

Sull'applicazione dell'imposta di registro nella misura ridotta in caso di affitto di fondo rustico

Cass. Sez. Trib. 15 marzo 2021, n. 7157 - Chindemi, pres.; Balsamo, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. GVM, Società agricola s.r.l. unipersonale (avv. Richiello). (*Conferma Comm. trib. reg. Firenze 26 ottobre 2015*)

Imposte e tasse - Comunione ereditaria - Affitto di fondo rustico - Applicazione dell'imposta di registro nella misura ridotta - Affitto di azienda esente da IVA - Esclusione.

(*Omissis*)

FATTO

1. La Comunione ereditaria "eredi Ficulle Lucas" e la società Agricola G.V.M. s.r.l. unipersonale stipulavano - in data 31.12.2020 - un contratto di affitto di fondo agricolo per la durata di anni otto, applicando l'imposta di registro nella misura dell'0,50% in base all'art. 5 comma 1 lett. A) della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986. L'agenzia delle Entrate notificava il 10 e 11 luglio 2012 avvisi di accertamento e liquidazione della maggiore imposta di registro, sul presupposto che si trattava di affitto di azienda esente da Iva a cui andava applicata l'imposta di registro proporzionale e che anche per gli allegati all'atto era dovuto il pagamento dell'imposta di bollo per la somma di Euro 2.163,78.

Gli eredi Ficulle Lucas e la società agricola impugnavano gli avvisi sul presupposto che, deceduto il titolare dell'azienda agricola, non possedendo gli eredi la qualifica di imprenditori agricoli professionali, erano costretti a concedere alla società GVM l'affitto agrario ex L. n. 203 del 1982.

La CTP di Grosseto accoglieva il ricorso con sentenza che veniva appellata dall'Agenzia delle Entrate.

La CTR della Toscana, nel respingere il gravame dell'Ufficio, affermava la tempestività del ricorso proposto dai contribuenti tenuto conto della sospensione, L. n. 218 del 1997, ex art. 6, commi 2 e 3 dei termini per l'impugnazione di cui al comma 2; nel merito, il giudicante affermava che nell'individuare la natura del contratto concluso occorreva indagare la comune intenzione delle parti contraenti, i quali dopo il decesso de cuius, in assenza dei requisiti necessari per proseguire l'attività, erano stati costretti a rivolgersi ad un imprenditore agricolo per la prosecuzione dell'attività; con ciò sostenendo che gli eredi avevano agito in buona fede senza alcun scopo elusivo o di frode al fisco, tant'è che l'impresa era iscritta alla camera di commercio quale piccola impresa agricola; che gli eredi non erano in possesso dei requisiti soggettivi; che l'imprenditore agricolo subentrato nel possesso possedeva detti requisiti.

Avverso la sentenza n. 1882/5/15, depositata il 26 ottobre 2015, l'agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a due motivi. La società G.V.M. S.R.L. unipersonale società agricola resiste con controricorso e memorie difensive ex art. 380 bis. c.p.c..

DIRITTO

2. Preliminarmente, si rileva che l'omessa notifica del ricorso alla comunione ereditaria non impone l'integrazione del contraddittorio, alla luce del principio reiteratamente affermato da questa Corte secondo il quale "il rispetto del diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo impone al giudice (ai sensi degli artt. 175 e 127 c.p.c.) di evitare e impedire comportamenti che siano di ostacolo ad una sollecita definizione dello stesso, tra i quali rientrano quelli che si traducono in un inutile dispendio di attività processuali e formalità superflue perchè non giustificate dalla struttura dialettica del processo e, in particolare, dal rispetto effettivo del principio del contraddittorio, - da effettive garanzie di difesa e dal diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità, dei soggetti nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato a produrre i suoi effetti. Ne consegue che, in caso di ricorso per cassazione "prima facie" infondato, appare superfluo, pur potendone sussistere i presupposti, disporre la fissazione di un termine per l'integrazione del contraddittorio ovvero per la rinnovazione di una notifica nulla o inesistente, atteso che la concessione di esso si tradurrebbe, oltre che in un aggravio di spese, in un allungamento dei termini per la definizione del giudizio di cassazione senza comportare alcun beneficio per la garanzia dell'effettività dei diritti processuali delle parti" (Cass. n. 12515/2018; n. 8980 /2020)

3. La ricorrente lamenta la violazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, commi 1 e 2 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 per avere il decidente applicato la sospensione dei termini di cui al cit. art. 6 anche ad atti, come quello di liquidazione dell'imposta di registro, la cui natura non è accertativa e non presuppone margini di discussione e confronto. Trattandosi di atto di mera liquidazione dell'imposta di registro, dove si contrappongono due diverse interpretazioni del negozio giuridico registrato, secondo l'ente finanziario non troverebbe applicazione l'istituto dell'accertamento con adesione e conseguentemente neppure il disposto dell'art. 6 cit. che sterilizza per novanta giorni il termine d'impugnazione, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'avviso di accertamento, in assenza di tempestiva impugnazione, diviene definitivo, ciò in quanto, a norma del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, artt. 6 e 12 soltanto all'atto



del perfezionamento della definizione l'avviso perde efficacia (Cass. n. 3368 del 2012), secondo un meccanismo non dissimile da quello per il normale consolidamento del silenzio-rifiuto (L. n. 241 del 1990, art. 2; art. 21 proc. trib.), il che rende coerente con l'ordinamento generale considerare tacitamente rigettata l'istanza di accertamento con adesione, una volta che sia spirato quel termine dalla presentazione della istanza senza che l'Ufficio abbia risposto (Cass. n. 993 del 21 gennaio 2015; Cass. n. 15401 del 21 giugno 2017).

4. Can la seconda censura, che reca violazione degli artt. 20 e 40, art. 5, comma 1, lett. A) e art. 9 della tariffa allagata al D.P.R. n. 131 del 1986, nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 si lamenta l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui il giudice d'appello non ha considerato che l'imposta di registro è una tipica imposta d'atto regolata dalla legge in relazione all'oggettiva sussistenza di un atto giuridico da interpretare ed intendere secondo l'intrinseca natura e lo specifico contenuto dell'atto stesso.

Alla stregua dell'art. 20 cit., l'imposta è applicata secondo la natura intrinseca e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente, imponendo all'interprete di considerare la reale natura dell'atto, invocando i principi affermati da questa Corte che ha dato preminenza alla causa reale del contratto nella individuazione della natura imponibile.

Argomenta la ricorrente che la CTR non ha considerato la volontà delle parti di affittare l'azienda, inferibile dall'inventario dei beni esistenti sul fondo, delle scorte morte, delle attrezzature e dei macchinari, delle cambiali agrarie e dei finanziamenti in atto, circostanze queste che denotano la volontà di affittare l'azienda e non il mero fondo agricolo, avendo i contraenti individuato l'oggetto dell'affitto nel complesso aziendale costituito da una molteplicità di elementi correlati da vincoli di interdipendenza e complementarietà per il conseguimento di un fine produttivo.

5. La prima censura è destituita di fondamento.

Com'è noto, l'accertamento con adesione è l'istituto deflattivo, che permette al contribuente di definire un rapporto tributario controverso, riguardante le imposte dirette e indirette (D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 1, comma 1: imposte sui redditi ed imposta sul valore aggiunto, comma 2: imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale, INVIM), mediante il contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria, e tuttavia sono esclusi dall'ambito di operatività di detto istituto gli atti espressivi di sole sanzioni (cfr. però Cass. n. 18377/2015), gli avvisi di liquidazione delle imposte e gli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni, atti che sono oggettivamente fuori dal perimetro di applicazione della "adesione" del contribuente.

L'avviso di liquidazione dedotto in lite, relativo alla diversa interpretazione del negozio sottoposto a registrazione, con conseguente applicazione dell'imposta ò proporzionale di registro, costituisce autonomo esercizio del potere impositivo (mediante avviso di accertamento o di rettifica), suscettibile appunto della "adesione" del contribuente.

A ben vedere, la ricorrente trascura del tutto la differenza esistente tra l'avviso di accertamento, l'atto con cui l'Amministrazione finanziaria manifesta la pretesa impositiva nei confronti del contribuente e determina l'entità qualitativa e quantitativa del presupposto del tributo (l'imponibile in rettifica della dichiarazione o in sostituzione di essa), e l'avviso di liquidazione, l'atto che l'Ente impositore emette a seguito delle operazioni volte al controllo ed alla verifica dei versamenti eseguiti dal contribuente, dalle quali può risultare un parziale pagamento di imposta, ma sempre in riferimento alle risultanze degli atti o delle denunce presentati dal medesimo, non potendo l'Ufficio modificare i valori dichiarati dal contribuente (Cass. n. 31605/2018).

6. Parimenti non merita accoglimento il secondo motivo di ricorso.

Il dato normativo di partenza, quello sul quale si è poggiato l'avviso opposto, è costituito dal D.P.R. n. 131 del 1986, previgente art. 20 (Testo Unico imposta di registro): "Interpretazione degli atti. 1. L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente". La legge di bilancio previsionale per l'anno 2018 (L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87", lett. a)) è intervenuta su questa norma, la quale trova oggi una più circoscritta definizione: "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo o, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi". Fermo restando il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, l'intervento legislativo in questione ha significativamente ristretto l'oggetto dell'interpretazione negoziale al solo atto presentato alla registrazione, ed agli elementi soltanto da quest'ultimo desumibili; non rilevano quindi più, come espressamente indicato dal legislatore, gli elementi evincibili da atti eventualmente ad esso collegati, così come quelli riferibili ad indici esterni o fonti extratestuali.

Quanto all'efficacia temporale di quest'ultima disposizione (se applicabile solo per il futuro, ovvero anche agli atti registrati prima della sua entrata in vigore ed ancora in corso di accertamento o sub iudice), questa corte di legittimità ha maturato, nel corso del 2018, un monolitico orientamento in questo senso: "in tema di imposta di registro, la L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87, lett. a), modificativo del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 con effetto dal 10 gennaio 2018, non ha natura interpretativa, ma innovativa, in quanto introduce limiti all'attività di riqualificazione della fattispecie precedentemente non previsti: ne deriva che tale disposizione non ha efficacia retroattiva e, pertanto, gli atti antecedenti alla data della entrata in vigore della stessa continuano ad essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina contemplata dal D.P.R. n. 131 del 1986, detto art. 20 nella previgente formulazione" (Cass. 2007/18; così Cass. nn. 4407/18; 5748/18;

7637/18; 8619/18; 13610/18 ed altre).

Tuttavia, il legislatore è nuovamente intervenuto con la legge di bilancio previsionale per l'anno 2019, stabilendo (L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084) che: "La L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, comma 1". Si tratta di disposizione con la quale il legislatore ha palesato la volontà di attribuire portata retroattiva alla formulazione dell'art. 20 risultante dalla L. di bilancio 2018, quale effetto normalmente riconducibile alla norma di interpretazione autentica ed alla sua natura prettamente dichiarativa di un significato fin dall'inizio contenuto nella norma interpretata. Interpretazione confermata anche dall'arresto delle S.U. n. 18520/2019.

Secondo le S.U., la rilevanza del collegamento fra le singole pattuizioni valorizzata in seno al primo orientamento si dovrebbe ritenere esclusa in base al testo recentemente novellato del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 in virtù del quale l'imposta di registro va "...applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi" (la L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), vi ha aggiunto le parole da "sulla base" in poi), e alla retroattività della novella, scaturente dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, secondo cui "La L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, comma 1".

Sulla legittimità costituzionale dell'art. 20 cit. è intervenuta, poi, la Corte Costituzionale con decisione n. 158/2020 (questione sollevata con ordinanza di questa Corte n. 23549/2019), secondo la quale il legislatore, con la denunciata norma ha inteso, attraverso un esercizio non manifestamente arbitrario della propria discrezionalità, riaffermare la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, precisando l'oggetto dell'imposizione in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal testo unico. In tal modo risulta rispettata la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, coerenza sulla cui verifica verte il giudizio di legittimità costituzionale (su tale esigenza, ex multis, sentenze n. 10 del 2015, n. 116 del 2013, n. 223 del 2012 e n. 111 del 1997).

Con. la conseguenza che, come ha anche dedotto l'ente finanziario, non essendo stato contestato ai contraenti l'intento elusivo, ma una diversa qualificazione giuridica del negozio posto in essere, in contrasto con il disposto dell'art. 20 come novellato, detta censura deve essere disattesa.

7. In conclusione, il ricorso va respinto.

In considerazione dello jus superveniens rispetto alla data di deposito della sentenza di appello e dell'intervento delle S.U., sussistono i presupposti per la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo è unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater.

(Omissis)