3. RETTIFICA VALORE

Motivazione "per relationem". In conformità a suo costante orientamento (*cfr. per tutte Cass. Sez. 6 – 5, Ordinanza n. 9032 del 15/04/2013*) la Cassazione ribadisce che nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione consente al contribuente – ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento. (*Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 21284/2016*)

Nella specie la Corte cassa con rinvio la decisione della CTR che, in relazione all'avviso di rettifica relativo alla determinazione delle maggiori imposte di registro, ipotecarie e catastali, in riferimento alla compravendita di un'area edificabile, aveva confermato la decisione della CTP, favorevole al contribuente, rilevando il difetto di motivazione dell'atto per omessa allegazione dei documenti richiamati dall'ufficio al fine dell'applicazione del criterio sintetico comparativo.

1.4. DIVISIONE EREDITARIA

Masse plurime – applicazione aliquote proprie dei trasferimenti. Secondo la Cassazione la disposizione di cui al co. 4° dell'art. 34 del T.U.R., in base alla quale le comunioni che trovano origine in più titoli si considerano come una sola comunione se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte, trova applicazione soltanto nell'ipotesi in cui le comunioni riguardino **gli stessi soggetti**.

Nella specie alcuni condividenti avevano acquisito i diritti di comproprietà sui beni oggetto di divisione dalla successione di un soggetto e altri condividenti dalla successione di un altro soggetto.

Pertanto la Corte ritiene che l'atto di divisione di più masse, come nella specie, ha solo apparentemente natura dichiarativa, costituendo in realtà un negozio ad effetto traslativo che può essere qualificato in termini sia di permuta (in caso di assegnazione ad un condividente, su una sola massa, di beni di valore corrispondente alla somma dei diritti a lui pro quota spettanti su ciascuna delle altre masse), sia di compravendita (in caso di plusvalenza quantitativa, cioè di assegnazione ad un condividente di una quota di fatto eccedente quella di diritto).

In definitiva, per la Cassazione, nell'ipotesi di scioglimento di più comunioni nascenti da più titoli, si realizza non già un atto meramente dichiarativo ad effetto retroattivo, bensì un negozio traslativo di diritti; e ciò anche nel caso in cui non si proceda a compensi o conguagli, per avere ciascun condividente ottenuto una quota di fatto esattamente pari alla quota di diritto spettantegli.

Sulla base di tali principi – applicabili anche in tema di imposizione di registro e di relativa individuazione della voce tariffaria di riferimento – la Corte reputa corretta la sentenza impugnata, la quale, nella specie, aveva individuato, proprio in considerazione della pluralità delle masse e dei relativi titoli di provenienza, un negozio traslativo corrispondente alla permuta. (*Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 24941/2016*)

1.5. CESSIONI DI QUOTE SOCIALI

Corrispettivo assolto mediante cessione di crediti – plurime tassazioni. In relazione a un atto di cessione di quote sociali, il cui corrispettivo era stato assolto dalla parte acquirente mediante cessione di crediti, atto che era stato assoggettato a registrazione con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, l'Ufficio aveva notificato un avviso di rettifica e liquidazione della maggior imposta ritenuta dovuta sulla cessione dei crediti.

Le parti, nella specie due società, avevano eccepito l'unicità della causa e, pertanto, l'assoggettabilità all'imposta in misura fissa, in quanto, a loro dire, la causa prevalente del negozio era quella relativa alla cessione di quote sociali, mentre il trasferimento dei crediti costituiva semplice corrispettivo.

Resisteva l'Ufficio deducendo l'autonoma imponibilità di ciascuna operazione programmata dalle parti.

La CTP rigettava il ricorso delle società ricorrenti e la CTR ne rigettava l'appello, confermando le ragioni dell'Ufficio.

Con il secondo motivo di censura, i ricorrenti denunciano il vizio di violazione di legge, in particolare, dell'art. 21 del DPR n. 131/86, in relazione all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c., in quanto, erroneamente i giudici d'appello avrebbero ritenuto sogrette ad imposizione ciascuna delle operazioni negoziali programmate dalle parti contrattuali del negozio di cessione di quote sociali con la previsione quale corrispettivo della cessioni di alcuni crediti della cessionaria delle quote stesse, poiché nella vicenda, si sarebbe dato vita ad un atto complesso, riducibile ad un'unica causa e, quindi, assoggettabile ad un'unica tassazione e non ad un collegamento negoziale caratterizzato da cause distinte sogrette ciascuna ad una autonoma imposizione.

La Corte ritiene il motivo inammissibile, in quanto prospetta sotto l'apparenza di un vizio di violazione di legge, un error in iudicando, cioè, un vizio del merito della decisione, relativamente all'esistenza o meno, a fini tributari, di un unico o più negozi giuridici, che è oggetto di un giudizio di fatto, rimesso al prudente apprezzamento del giudice del merito e che non è censurabile in Cassazione, se non sotto il profilo motivazionale, ai sensi dell'art.

360 primo comma n. 5 c.p.c., mentre nella presente vicenda, si è erroneamente denunciato un vizio di violazione di legge. Secondo la Corte il controllo di logicità del giudizio di fatto, è, infatti, consentito solo dal predetto art. 360 primo comma n. 5 c.p.c., qualora la decisione non fosse congruamente motivata o non fosse immune da vizi logici, nella specie neppure accennati. (*Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5 n.24925/2016*)

1.6. CESSIONE DI IMMOBILI DA SOCIETA' A SOCIETA'

Può configurare cessione di azienda soggetta a imposta di registro. La Corte di legittimità, con riferimento alla distinzione tra assoggettabilità a imposta di registro della cessione d'azienda e assoggettabilità ad IVA della cessione di singoli beni, ha più volte interpretato l'art. 2555 c.c. nel senso che la cessione di azienda si configura quando i beni che appartenevano alla cedente abbiano mantenuto un'organizzazione autonoma idonea a consentire di esercitare un'attività d'impresa, seppur con inevitabili integrazioni che il cessionario abbia dovuto porre in essere, occorrendo valutare se la cessione ha carattere autonomo idoneo a dar luogo all'esercizio di impresa, facendo da qui discendere la qualificazione contrattuale la cui disponibilità non appartiene alla volontà delle parti (*Cass. n. 10740 del 08/05/2013*).

Ed è stato osservato che, per qualificare l'atto come cessione di azienda, si deve verificare che si tratti di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività (*Cass. n. 21481 del 09/10/2009; Cass. n. 27286 del 09/12/2005*). Nella specie la ricorrente si duole del fatto che la CTR non ha considerato che la cessionaria non ha adibito i beni costituenti l'azienda alla medesima attività di impresa svolta dalla cedente ed ha locato a terzi solo parte dei beni acquistati. Sennonché tali circostanze, secondo la Corte, non rilevano ai fini di escludere che l'atto abbia concretato cessione di azienda poiché costituiscono un posterius rispetto alla cessione stessa, dovendosi tener conto, in applicazione dei principi menzionati, che si ha cessione di azienda ogniqualvolta il bene ceduto costituisca un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività e che del tutto ininfluente è l'uso che dei beni costituenti l'azienda abbia inteso farne il cessionario.

Con riferimento ad altri motivi di ricorso, il collegio osserva che costituisce principio più volte affermato dalla Corte di legittimità quello secondo il quale il cessionario che acquisisce beni nell'esercizio di un'impresa, a differenza del mero consumatore finale, è egli stesso un soggetto attivo nel rapporto Iva; e come tale può chiedere direttamente all'erario il rimborso delle somme indebitamente versate (e ad esso erario pervenute), promuovendo la conseguente controversia tributaria (*Sez. U, Sentenza n. 20752 del 31/07/2008; Sez. U, Sentenza n. 355 del 13/01/2010; Sez. 5, Sentenza n. 18425 del 26/10/2012; Sez. 5, Sentenza n. 9107 del 17/04/2009*).

E' stato affermato, invero, dice la Corte, che vi sono committenti e cessionari che operano nella qualità di privati consumatori (che rimangono incisi dall'imposta) e vi sono committenti

e acquirenti che operano nell'esercizio di una professione o di un'impresa, acquistando beni e servizi strumentali ai fini di tale esercizio. A questi ultimi si applica un insieme di disposizioni che li qualificano come soggetti di imposta legittimati a introdurre avanti al giudice tributario ogni controversia utile ai fini della determinazione degli obblighi e dei pesi che su di essi gravano. Ciò in quanto l'operatore economico che versa l'Iva dovuta su beni e servizi acquistati ai fini dell'esercizio della sua attività, si inserisce in un complesso sistema di trasferimento "a cascata" dell'Iva che tendenzialmente mira a far sì che l'Iva non incida sull'operatore stesso, ma si trasferisca sul consumatore finale. In questo quadro l'operatore economico è titolare di diritti e di pretese che godono di tutela avanti al Giudice tributario, e che hanno ad oggetto la corretta applicazione dell'imposta (*Sez. U, Sentenza n. 20752 del 31/07/2008*). (*Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5 n. 24923/2016*)

1.7. INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI – ART. 20 T.U.R.

Vendita di terreno con sovrastante fabbricato da demolire. La Cassazione, richiamando suoi precedenti giudicati, ribadisce che in materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce. (*Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 5, n.12062/2016*)

Riqualificazione di pluralità di atti. Secondo la Cassazione, ai fini dell'imposta di registro, l'atto – o come nel caso esaminato gli atti tra di loro collegati – debbono essere tassati secondo l'effetto a cui oggettivamente essi danno luogo e quindi prescindendosi dalla volontà negoziale delle parti e quindi anche dalla loro eventuale intenzione elusiva (*Cass. Sez. VI n. 24594 del 2015; Cass. sez. trib. n. 1955 del 2015*).

Nella specie la CTR, in riforma della decisione della CTP, respingeva il ricorso promosso dal contribuente Tizio contro l'avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 20, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 qualificava come compravendita immobiliare una pluralità di atti consistenti: nella costituzione di una S.r.l. con socio unico Caia; nella stipula da parte di Tizio di un contratto di mutuo gravato da ipoteca su immobili di proprietà dello stesso e nel conferimento di tali immobili nella medesima S.r.l., «al netto del costo del contratto di mutuo» e conseguente acquisizione da parte dello stesso Tizio di quota corrispondente all'aumento di capitale; nell'atto di cessione da parte di Tizio dell'intera sua partecipazione a Caia; nel successivo atto di cessione del 95% della sua partecipazione da Caia a Tizio.

La CTR riteneva che correttamente l'Ufficio, in applicazione dell'art. 20 d.p.r. n. 131/1986, avesse qualificato il complesso degli atti di cui sopra come unitaria compravendita e ciò in ragione del loro obiettivo effetto giuridico. (*Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n.19111/2016*)

1.8. PROGRAMMI DI EDILIZIA RESIDENZIALE

Agevolazioni fiscali – art. 32, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. Secondo la Cassazione le agevolazioni consistenti nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e nell'esenzione dalle imposte catastale e ipotecaria, previste dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 32, comma 2, si applicano solo agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale previsti al titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865, affidati a **istituti autonomi, cooperative edilizie, società con prevalente partecipazione statale**, con esclusione di qualsiasi altro programma, sia pure introdotto da altro ente pubblico, quale una regione. Nella specie una cooperativa impugna il rifiuto dell'Ufficio di rimborsare l'imposta pagata in sede di registrazione per la compravendita di terreni destinati all'edilizia e economica e popolare secondo i piani urbanistici vigenti, in base al regime agevolato di cui all'art. 32, co. 2°, d.P.R. n. 601/1973. La CTP rigetta il ricorso. La decisione viene riformata in appello con la sentenza avverso la quale l'amministrazione finanziaria propone ricorso per cassazione con unico motivo, chiedendo che la Corte confermi «il principio secondo cui il diritto alla agevolazione fiscale dell'esenzione dal versamento della imposta ipotecaria e catastale per la registrazione di atti di trasferimento della proprietà di suoli edificabili spetta solo a coloro che attuino programmi di edilizia residenziale pubblica adottati dagli enti specificamente indicati al titolo IV della legge n. 865 del 1971, con esclusione specifica di quelli emessi da enti regionali o comunali, come nella fattispecie». Ricorso accolto dalla Cassazione. (Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 20174/2016)

1.9. SENTENZA EX ART. 2932 C.C.

Trasferimento subordinato al pagamento del corrispettivo pattuito – condizione meramente potestativa. La Cassazione:

* **richiamando** suoi precedenti giudicati in virtù dei quali "In materia di imposta di registro, la sentenza ex art. 2932 cod. civ., che abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento del corrispettivo pattuito, è soggetta ad imposta proporzionale e non in misura fissa, trovando applicazione l'art. 27 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 13, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione suspensiva gli atti i cui effetti dipendano, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente, poiché la controprestazione, ossia il pagamento del prezzo, è già stata seriamente offerta dall'acquirente all'atto dell'introduzione del giudizio" (Cass. nn. 21625/2015, 16818/2014, 8544/2014, 6116/2011, 11780/2008, 4627/2003, contra Cass. n. 9097/12 e Cass. Ord. 1818/2013);

* **contrariamente** a quanto ritenuto nel caso di specie dalla CTR, con la sentenza cassata, secondo cui il trasferimento immobiliare sarebbe stato soggetto a una doppia condizione, relativa non solo al pagamento del prezzo da parte dell'acquirente (corrispondente alla parte di mutuo già pagata da parte della prominente venditrice), ma anche all'accordo del residuo mutuo, e mancando il verificarsi di dette condizioni, la sentenza oggetto di tassazione non avrebbe esplicato i programmati effetti traslativi e conseguentemente la relativa imposta sarebbe stata da applicare in misura fissa, "fermo il successivo obbligo da parte della

contribuente, una volta realizzata la condizione, di pagare l'imposta di registro nella misura proporzionale di legge";

* **riafferma il principio** secondo cui, sulla base dell'orientamento consolidato sopra riportato, non solo il pagamento del saldo è da considerarsi una condizione legata al mero arbitrio della parte promittente acquirente, che potrebbe correrla a proprie scelte di convenienza economica, ma anche l'accordo del mutuo, ha una esclusiva funzione solutoria (alla stessa stregua del pagamento), nell'assetto d'interessi programmato dalle parti, ed è anch'esso subordinato all'iniziativa unilaterale dell'acquirente, e pertanto ai sensi dell'art. 27, comma 3 del DPR n. 131/86, l'imposta di registro è dovuta in misura proporzionale.(Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n.16173/2016).

Nello stesso senso la *Sent. Sez. 5 n. 16172/2016* con la quale la Corte chiarisce, inoltre, che la norma di cui all'art. 27, comma 3 del DPR n. 131/86 ha anche natura antielusiva, in quanto è finalizzata ad evitare la mancata sottoposizione all'imposizione in misura proporzionale, utilizzando strumenti giuridici (compravendita sospesa fino a quando lo ritenga l'acquirente) che consentirebbero di raggiungere in maniera diversa, il risultato economico che l'erario intende, invece, colpire (richiamata anche Cass. n. 9097/2012 e Cass. ordinanza n. 18180/2013, secondo le quali, nonostante la funzione antielusiva del disposto dell'art. 27, comma 3 del DPR n. 131/1986 per condizione meramente potestativa dovrebbe intendersi quella nella quale l'evento futuro e incerto consiste nel comportamento attivo od omissivo determinato da mero arbitrio della parte, "*dovendo invece qualificarsi come potestativa la condizione costituita da un atto di esercizio della volontà dipendente da un complesso di motivi connessi ad apprezzabili interessi, che, pur essendo rimessi all'esclusiva valutazione di una parte, incidano sulle sue scelte, come quando la decisione attenga al pagamento di un prezzo di notevole importo*").

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Momento impositivo. Secondo la Cassazione esiste un'autonoma disciplina, per le diverse imposte, anche se relative alla medesima operazione traslativa, sia con riferimento all'oggetto, che con riferimento al presupposto che al momento impositivo. Infatti, sempre secondo la Corte, poiché l'art. 1. del d.lgs. n. 347/90 assoggetta all'imposta ipotecaria le formalità (trascrizione, iscrizione, ecc.) eseguite nei pubblici registri immobiliari e l'art. 10 del medesimo testo legislativo assoggetta all'imposta catastale le volture, è evidente che le predette imposte siano dovute nella misura prevista alla data in cui dette formalità e volture sono richieste, secondo quanto stabilito dall'art. 13 del d.lgs. n. 347/90, che richiama per l'accertamento e la liquidazione delle imposte in questione le disposizioni previste per l'imposta di registro e l'imposta sulle successioni e donazioni, cioè, la data di formazione dell'atto traslativo di diritti immobiliari.

Nella specie in relazione a una vendita con incanto nell'ambito di una procedura concorsuale, all'esito del decreto di aggiudicazione dell'immobile la società acquirente aveva versato il prezzo di aggiudicazione, oltre IVA 20%, mentre dopo la registrazione del decreto di trasferimento emesso in data 21.9.2006, alla società era stato richiesto d'integrare il

versamento, per il pagamento delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, essendo nelle more entrato in vigore l'art. 35, comma 10 bis, lett. a), del D.L. n. 223 /2006, che prevede il pagamento delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, rispettivamente del 3% e dell'1% e non più fisse, per la compravendita di immobili strumentali ancorché assoggettati ad IVA. (Cfr. Cass. Civ., Sent. Sez. 5, n. 22768/2016)

Cessione di fabbricato strumentale per natura non ultimato effettuata da società nei confronti di privato. Secondo la Cassazione per le cessioni in campo IVA di fabbricati strumentali per natura non ultimati, la disapplicazione della disciplina di cui all'art. 10, comma primo, n. 8-ter) del d.P.R. n. 633/1972 con conseguente applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, ricorrerebbe soltanto nei casi di cessioni effettuate da impresa nei confronti di altra impresa. Al contrario la cessione a un soggetto "privato" utilizzatore finale determina l'uscita del bene dal circuito produttivo e rende pertanto applicabile la disciplina del n. 8-ter) citato, con conseguente applicazione delle imposte ipotecaria e catastale cd. rinforzate del 3% e 1%. (Cfr. Cass. Civ., Sent. Sez. 5, n. 22757/2016)

Cessione di fabbricato strumentale per natura non ultimato effettuata da società nei confronti di società. Secondo la Cassazione, nel caso in cui l'immobile, non ancora completato, pervenga al consumatore finale, il quale provveda all'ultimazione dei lavori a mezzo di contratto di appalto, ci si trova in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, comma primo, n. 8-ter), d.P.R. n. 633/1972 e l'atto va assoggettato ad imposta di registro.

Tale interpretazione della norma, sempre secondo la Corte, appare conforme al dato testuale, considerato che l'art. 10, comma primo, n. 8-ter), citato, esclude dall'esenzione le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici entro cinque anni dalla data della ultimazione della costruzione, ravvisandosi in ciò la *ratio* della norma che consiste nell'intento di favorire le imprese costruttrice le quali, esse si, possono giovarsi della sottoposizione ad Iva in quanto partecipano del ciclo produttivo.

Diversamente opinando, ovvero qualora si ritenesse che qualsiasi cessione di bene strumentale non ultimato andasse esente da Iva, anche nel caso in cui l'acquirente fosse il consumatore finale, si legittimerebbero operazioni elusive che non si giustificano alla luce di quella che deve intendersi essere la *ratio* della norma, volta ad assoggettare ad Iva le cessioni di beni strumentali non ultimati che avvengono nell'ambito del circuito produttivo e non sono poste in essere a favore del consumatore finale. (Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 23499/2016)

Cessione di fabbricato strumentale per natura da trasformare in abitazioni. Secondo la Cassazione l'unico criterio oggettivo per individuare con certezza la natura di immobile strumentale per natura, ai fini dell'applicazione alla relativa cessione in campo IVA delle imposte ipotecaria e catastale nella misura rispettivamente del 3% e dell'1%, non può che essere la classe catastale di appartenenza, che nella specie, nel periodo in contestazione era D/2. Risulta pertanto errato privilegiare l'elemento sostanziale rappresentato dall'esistenza di un progetto per la ristrutturazione del complesso alberghiero e la sua programmata trasformazione in un complesso abitativo (senza alcuna certezza sul buon esito della futura

realizzazione), rispetto al dato giuridico oggettivo e certo della effettiva classe catastale di appartenenza al momento del trasferimento del bene. (*Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 22765/2016*)

Trust autodichiarato – conferimento immobili – imposte ipotecaria a catastale in misura fissa. Secondo la Cassazione l'istituzione di un trust cosiddetto "autodichiarato", con conferimento di immobili e partecipazioni sociali, con durata predeterminata o fino alla morte del disponente-trustee, con beneficiari i discendenti di quest'ultimo, deve scontare l'imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa e non proporzionale, perché la fattispecie si inquadra in quella di una donazione indiretta cui è funzionale la "segregazione" quale effetto naturale del vincolo di destinazione, una "segregazione" da cui non deriva quindi alcun reale trasferimento di beni e arricchimento di persone, trasferimento e arricchimento che dovrà invece realizzarsi a favore dei beneficiari, i quali saranno perciò nel caso successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale. (*Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 21614/2016; conf. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 25478/2015*)

IMPOSTE IN GENERE

3.1. IPOTECA EX ART. 77 D.P.R. N.602/1973

Beni costituiti in fondo patrimoniale. A conferma di suoi precedenti giudicati, la Cassazione ritiene legittima l'iscrizione di ipoteca, di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973, su beni costituiti in fondo patrimoniale, soltanto qualora i debiti siano stati contratti per scopi non estranei ai bisogni della famiglia, ovvero – nell'ipotesi contraria – purché il titolare del credito, per il quale l'esattore procede alla riscossione, non fosse a conoscenza di tale estraneità, dovendosi ritenere, diversamente, illegittima l'eventuale iscrizione comunque effettuata.

Secondo la Corte, infatti, per quanto tale ipoteca non sia un atto di espropriazione forzata o atto esecutivo vero e proprio, rappresentando un atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, tuttavia appare corretto ritenere in via interpretativa che l'ambito di applicazione dell'art. 170 c.c. possa essere esteso anche all'iscrizione ipotecaria secondo la giurisprudenza della stessa Corte che in casi analoghi ha escluso appunto la possibilità di iscrivere ipoteca su beni costituiti in fondo patrimoniale se derivante da debiti estranei alle esigenze familiari. (*Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 20799/2016*)

Omessa notifica della comunicazione di cui all'art. 50, d.P.R. n. 602/1973 – illegittimità. Nel respingere il ricorso di Equitalia Centro S.p.a., che aveva iscritto ipoteca senza effettuare la notifica della comunicazione di cui al comma 2 dell'art. 50 DPR 602 del 1973, avverso la sentenza della CTR che, confermando la decisione della CTP, aveva dichiarato la illegittimità dell'iscrizione, la Cassazione ricorda che la Corte a Sezioni Unite, con *Sentenza n. 19667 del 18/09/2014* ha stabilito "In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (nella formulazione vigente "ratione temporis"), deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine – che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da

ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2 bis, del medesimo d.P.R., come introdotto dal d.l. 14 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. dalla legge 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni – per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità.". (Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 21632/2016; conf. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, dal n. 21620 al n. 21631/2016)

3.2. RICHIESTA DI RIMBORSO

Il notaio non è legittimato a chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata. Secondo la Cassazione il notaio che ha rogato l'atto sottoposto a registrazione ed all'imposizione a quest'ultima correlata non è legittimato a chiedere il rimborso dell'imposta di cui si assuma l'indebito pagamento.

Questa conclusione, desumibile da principi ripetutamente affermati dalla giurisprudenza di legittimità, si basa, secondo la Corte, sulle seguenti fondamentali osservazioni:

- il notaio è coinvolto nell'imposizione in quanto pubblico ufficiale rogante l'atto ed obbligato a richiedere la registrazione (art.10, n.1.,lett.b, d.P.R. n.131/1986);
- egli risulta, per contro, estraneo al presupposto impositivo, che concerne invece unicamente le parti contraenti nel momento in cui partecipano alla stipulazione di un atto traslativo di ricchezza o regolativo di un affare al quale l'ordinamento riconduce, in capo ai contraenti stessi e soltanto a costoro, un'espressione di capacità contributiva;
- in particolare, la responsabilità del notaio per il pagamento dell'imposta (quella principale) trova fondamento in una fattispecie ulteriore e diversa da quella, tipicamente impositiva, propria dei contraenti; ed insita nel ruolo di garanzia a lui assegnato *ex lege* nel rafforzamento della pretesa dell'amministrazione finanziaria e della sua satisfattività;
- su tale premessa, l'obbligo al pagamento viene posto a carico del notaio *ex art.57 d.P.R. 131/86* nella sua qualità di responsabile d'imposta, così come definita in via generale dal terzo comma dell'articolo 64 d.P.R. 600/73;
- tale veste implica l'affiancamento della responsabilità del notaio a quella dei soggetti contraenti nella loro veste di contribuenti effettivi (obbligato 'insieme con altri'), ma la solidarietà passiva che viene in tal modo a costituirsi muove da una relazione che non è paritetica, ma secondaria o dipendente rispetto a quella delle parti contraenti, tale da consentire al notaio di esercitare nei confronti di queste ultime la rivalsa per l'intero ammontare di quanto pagato (art.64 cit.) laddove, in diversa ipotesi di responsabilità paritetica da co-realizzazione del presupposto impositivo, non di rivalsa per l'intero si tratterebbe ma di regresso *pro quota*.

Si tratta, ricorda la Cassazione, di affermazioni più volte ribadite dalla stessa Corte di legittimità la quale ha avuto modo di rimarcare l'estranità del notaio al rapporto tributario propriamente detto, e la riferibilità del suo obbligo ad una figura (responsabile d'imposta) "concepita al fine di agevolare il più possibile la riscossione del credito erariale creando centri di imputazione a carico di soggetti che se ne rendono garanti con la previsione, altresì, di misure sanzionatorie per la mancata ottemperanza agli obblighi" (Cass. 19172/04; in termini Cass. 16390/02; Cass. 9439 e 9440/05).

Più recentemente, Cass. ord. n. 5016 del 12/03/2015 ha affermato che: "in tema di imposta di registro, il notaio rogante che, in sede di rogito di compravendita immobiliare si sia avvalso della procedura di registrazione telematica, ai sensi del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, è responsabile d'imposta ma, come stabilito dall'art. 57 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, i soggetti obbligati al pagamento del tributo restano le parti sostanziali dell'atto medesimo, alle quali, pertanto, è legittimamente notificato, in caso d'inadempimento, l'avviso di liquidazione". (Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 12755/2016)

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Inapplicabilità del c.d. coacervo. In relazione a una successione apertasi il 22 luglio 2001, l'AE aveva ritenuto applicabile il principio del coacervo, maggiorando la base imponibile anche con il valore delle donazioni immobiliari fatte in vita dal de-cuius.

La CTR, confermando la decisione della CTP, aveva ritenuto infondata la pretesa dell'amministrazione finanziaria posto che il coacervo di relictum e donatum, già previsto dall'art. 8, co. 4°, d.lgs. n. 346/1990, doveva ritenersi implicitamente abrogato dalla legge n. 342/2000 che aveva modificato la disciplina della precedente imposta di successione mediante eliminazione delle aliquote progressive, ed introduzione di un'aliquota unica con franchigia.

La Cassazione respinge il ricorso dell'AE ritenendo non meritevole di censure la decisione della CTR.

Secondo la Corte, infatti, per quanto nella formulazione in vigore al momento dell'apertura della successione, l'art.8, co. 4°, d.lgs. n. 346/1990 prevedesse espressamente tale istituto: "*Il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari (...); il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario. (...)*", tuttavia tale previsione doveva, già all'epoca, ritenersi superata, e svuotata di ogni contenuto e residua sfera di possibile applicabilità, in ragione del fatto che il cumulo delle donazioni era espressamente limitato ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7; vale a dire, delle aliquote progressive di cui alla tariffa allegata al d.lgs. n. 346/1990.

Il sistema impositivo mediante aliquote progressive era tuttavia già venuto meno, prima dell'apertura della successione in oggetto, in forza dell'articolo 69, co. 1°, lett. c), l. n. 342/2000 (recante aliquote fisse in ragione del grado di parentela).

La Cassazione ricorda che non mancano plurimi e convergenti precedenti giurisprudenziali di legittimità (*Cass. nn. 29739/08; 5972/07; 8489/97*) secondo cui la previsione di cui al citato art. 8, co. 4°, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 – prescrivente il coacervo (o cumulo) del donatum con il relictum – non era finalizzato a ricomprendere nella base imponibile anche il donatum (oggetto di autonoma imposizione), ma unicamente a stabilire una forma di ‘riunione fittizia’ nella massa ereditaria dei beni donati, ai soli fini della determinazione dell’aliquota da applicare per calcolare l’imposta sui beni relitti. Il sistema della ‘riunione fittizia’, in altri termini, operava in funzione antielusiva, così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all’imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita.

Ora, afferma la Corte, fermo restando che – come poc’anzi evidenziato – il ‘cumulo’ non sortiva effetto impositivo del donatum, ma soltanto effetto determinativo dell’aliquota progressiva, si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata quest’ultima in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell’asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi fosse più spazio per dar luogo al coacervo. Né, una volta differenziate le aliquote di legge sulla base del criterio primario non dell’ammontare crescente del compendio ereditario ma del rapporto di parentela, poteva residuare alcuna ratio antielusiva.

Pertanto, secondo la Cassazione deve ritenersi che, anche prima della formale abrogazione dell’art.7 (commi 1 – 2 quater) d.lgs. n. 346/1990, e successive modificazioni, ad opera dell’art. 2, co. 50 della legge 1. n. 286/2006, che aveva re-istituito l’imposta sulle successioni e donazioni, il disposto dell’art. 8, co. 4° in esame trovasse – a seguito ed in forza della menzionata modifica, da parte della 1.n. 342/2000, della norma di riferimento sostanziale di cui all’art.7 medesimo – insuperabile limite di compatibilità.

In conclusione la Corte ritiene che non sia pertanto in discussione il principio generale di irretroattività della norma impositiva quanto – se mai – quello di abrogazione implicita per incompatibilità applicativa di una disposizione per effetto della formale modifica del regime impositivo di riferimento contenuto in un’altra disposizione; modifica a seguito della quale la prima disposizione non ha più ragione, né modo, di operare.

E lo stesso criterio di imposizione adottato nell’avviso di liquidazione opposto denota la forzatura indotta da una diversa interpretazione di legge; posto che, con esso, il ‘cumulo’ del donato ha costituito direttamente ed immediatamente la base imponibile della successione (sebbene con la ‘nuova’ aliquota fissa del 4%) non potendo più costituire, come sarebbe dovuto accadere in applicazione della lettera e della ratio del combinato disposto degli artt. 7 ed 8 cit. prima vigente, mero criterio contabile funzionale esclusivamente alla individuazione dell’ aliquota progressiva incidente sul solo relitto. (*Cfr. Cass. Civ., Sent. Sez. 5, n.24940/2016*).

La Corte ritorna sulla questione con la *Sentenza n. 26050/2016, pubblicata il 16/12/2016*, ritenendo inapplicabile il meccanismo del coacervo anche sotto il profilo della erosione delle franchigie:

“Né può ritenersi che il cumulo ex art.8 cit. sia tuttora vigente al residuale fine di individuare

la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta.

Da un lato, la lettera e la ratio dell'articolo 8 co.4[^] erano inequivoci nel limitare la rilevanza del cumulo "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili", e non altrimenti (così come ritenuto anche dalla citata giurisprudenza di legittimità);

dall'altro, la 1.286/06 ha rimodulato il regime di franchigia sull'imposta di successione e sulle donazioni (art.2 co.49), anche mediante abrogazione (co.50 cit.) della disposizione (art.7, co. 2 quater d.lgs.346/90, come introdotto dall'articolo 69 legge 1.342/00) che precludeva la fruizione della franchigia sulla prima imposta qualora già fatta valere, e fino alla concorrenza del valore di fruizione, sulla seconda."

IMPOSTE SUI REDDITI

Terreno destinato secondo il PRG a parcheggi, strade e verde pubblico attrezzato. La definizione di area fabbricabile, ai fini dell'applicazione del Dpr 633/72, del Dpr 131/86, del Dpr 917/86 e del Dlgs 504/92, è data dall'art. 36, n. 2, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248: *un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.*

Secondo la Cassazione l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico (quali parcheggi, strade, verde pubblico attrezzato) incide senz'altro nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore potenzialità edificatorie, ma non ne esclude l'oggettivo carattere edificabile, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non fanno venir meno l'originaria natura edificabile.

Pertanto la cessione di tali aree a titolo oneroso è idonea a determinare l'insorgenza di una plusvalenza imponibile ai fini Irpef a norma dell'art.67, co. 1°, lett.b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dovendosi considerare che non sussiste alcun elemento interpretativo dal quale desumere che l'espressione "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria", contenuta nella norma citata, possa tradursi nella più restrittiva accezione di "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria residenziale". (Sez. 5, Sentenza n. 15320 del 19/06/2013; Sez. 5, Sentenza n. 14763 del 15/07/2015; Sez. 5, Sentenza n. 5161 del 05/03/2014). (Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 14503/2016)

Nel caso di specie, con l'unico motivo di ricorso, il contribuente aveva lamentato omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza di appello, su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, atteso che i terreni in oggetto, proprio in base allo strumento urbanistico, avevano una destinazione (sedime stradale e parcheggio pubblico) di per sé ostaiva a qualsiasi impiego di tali superfici a scopo edificatorio.

Condividi:

[Facebook](#)

[Twitter](#)

[WhatsApp](#)

[LinkedIn](#)

[Google](#)

Argomenti simili:

[Agevolazione prima casa e requisiti di lusso ai fini IVA](#)

[Credito d'imposta per riacquisto della prima casa utilizzato solo in parte](#)

[Novità normative 2016 \(varie\)](#)

[Agevolazioni fiscali prima casa](#)

Articolo pubblicato su Federnotizie: **<http://www.federnotizie.it>**

URL articolo: **<http://www.federnotizie.it/rassegna-di-giurisprudenza-tributaria-ii-semestre-2016/>**

Copyright © 2016 Federnotizie. Tutti i diritti riservati.