Ordinanza del 23/10/2019 n. 27129 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento imposte - Avviso di accertamento - Caparra penitenziale riscossa per effetto dell'esercizio del diritto di recesso della società promittente acquirente - Plusvalenza tassabile- Esclusione.

Massima:

La caparra penitenziale, convenuta con il preliminare di compravendita, trattenuta dal contribuente in seguito al recesso del promissario acquirente, non è assoggettabile ad imposizione diretta, in quanto la prestazione principale rimasta ineseguita non costituisce reddito ai sensi dell'art. 67 T.U.I.R.

Nel caso di specie non vi è stata alcuna vendita di terreni, non essendo stato stipulato l'atto definitivo di vendita. Pertanto, in assenza di una cessione a titolo oneroso non si può generare una plusvalenza tassabile.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

Con sentenza n. 1284/01/2014, depositata il 16 giugno 2014, non notificata, la CTR della Calabria rigettò l'appello proposto dal sig. V.S. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della CTP di Crotone, che aveva, a sua volta, rigettato il ricorso del contribuente avverso avviso di accertamento ai fini IRPEF per l'anno 2005, in relazione a plusvalenza non dichiarata per l'importo di Euro 84.535,00.

La vicenda traeva origine dalla promessa di vendita di due terreni, uno di proprietà del ricorrente ed uno di familiari del V., giusta procura a vendere allo stesso rilasciata, aventi destinazione agricola, senza che tuttavia si addivenisse alla stipula dell'atto definitivo di trasferimento, avendo il promittente acquirente, la società Europaradiso International S.p.A., esercitato il diritto di recesso, che aveva legittimato il promittente venditore ad incassare la somma già versata del suddetto importo a titolo di caparra penitenziale.

Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, cui l'Amministrazione finanziaria resiste con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), art. 67, lett. a) e b), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui, in contrasto con la normativa succitata, ha ritenuto che nella fattispecie in esame si fosse determinata una plusvalenza tassabile, sebbene: a) non vi fosse stata cessione dei terreni, non avendo avuto seguito, con la stipula dell'atto definitivo di trasferimento, il preliminare di vendita dei terreni; b) i succitati fondi avessero natura agricola, certificata dalla documentazione prodotta in atti (giusta attestato del Comune di Crotone del 17 gennaio 2011, il cui contenuto è stato riportato a pag. 20 del ricorso per cassazione in ossequio al principio di autosufficienza).

2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in ragione del fatto che, prevedendo il suddetto art. 6 comma 2 del TUIR che "I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti", la CTR avrebbe dovuto considerare che l'incameramento da parte del promittente venditore della caparra penitenziale quale corrispettivo del recesso del promittente acquirente - privo peraltro di natura risarcitoria - non poteva porsi come sostitutivo di alcun reddito, non potendosi ritenere sussistente, sulla base delle precedenti considerazioni, alcuna plusvalenza assoggettabile a tassazione.

3. Deve in primo luogo rigettarsi l'eccezione d'inammissibilità dell'avverso ricorso, prospettata dalla difesa erariale in ragione del fatto che parte ricorrente avrebbe in realtà riproposto le stesse questioni di merito disattese dal giudice tributario nel doppio grado di giudizio.

3.1. Risulta corretta, infatti, l'articolazione dei motivi con i quali parte ricorrente si duole della violazione o falsa applicazione delle norme di diritto innanzi citate, lamentando che la CTR ha ravvisato una plusvalenza tassabile non dichiarata con legittimità della conseguente ripresa a tassazione in assenza dei relativi presupposti di legge.

4. Il primo motivo è fondato.

4.1. Invero la stessa sentenza impugnata non pone in dubbio la destinazione agricola dei terreni, ma assume che ciò che basta a configurare l'esistenza di plusvalenza tassabile è che, riguardando il trasferimento un intero appezzamento, "possa essere già operata in partenza la lottizzazione", assumendo nella norma in esame "rilevanza l'aspetto speculativo e la realizzazione di un beneficio monetario che scaturisce dall'operazione commerciale".

In realtà, in tal modo, così argomentando, la sentenza impugnata, con riferimento all'ipotesi di cui all'art. 67 TUIR, lett. a), tralascia di considerare in primo luogo che nella fattispecie in esame non vi è stata alcuna vendita dei terreni, non essendo stato stipulato l'atto definitivo di vendita,

nonchè ipotizza in modo del tutto arbitrario l'esistenza di una lottizzazione, di cui non vengono neppure indicati gli estremi quantomeno sul piano cartolare.

4.2. Con riferimento, invece, all'ipotesi di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), per la parte che qui rileva, vale a dire la cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, fermo il rilievo che nella fattispecie non si è realizzata alcuna cessione a titolo oneroso, il preliminare era riferito alla promessa di vendita di terreni di natura agricola, desumibile dal certificato di destinazione urbanistica del Comune di Crotone secondo il piano regolare generale approvato nel 2002, salvo le particelle (------) e (------) del foglio (OMISSIS), in minima parte interessate da "infrastrutture per la viabilità", esulandosi quindi dall'ambito della nozione di area edificabile di cui al D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, convertito con modificazioni, nella L. n. 248 del 2006, quale chiarita dalla giurisprudenza di questa Corte, conformatasi al principio espresso dalle Sezioni Unite con la sentenza 30 novembre 2006, n. 25506, per cui, ai fini della classificazione di un terreno come fabbricabile, occorre che si tratti di suolo la cui vocazione edificatoria sia stata formalizzata in uno strumento urbanistico, quantunque non ancora approvato.

4.3. La sentenza impugnata, argomentando nei termini sopra indicati, si è posta altresì in contrasto con quanto chiarito da questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 9 luglio 2014, n. 15629; da ultimo, in senso conforme, Cass. sez. 5, 21 febbraio 2019, n. 5088), in tema di c.d. riqualificazione come vendita di terreno fabbricabile di area su cui insiste fabbricato destinato alla demolizione, secondo cui perchè un terreno possa essere ritenuto suscettibile di potenzialità edificatoria, non basta che ciò avvenga "sulla base di presunzioni derivate da elementi soggettivi, interni alla sfera dei contraenti e, soprattutto, la cui realizzazione (...) è futura (rispetto all'atto oggetto di tassazione) eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l'acquirente) da quello interessato all'imposizione fiscale".

5. Ugualmente è fondato il secondo motivo.

5.1. In primo luogo va osservato che, non essendovi plusvalenza tassabile, avuto riguardo alle considerazioni esposte nel paragrafo precedente, è esclusa in radice la possibilità di attribuire all'importo trattenuto dal promittente venditore, come caparra penitenziale per effetto dell'esercizio del diritto di recesso della società promittente acquirente, natura di "provento conseguito in sostituzione di reddito", nella specie plusvalenza, quale reddito diverso, assoggettabile a tassazione.

5.2. Va in ogni caso chiarito che la soggezione a tassazione dell'importo comunque incassato dal promittente venditore non può essere affermata attribuendo alla caparra penitenziale una funzione risarcitoria che le è estranea, non potendosi al riguardo convenire con quanto invece esposto da Cass. sez. 5, 31 maggio 2016, n. 11307 (non massimata).

Non essendo in fatto contestato che nella fattispecie in esame l'incasso da parte del promittente venditore dell'importo di Euro 84.535,00, considerato dall'Ufficio come plusvalenza tassabile, si configuri come corrispettivo del diritto di recesso attribuito alla promittente acquirente e da quest'ultima esercitato, la chiara differenza sul piano testuale tra caparra penitenziale, disciplinata dall'art. 1386 c.c. e clausola penale, di cui all'art. 1382 c.c., anche in relazione alla

caparra confirmatoria di cui all'art. 1385 c.c., nonchè sul piano sistematico (cfr., per tutte, Cass. sez. 3, 16 maggio 2006, n. 11356), impedisce di considerare la caparra incamerata come risarcimento della perdita dei proventi che, per loro natura, avrebbero generato redditi tassabili in ragione del conseguimento di una plusvalenza (come invece ritenuto dalla citata Cass. n. 11307/16).

5.3. Nè, d'altronde, la Corte può, d'ufficio, in sede di legittimità, verificare se il conseguimento di una plusvalenza tassabile in ragione dell'incameramento da parte del promittente venditore della somma sopra indicata possa dirsi avvenuto in ragione di causale diversa da quanto oggetto di contestazione nell'atto impositivo, segnatamente, nel caso di specie, se la tassazione della plusvalenza possa trarre titolo nella diversa previsione di cui all'art. 67 TUIR, comma 1, lett. I), per quanto qui rileva, nella parte in cui assoggetta a tassazione i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di permettere (nella fattispecie in esame il recesso della promittente acquirente dalla stipula del definitivo).

5.4. A ciò osta la delimitazione dell'oggetto del giudizio tributario nell'ambito dei motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione, che il contribuente deve dedurre specificamente nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado. Se ciò comporta che il giudice deve necessariamente attenersi all'esame dei motivi di ricorso, senza che possa annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti (cfr., ex multis, Cass. sez. 5, 22 settembre 2011, n. 19337; Cass. sez. 5, 15 ottobre 2013, n. 22326; Cass. sez. 5, 2 luglio 2014, n. 15051; Cass. sez. 6-5, ord. 13 aprile 2017, n. 9637), a ciò ugualmente consegue che il giudice non possa ritenere la legittimità del provvedimento impositivo sulla base di presupposti di fatto e di diritto diversi da quelli, che hanno delimitato l'ambito della pretesa impositiva, che il contribuente non avrebbe altrimenti potuto contestare con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

6. Il ricorso va pertanto accolto e, non essendovi ulteriori accertamenti di fatto da compiere, la causa può essere decisa nel merito, con accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

7. Avuto riguardo all'andamento del giudizio possono essere compensate tra le parti le spese del doppio grado del giudizio di merito, ponendosi le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, a carico dell'amministrazione controricorrente, secondo soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente.

Dichiara compensate tra le parti le spese del doppio grado del giudizio di merito e condanna la controricorrente al pagamento in favore del ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge, se dovuti.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 27 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 23 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza