

Sentenza del 25-10-2002, n. 15046, Sez. 5 - Cristarella Orestano F (PRES), Monaci S (REL), Gambardella V (conf.) (PM)  
Italtel SpA (RIC) c. Min. Finanze (RES)  
(Cassazione Civile)

RV558047

Tributi erariali indiretti (riforma tributaria del 1972) - Imposte ipotecarie - Base imponibile - In genere - Complesso aziendale comprendente beni immobili - Trasferimento - Base imponibile - Determinazione - Criteri.  
Tributi erariali indiretti (riforma tributaria del 1972) - Imposte catastali - In genere - Complesso aziendale comprendente beni immobili - Trasferimento - Base imponibile - Determinazione - Criteri.

D. LG. DEL 31/10/1990 NUM. 347 ART. 2, D. LG. DEL 31/10/1990 NUM. 347 ART. 10

In tema di imposte ipotecaria e catastale, ove venga trasferito un complesso aziendale comprendente beni immobili, il fatto che a questi ultimi debba essere attribuito un identico valore sia ai fini dell'imposta di registro che delle imposte suddette - essendo queste, ai sensi degli artt. 2 e 10 del D.LGS. 31 ottobre 1990, n. 347, "commisurate alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro" - , non fa venir meno la diversità di oggetto propria di ogni singola imposta. Infatti, mentre l'imposta di registro investe l'azienda oggetto di trasferimento nel suo complesso, le imposte ipotecaria e catastale hanno ad oggetto formalità che riguardano i singoli beni immobili, con la conseguenza che la base imponibile ai fini di tali imposte va determinata tenendo conto del valore degli immobili in sé considerati, e dei debiti ad essi strettamente inerenti, ma non anche delle passività relative all'azienda in cui sono compresi.

RV485863 (VEDI), RV494895 (VEDI), RV515349 (VEDI)

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. In data 17 dicembre 1992 la società I. S.p.A. (allora denominata I.S.I.C. S.p.A.) stipulava un contratto di cessione di azienda con la I.T. S.p.A., acquisendo la titolarità di tutti i beni ed i diritti del ramo d'azienda concernente le attività produttive e di ricerca.

L'atto veniva regolarmente registrato con un esborso di L. 76.325.772, di cui L. 68.895.315 per imposta di registro e L. 7.430.457 per imposte ipotecarie e catastali.

L'Ufficio del Registro di Milano chiedeva peraltro il versamento dell'ulteriore somma di L. 716.590.000 a titolo di maggiori imposte ipotecarie e catastali.

La società I. provvedeva cautelativamente al pagamento richiesto, ma, ritenendolo illegittimo, presentava domanda di rimborso, e successiva impugnazione del silenzio rifiuto formatosi sull'istanza stessa.

La Commissione Tributaria di primo grado accoglieva il ricorso della contribuente, ma in sede di appello la Commissione Tributaria Regionale di Milano andava in contrario avviso, e, con sentenza 16 ottobre-17 novembre 1997, accoglieva l'appello dell'Ufficio.

2. La società I. ha proposto ricorso per cassazione esponendo un solo motivo, quello di violazione e falsa applicazione degli artt. 2, primo comma, decreto legislativo n. 247/1990 e, 23, ultimo comma, D.P.R. n. 131/1986.

Resiste l'Amministrazione finanziaria con apposito controricorso.

La società ricorrente ha presentato ampia memoria illustrativa.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Nel ricorso la ricorrente sottolinea che le imposte ipotecarie e catastali dovevano essere rapportate alla stessa base imponibile propria dell'imposta di registro, e che, in caso di trasferimento di azienda (o di ramo di azienda) quale appunto quello in oggetto, l'imposta di registro andava calcolata sul valore netto dell'azienda (o del ramo d'aziende) trasferito, dato dalla differenza tra le componenti patrimoniali positive e le passività aziendali.

Anche le imposte ipotecarie e catastali perciò, dovrebbero essere commisurate al valore netto del ramo di azienda oggetto del trasferimento.

Secondo la ricorrente perciò sarebbe illegittima la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui, invece, le imposte ipotecarie e catastali andrebbero calcolate sul solo valore degli immobili ricompresi nel trasferimento, senza tenere conto delle passività aziendali.

2. Il ricorso non è fondato e non può trovare accoglimento.

Come già rilevato più volte dalla Corte "ove venga trasferito un complesso aziendale comprendente beni immobili, il fatto che a questi ultimi debba essere attribuito un identico valore sia ai fini della imposta di registro che delle imposte ipotecaria e catastale, essendo queste per il disposto degli artt. 3 e 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 635 (ora art. 2 del D.L. 31 ottobre 1990 n. 347) "commisurate all'imponibile determinato ai fini della imposta di registro", non fa venir meno la diversità di oggetto propria di ogni singola imposta. Infatti, mentre la imposta di registro investe l'azienda oggetto di trasferimento nel suo complesso, le imposte ipotecaria e catastale hanno ad oggetto formalità (trascrizioni, iscrizioni ed annotazioni nei pubblici registri) che riguardano solo i beni immobili, con la conseguenza che la base imponibile ai fini di tali imposte va calcolata tenendo conto del valore degli immobili e dei debiti ad essi strettamente inerenti, ma non anche di altri debiti o di crediti relativi all'azienda". (Cass. 23 marzo 1994, n. 2772, Finanze c. Fall.

soc. Vares Laredo; nello stesso senso, 29 novembre 1995, n. 12406, Finanze c. soc. Savio; 12 maggio 1998, n. 4775, Finanze c. Pisano ed altri; 7 settembre 1999, n. 9478, Fiat S.p.A. c. Finanze).

3. L'art. 2, secondo comma, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, che disciplina le imposte ipotecarie e catastali, dispone che "l'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni".

Il primo comma del successivo art. 10 del medesimo decreto rimanda allo stesso art. 2 per la determinazione dei valori su cui applicare l'imposta sulle volture catastali.

La ricorrente fonda la propria tesi sulle norme in materia di valutazione contenute nella legge di registro vigente, approvata con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e, in particolare, sull'ultimo comma dell'art. 23, secondo cui "nelle cessioni di aziende e di complessi aziendali relativi a singoli rami di impresa, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione al loro rispettivo valore".

Inoltre il terzo comma dell'art. 50 (nella formulazione vigente all'epoca dei fatti, prima di una recente modifica) disponeva, trattando della tassazione degli atti concernenti società, che "se sono conferiti immobili, diritti reali immobiliari o aziende, la base imponibile, per la parte relativa a tali conferimenti, è costituita dal valore dei beni, diritti o aziende conferiti al netto delle passività e oneri", e precisa che "sono considerate aziende anche i complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa", mentre il successivo art. 51 dispone al quarto comma che per gli atti che abbiano per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore deve essere controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda compreso l'avviamento (ed esclusi gli autoveicoli e le imbarcazioni di cui all'art. 7 della prima parte della tariffa), ma al netto delle passività aziendali.

Proprio dal fatto che la base di calcolo dell'imposta di registro sulle aziende, o sui singoli rami di impresa deve essere calcolata al netto delle passività aziendali, e che le varie passività aziendali debbono essere imputate proporzionalmente ai singoli beni, la ricorrente desume che anche la base di calcolo su cui conteggiare le imposte ipotecarie e quelle catastali debba essere considerata al netto delle passività.

4. Questa tesi non appare esatta, e non può trovare accoglimento; in realtà le varie disposizioni della legge catastale e di quella di registro debbono essere coordinate logicamente.

Quando la legge sulle imposte ipotecarie e catastali rinvia alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro si riferisce a quella separata dei singoli beni immobili che facciano parte dell'azienda, o del ramo di impresa, trasferito, e non a quello dell'azienda, o del ramo considerati nel loro complesso.

Non va dimenticato che, mentre l'imposta di registro colpisce in linea di principio tutti i trasferimenti, quale che ne sia l'oggetto (pur essendo diverse nei vari casi le aliquote e le modalità di applicazione dell'imposizione), le imposte di registro e quelle catastali, per loro stessa natura, non possono colpire che i trasferimenti immobiliari (pur non essendo direttamente correlate al compimento degli adempimenti amministrativi di trascrizione sui registri immobiliari e di iscrizione al catasto).

Logica vuole perciò che le varie imposte mantengano la loro autonomia, e che le imposte ipotecarie e catastali vengano applicate separatamente sui valori, separatamente considerati, dei singoli immobili.

Come, infatti, già rilevato da questa Corte "il rinvio che gli artt. 3 e 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 635 fanno alla disciplina dell'imposta (di registro o) sulle successioni deve intendersi fatto al valore dei singoli immobili quale determinato secondo la disciplina ordinaria, che prescrive come determinare il valore degli immobili stessi, e non con riferimento ai criteri di valutazione dell'azienda (o della quota sociale) nella quale essi siano compresi. Pertanto, ai fini dell'applicazione delle imposte di trascrizione e catastale, l'imponibile di un immobile facente parte di un'azienda (o di una quota di società non azionaria) trasferita per successione "mortis causa" va determinato secondo la disciplina ordinaria dell'imposta di successione concernente gli immobili considerati in sé e non quali componenti dell'azienda o del patrimonio sociale (Cass., 12 maggio 1998, n. 4775, Firenze c. Pisano ed altri).

Questa pronuncia si riferisce, propriamente, alla vecchia legge ipotecaria e catastale, ed all'imposta di successione, ma i principi affermati sono palesemente applicabili anche ai rapporti tra l'attuale legge ipotecaria e catastale e l'imposta di registro.

La Corte non ha ragione di discostarsi dal proprio orientamento consolidato, pienamente condiviso dal Collegio.

Né sono stati proposti argomenti nuovi che possono indurre il Collegio ad adottare una diversa soluzione.

5. In realtà l'art. 2 del decreto n. 347 del 1990 ha inteso chiarire che ad uno stesso immobile non può essere attribuita una valutazione diversa ai fini dell'imposta catastale e di quella ipotecaria, ed ai fini, invece, dell'imposta di registro.

Non appare, invece, possibile attribuire alla norma il significato ulteriore di estendere anche alle imposte ipotecarie e catastali, funzionali, per loro stessa natura, alla tassazione degli immobili, e soltanto degli immobili, le modalità di tassazione proprie dell'imposta di registro, che ha carattere generalizzato, applicandosi, di norma, su ogni genere di trasferimento di ricchezza, e tra l'altro, su quelli che abbiano ad oggetto aziende o rami di aziende.

Ciò è tanto vero che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute anche quando, per qualsiasi ragione, il trasferimento sia esente dall'imposta di registro o da quella sulle successioni e donazioni (o, più esattamente, dall'applicazione di queste imposte in misura proporzionale).

Il già ricordato art. 2 del decreto n. 347/1990 prosegue, infatti, con un secondo comma in cui precisa che "se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni o donazioni o vi è soggetta in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte".

Anche quando l'imposta di registro (o quella di successione o donazione) in quanto tali non siano dovute, le imposte ipotecarie e catastali si applicano ugualmente, e si conteggiano secondo i valori cui avrebbero dovuto essere commisurate le prime se fossero state dovute.

Non va dimenticato, del resto, che - anche astraendo dalla fattispecie oggetto di causa - non sempre l'imposizione sui beni che fanno parte di un'azienda o di un ramo aziendale oggetto di un trasferimento deve essere calcolata al netto delle passività aziendali.

L'art. 51, terzo comma, della legge di registro vigente prevede espressamente che dalla determinazione del valore complessivo dell'azienda, o del ramo di azienda, da conteggiare detraendo le passività aziendali, vadano esclusi i beni indicati nell'art. 7 della prima parte della tariffa, vale a dire gli autoveicoli e le imbarcazioni.

Questi ultimi - in base al medesimo art. 7 - scontano l'imposta in misura fissa, rapportata, secondo scaglioni indicati nella stessa norma, ai cavalli fiscali degli automezzi destinati al trasporto di persone, ai quintali di portata di quelli destinati al trasporto di cose, ed alla lunghezza fuori tutto dei natanti; sono dovute in ogni caso indipendentemente dal valore, maggiore o minore, dell'azienda o del ramo di impresa, ceduti.

In maniera sostanzialmente analoga sono sempre dovute le imposte ipotecarie e catastali sul valore dei singoli immobili ricompresi in un trasferimento aziendale, indipendentemente dal valore, maggiore o minore, del trasferimento stesso considerato agli effetti dell'imposizione di registro.

6. Non rileva, infine, il fatto che mentre, l'art. 2 del decreto n. 347 del 1990 fissa nel valore dell'immobile la base imponibile per l'applicazione dell'imposta sulla trascrizione dei trasferimenti immobiliari, il successivo art. 3 dispone, invece, che l'imposta sulle iscrizioni, o sulle rinnovazioni, ipotecarie sia rapportata all'ammontare del credito garantito. Il presupposto di fatto per l'applicazione dell'imposta di iscrizione ipotecaria è costituito, infatti, dall'entità del credito garantito, ed astrae perciò sia dal valore del bene in se stesso considerato sia dalla base di calcolo ai fini dell'imposizione di registro, mentre quello dell'imposta di trascrizione è costituito, per l'appunto, dal valore del bene trasferito.

7. Il ricorso proposto dalla società I. è dunque infondato, e non può che essere respinto.

Le spese ulteriori del grado, liquidate nelle misure indicate in dispositivo, vanno poste a carico della ricorrente in applicazione del principio della soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la società ricorrente a rifondere, in favore dell'Amministrazione finanziaria, le spese del presente giudizio, che liquida in Euro 5.100 (cinquemilacento), di cui Euro 100 (cento) per spese vive, oltre a quelle prenotate a debito.