Sentenza del 28/09/2018 n. 23508 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La contribuente T.A. impugnava davanti alla CTP di Imperia l'avviso di accertamento notificatole il 12.5.2008 con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato i redditi diversi in materia di irpef con riferimento all'anno di imposta 2003 sul presupposto che, in relazione alla determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81 (oggi art. 67) tuir, la stessa sarebbe decaduta dalla possibilità di utilizzare l'imposta sostitutiva ex art 7 legge 448 del 2001, senza ottenere il rimborso dell'intera somma già versata, in quanto in occasione della vendita di un terreno sito in Prato, di cui al stessa era nuda proprietaria per un quarto dell'intero, era stato indicato un prezzo inferiore rispetto al valore indicato nella perizia redatta ai sensi della suddetta legge 448 del 2001.

La CTP di Imperia accoglieva parzialmente il ricorso, mentre la CTR della Liguria, in accoglimento dell'appello dell'ufficio, confermava l'accertamento.

Per la cassazione di tale sentenza ricorre la contribuente sulla base di sette motivi di ricorso.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

La contribuente ha depositato memoria del 2.7.2018.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza e/o del procedimento ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c..

La stessa avrebbe dovuto dichiarare inammissibile l'appello dell'ufficio in quanto i motivi dello stesso non erano specificamente tesi a contestare l'iter argomentativo ed il fondamento logico-giuridico della sentenza di primo grado.

Il motivo è infondato.

Già alla luce di quanto riporta la CTR nella parte fattuale della sentenza, emerge che l'appello dell'ufficio ha articolato almeno un motivo, o comunque motivi specifici per contestare la sentenza di primo grado.

Questo è desumibile, in realtà, anche dal ricorso, in cui lo stesso ricorrente afferma che l'ufficio nell'atto di appello, per contestare la sentenza della CTP, ha compiuto riferimenti ad una

circolare. Tralasciando in questa sede la questione sul valore giuridico della circolare, questo, però, significa ed evidenzia che l'appello - indipendentemente dalla sua fondatezza - era specificamente mirato a contestare quanto affermato dalla CTP.

Il motivo è, peraltro, anche al limite della autosufficienza perché non permette di comprendere con chiarezza il suo fondamento; è vero che sintetizza il contenuto, o almeno una piccola parte del contenuto dell'atto di appello, ma questo non è elemento sufficiente per valutare compiutamente la sostanza del motivo e del vizio addotto.

Con il secondo motivo deduce nullità della sentenza e/o del procedimento ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c. per carenza di motivazione ed, in particolare, motivazione apparente.

Il motivo è infondato.

La motivazione della CTR non può considerarsi apparente; il concetto in essa espresso è chiaro, e consiste nel principio per cui se il contribuente non si avvale del valore di perizia, rinuncia ad esso e l'ufficio è libero di procedere ad accertamento; non discutendosi in questa sede del merito dell'argomentazione, ma solo dell'esistenza o meno di una motivazione, questo porta a concludere che non sussistono, quindi, gli estremi del vizio dedotto.

Con il terzo motivo deduce violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. in riferimento all'art. 36 d.lgs 546 del 1992, per omesso esame, da parte della CTR, delle tesi esposte dal resistente in appello, atteso che nessun riferimento ad esse è contenuto nella sentenza di secondo grado.

Il motivo non è pienamente autosufficiente perché non è riportato il contenuto degli atti di appello da cui dovrebbe emergere il vizio; in ogni caso, se la questione è quella per cui il contribuente (vittorioso in primo grado) si duole del fatto che la sentenza della CTR è basata su riferimenti a circolari dell'ufficio per risolvere la controversia, non può affermarsi che la CTR abbia posto a fondamento della propria decisione circolari, ma ha affermato un principio di giurisprudenza che ha fatto proprio, quello per cui se il contribuente non si avvale del prezzo di perizia, compie in sostanza una scelta e legittima l'accertamento dell'ufficio.

Con il quarto motivo deduce violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art 360 n. 3 c.p.c. in riferimento all'art. 1 delle disposizioni sulla legge in generale e all'art. 1, comma 2, legge 212 del 2000. Si deve ritenere, infatti, che la sentenza impugnata abbia preso a riferimento della propria motivazione circolari dell'Agenzia delle Entrate anziché norme di legge o atti equiparati.

Il motivo è infondato.

E' vero che, da quanto emerge, l'ufficio ha fatto riferimento, per sostenere il proprio appello, ad una circolare, ma non pare davvero che la sentenza abbia preso a riferimento o a fondamento della decisione tale circolare, mai neppure citata in sentenza; piuttosto, essa si è adeguata ad una interpretazione che è stata fatta propria dalla giurisprudenza.

Con il quinto motivo deduce violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art 360 n. 3 c.p.c. in riferimento all'art. 1 delle disposizioni sulla legge in generale e all'art. 23 e 53 comma 1 Cost., e all'art. 2041 cod. civ.

Con il sesto motivo deduce violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art 360 n. 3 c.p.c. in riferimento all'art. 1 delle disposizioni sulla legge in generale e all'art. 23 e 53 comma 1 Cost., e all'art. 2041 cod. civ., per erroneità dell'interpretazione secondo cui, dichiarando un valore inferiore a quello utilizzato ai fini dell'imposta sostitutiva, il contribuente ha inteso rinunciare ad essa.

Con il settimo motivo deduce omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., non avendo la CTR compiutamente motivato sulle ragioni in base alle quali ha ritenuto che il contribuente avrebbe rinunciato ad avvalersi della imposta sostitutiva.

Il quinto, sesto e settimo motivo, che possono essere trattati congiuntamente attesa la comune questione, sono fondati.

Al riguardo non può non osservarsi che sul tema esistono orientamenti differenti nella giurisprudenza di questa Corte.

Da un lato, è stato affermato che, se il contribuente che si è avvalso della procedura di rivalutazione ex legge 448 del 2001, dichiara successivamente un valore del bene inferiore a quello periziato, l'ufficio è libero di procedere ad accertamento ordinario, anche se il contribuente ha versato l'imposta sostitutiva.

In tal senso si vedano sez. V., n. 1683 del 2016 e, in maniera più esplicita, sez. V, n. 19465 del 2016, secondo cui *Come chiarito da questa Corte (cfr., più di recente, Cass. sez. 6-5, ord. 5 maggio 2016, n. 9155; Cass. 2014, n. 24057), la natura dell'imposta sostitutiva in esame è quella di un'imposta « "volontaria", in quanto è frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene ... con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinaria altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata, ricevendone l'Amministrazione finanziaria un immediato introito fiscale».*

Se l'esercizio di tale scelta non preclude al contribuente, in caso di futura cessione, la facoltà di non attenersi al valore quale indicato nella succitata perizia di stima, potendo essersi nel contempo modificate le condizioni relative all'andamento del mercato immobiliare e le stesse condizioni dell'immobile, d'altro canto il valore indicato nella perizia non limita l'accertamento dell'Ufficio, come si evince dal succitato comma 6 dell'art. 7 della legge 448/2001, secondo il quale la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale" (cfr. Cass. sez. 5, 28 maggio 2014, n. 11960; Cass. sez. 5, 6 giugno 2012, n. 9109). Nello stesso senso, ancora Sez. V, n. 24136 del 2017.

