

Risoluzione del 27/01/1982 n. 1856 - Min. Finanze - Imposte Dirette

Irpef. Caparra. Confirmatoria. Trattamento tributario.

Sintesi: Poiche' dallo schema di contratto posto in essere fra le parti per la compravendita del pacchetto azionario risulta espressamente che la caparra convenuta ha la natura di "caparra confirmatoria", non sembra potersi negare, ai fini dell'imposizione diretta, che abbia valore il reale comportamento delle parti in ordine all'esecuzione del contratto; sicche', qualora risulti acclarato che, effettivamente, il contratto non ha avuto esito e che il venditore, di fronte all'inadempimento dell'acquirente, ha esercitato il diritto di recesso ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 1385, secondo comma del c.c. ritenendo la caparra, questa assume certamente la funzione risarcitoria che in via di massima la giurisprudenza civilistica le riconosce in casi consimili. Nel caso di specie, peraltro, ancorche' si sia in presenza di un fatto economico che ha effetto unicamente fra le parti creando un flusso monetario di segno positivo e negativo reciproco si ha motivo di ritenere che la ritenzione della caparra non configuri, ai fini fiscali, un "incremento di ricchezza", derivante dall'impiego di capitale, dal godimento di un bene o, piu' genericamente, dall'attivita' umana, che costituisce l'elemento essenziale del reddito inteso in senso tecnico, passibile d'imposta

Testo:

E' stato chiesto di conoscere quale trattamento fiscale debba applicarsi ad una somma di danaro versata ai promittenti venditori di un pacchetto azionario e da questi trattenuta a causa dell'inadempimento da parte del promittente acquirente. Nel quesito viene precisato, fra l'altro, che: a) gli attuali titolari delle azioni hanno acquisito la proprieta' dell'intero pacchetto per successione ereditaria e per quote differenziate; b) il complesso dei titoli azionari concerne una societa' che svolge attivita' editoriale e tipografica; c) la societa' e' proprietaria, fra l'altro, dell'immobile nel quale la suddetta attivita' viene esercitata. A giudizio dei richiedenti, la ritenzione della caparra non dovrebbe comportare in capo ai promittenti venditori alcuna imposizione relativamente alla somma cosi' acquisita, in base ad un duplice ordine di considerazioni: in primo luogo perche' la caparra confirmatoria svolge la funzione, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, analoga a quella della clausola penale, mirando in pratica a liquidare anticipatamente tutti i danni derivanti dall'inadempimento; in secondo luogo perche' la cessione dell'intero pacchetto azionario non comporta, di per se' un'attivita' di natura commerciale, per cui l'estraneita' dei singoli attuali possessori delle azioni all'esercizio dell'impresa editoriale e tipografica sopra richiamata dovrebbe escludere l'applicabilita' di quelle norme fiscali disciplinanti le ipotesi di plusvalenze e sopravvenienze attive. In ordine a quanto precede, va innanzitutto posto in evidenza che, giusta l'art. 1385 del Codice civile, la caparra puo' atteggiarsi diversamente a seconda che il contratto si perfezioni o meno, assumendo, nel primo caso, la funzione di pagamento parziale, anticipato del prezzo convenuto e, nel secondo, quella di penale per l'inadempiente. Tuttavia, perche' l'anticipata corresponsione di una somma di danaro costituisca caparra confirmatoria e' necessario che nell'intenzione delle parti le somme versate per conseguire gli scopi pratici previsti dalla richiamata norma civilistica risultino espressamente a cio' finalizzate, con riferimento ad entrambe le ipotesi dell'adempimento e dell'inadempimento del contratto (cfr. Corte di cassazione n. 4539 del 17 dicembre 1954, in Foro italiano Mass. 1954, col. 915).

Ad ogni modo, dall'esame della giurisprudenza civilistica che si e' occupata dell'argomento, risulta ormai consolidato il principio che la caparra confirmatoria, ancorche' in linea di massima prestata per la stipula del contratto (e quindi quale acconto prezzo), tuttavia riveste anche la funzione, in caso di mancato adempimento, di rappresentare l'anticipato risarcimento del danno, conseguente all'esercizio del diritto di recesso che il contraente adempiente ponga in essere a norma di legge. A differenza della clausola penale - che viene invece stipulata proprio per il caso di inadempimento - la caparra assume funzione risarcitoria qualora venga ritenuta dalla parte adempiente (o, viceversa, qualora debba essere versata in misura doppia dalla parte inadempiente a quella adempiente), a tacitazione di ogni diritto emergente dal contratto, ferma restando, in via alternativa, la facolta' dell'adempiente di richiedere l'esecuzione o la risoluzione del contratto (art. 1385, ultimo comma, Codice civile). In altri termini, mentre la caparra si applica qualora il contratto non venga piu' adempiuto (avendo la parte adempiente esercitato il diritto di recesso) e riveste quindi funzione risarcitoria del danno emergente dalla mancata conclusione del contratto, la clausola penale e' invece applicabile nel caso che il recesso non sia esercitato, sia pure con le limitazioni ex artt. 1382, 1383 e 1384 Codice civile. Le due clausole possono, al limite,

coesistere nello stesso contratto, in quanto, in tale ipotesi, la clausola penale ha la funzione di limitare preventivamente il risarcimento del danno nel caso in cui la parte adempiente preferisca, anziché recedere, domandare l'esecuzione o la risoluzione del contratto (cfr. Corte di cassazione n. 1326 del 22 febbraio 1958, n. 925 del 9 maggio 1962, e altre). Incisivamente, la giurisprudenza civilistica ha più volte affermato che la caparra confirmatoria ha natura di sanzione contrattuale, in quanto opera - in caso di inadempimento - nel modo della ritenzione o della restituzione del doppio, ma ha anche contenuto risarcitorio in quanto costituisce un aumento patrimoniale a favore del contraente adempiente e a carico dell'inadempiente, che tiene luogo del risarcimento del danno (cfr., Corte di cassazione n. 2961 del 22 dicembre 1964).

Venendo al caso di specie, poiché dallo schema di contratto posto in essere fra le parti per la compravendita del pacchetto azionario - qui trasmesso in visione, e di cui si unisce del pari copia - risulta espressamente che la caparra convenuta ha la natura di "caparra confirmatoria" (cfr. l'art. 4 dello schema e gli "addenda"), non sembra potersi negare, ai fini dell'imposizione diretta, che abbia valore il reale comportamento delle parti in ordine all'esecuzione del contratto; sicché, qualora risulti accertato che, effettivamente, il contratto non ha avuto esito e che il venditore, di fronte all'inadempimento dell'acquirente, ha esercitato il diritto di recesso ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 1385, secondo comma, del Codice civile ritenendo la caparra, questa assume certamente la funzione risarcitoria che in via di massima la giurisprudenza civilistica le riconosce in casi consimili.

Ne', parimenti, ai fini dell'imposizione diretta, appare possibile dare una eventuale, diversa qualificazione giuridica al provento ritenuto, di cui trattasi. Infatti, un qualsiasi provento che entra nella disponibilità del soggetto di imposta, qualora venga considerato secondo la sua intrinseca natura (di reddito, ovvero di prestazione a carattere patrimoniale o risarcitorio), può ritenersi svincolato dal contesto sostanziale in cui si inserisce o da cui deriva solo in presenza idonea, motivata ragione contraria.

Nel caso di specie, peraltro, ancorché si sia in presenza di un fatto economico che ha effetto unicamente fra le parti creando un flusso monetario di segno positivo e negativo reciproco, si ha motivo di ritenere che la ritenzione della caparra non configuri, ai fini fiscali, un "incremento di ricchezza", derivante dall'impiego di capitale, dal godimento di un bene o, più genericamente, dall'attività umana, che costituisce - secondo la più accreditata dottrina - l'elemento essenziale del reddito inteso in senso tecnico, passibile d'imposta. Analogamente, del resto, si è più volte pronunciata anche la giurisprudenza tributaria, sia pure in occasione di decisioni riguardanti i tributi soppressi.

Dalla qualificazione della caparra, qui esaminata, come prestazione a carattere risarcitorio discende infine, per quanto attiene alla posizione giuridica dei soggetti percipienti, che nessuna ulteriore rilevanza assume l'eventuale posizione tributaria dei promittenti venditori potenzialmente considerati quali operanti congiuntamente per l'alienazione del pacchetto azionario, e ciò a prescindere dalle implicazioni, di diversa natura, cui in caso di intervenuta vendita del pacchetto azionario la fattispecie avrebbe potuto dar luogo.