A tale orientamento - oggetto, tra l'altro, di numerose osservazioni in dottrina tendenti ad evidenziare come lo stesso mal si adatti alla realtà effettiva di queste operazioni, specie in tempi,

come quelli odierni, in cui, dopo il pagamento dell'imposta sostitutiva, non è raro che il terreno oggetto di vendita non si sia apprezzato, ma, al contrario, abbia perso valore, e debba quindi essere venduto ad un prezzo inferiore a quello della perizia redatta ai sensi della legge 448 del 2001 -, si contrappone, però, un diverso pensiero, secondo cui il pagamento dell'imposta sostitutiva, sulla base del valore di perizia appositamente redatta, non impedisce la vendita del bene anche ad un valore inferiore a quello risultante nella perizia, ma questo, se da un lato preclude il recupero di eventuali minusvalenze, dall'altro preclude ugualmente l'ulteriore accertamento da parte dell'ufficio.

Tale orientamento si basa sempre sulla norma di cui all'art 7 comma 6 della legge 448 del 2001, che prevede unicamente che il valore determinato sulla base della perizia costituisce quello normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, di registro, ipotecarie e catastali, ma ne fornisce una diversa interpretazione, secondo la quale da tale versione letterale non si possono dedurre principi diversi.

Afferma, al riguardo, sez. V, n. 7037 del 2018 che l'interpretazione dell'ufficio, cristallizzata in varie circolari, in particolare nella n. 15 dell'1.02.2002, nella n. 81 del 6.11.2002, nella n. 35 del 4.08.2004, secondo cui l'indicazione di un valore inferiore a quello di perizia legittima il maggiore accertamento da parte dell'ufficio, anche quando il contribuente ha pagato l'imposta sostitutiva, e l'interpretazione giurisprudenziale che si pone sulla stessa linea, non trovano fondamento nella disciplina positiva.

In particolare, secondo questo orientamento, espresso da ultimo nella suddetta sentenza del 2018, che in questa sede si condivide, *la giurisprudenza di legittimità ha negli ultimi anni ripetutamente ribadito che in tema di plusvalenze realizzate mediante la cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola, la scelta del contribuente di calcolare il valore del bene ex art. 7 della l. n. 448 del 2001, in deroga al sistema ordinario, facendo redigere apposita perizia giurata ed effettuando il relativo versamento, non determina alcun vincolo nella successiva vendita e non limita, pertanto, la facoltà di alienare il bene ad un prezzo inferiore, sicché, anche in tale ipotesi, deve escludersi la decadenza del contribuente dal beneficio e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo gli ordinari criteri (Cass., Sez. 6-5, ord. n. 24310/2016; ord. n. 19242/2016; ord. n. 25721/2014). L'art. 7 prevede infatti un procedimento scandito da tre momenti: 1) la determinazione del valore del terreno mediante una perizia di stima nel termine di legge (1.1.2002); 2) il versamento di una imposta sostitutiva del 4% sul valore stimato in perizia; 3) l'esecuzione del versamento nei termini indicati dalla normativa; costituendo peraltro tale valore quello normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, di registro, ipotecarie e catastali, l'eventuale cessione ad un prezzo inferiore non dà diritto al recupero di minusvalenze. Il prezzo di cessione più basso non determina tuttavia nessuna decadenza dal beneficio, sicché all'Ufficio è comunque impedito riprendere il calcolo delle plusvalenze secondo il criterio degli artt. 67 e 68 del TUIR, partendo dal vecchio valore di acquisto.*

Nello stesso senso le sentenze, citate in quest'ultima decisione, Sez. VI-5, ord. n. 24310 del 2016; ord. n. 19242 del 2016; ord. n. 25721 del 2014.

Con l'indicazione di un valore inferiore a quello della perizia, quindi, non vi è quindi alcuna rinuncia da parte del contribuente allo stesso ed al fatto di avere pagato il dovuto tramite

imposta sostitutiva, come, invece, sostenuto dalla sentenza impugnata.

Quest'ultima ha affermato, quindi, in tale parte, un principio errato, per cui la stessa deve essere cassata, e la causa rinviata alla CTR Liguria per una nuova valutazione, anche sulle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta i motivi da uno a quattro del ricorso.

Accoglie i motivi cinque, sei e sette del ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR Liguria, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'Il luglio 2018.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza