Sentenza del 30/07/2019 n. 20473 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DIVERSI - OPERAZIONI SPECULATIVE Plusvalenze realizzate mediante la cessione di terreni - Imposta sostitutiva ex art. 7 della l. n. 448 del 2001 - Presupposto - Capacità edificatoria dei terreni - Esclusione - Proprietà o possesso dei terreni - Conseguenze.

Massima:

In tema di plusvalenze realizzate mediante la cessione di terreni, il presupposto dell'imposta sostitutiva dovuta, a norma dell'art. 7 della l. n. 448 del 2001, per la rideterminazione del valore di tali beni non è la capacità edificatoria ma la proprietà o il possesso degli stessi, sicché, per un verso, anche quando la capacità edificatoria di due terreni rimane la stessa, l'imposta sostitutiva versata in relazione al possesso o alla proprietà di uno di essi non può valere in relazione al possesso o alla proprietà dell'altro, acquisito in sostituzione del primo, e, per un altro, i versamenti relativi al possesso o alla proprietà di tali due diversi terreni non comportano una doppia imposizione.

Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

Svolgimento del processo

La contribuente V.P. esponeva di essere comproprietaria con V.U. e V.L. del terreno distinto al catasto del Comune di Palestrina al foglio (OMISSIS), particella (OMISSIS).

Nel 2001 il Comune approvava una delibera con variante di aggiornamento del piano regolatore, includendo la suddetta particella in zona di espansione di tipo misto soggetta a piano urbanistico attuativo, insieme ad altre particelle, tra cui la n. (OMISSIS) di V.G..

A seguito di ulteriore delibera del 2004 di suddivisione della suddetta zone di espansione, la particella n. (OMISSIS) era inserita nel comparto destinato a servizi pubblici, sostanzialmente non edificabile, mentre la n. (OMISSIS) nel comparto destinato ad edilizia privata, edificabile.

Intanto, nel 2006, la contribuente versava, ai sensi del D.L. n. 203 del 2005, art. 11 - quaterdecies, comma 4, la prima rata dell'imposta sostitutiva di rivalutazione, con riferimento alla quota parte della particella n. (OMISSIS).

In conseguenza di successive vicende, nel 2008 la contribuente diveniva comproprietaria della particella 286 in luogo di quella n. (OMISSIS), e nel giugno dello stesso anno versava, ai sensi della L. n. 244 del 2007, l'imposta sostitutiva di rivalutazione con riferimento alla quota parte della particella n. (OMISSIS), terreno edificabile.

Sempre nel giugno del 2008, presentava istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva versata in occasione della prima rivalutazione, relativa alla particella n. (OMISSIS), pari ad Euro 6.087,97, adducendo una duplicazione di imposta.

L'ufficio la respingeva, per il fatto che le due rivalutazioni riguardavano due terreni diversi: la prima la particella n. (OMISSIS) e la seconda la particella n. (OMISSIS).

La contribuente impugnava il rifiuto dell'ufficio davanti alla CTP che rigettava il ricorso per difetto del requisito della duplicazione di imposta, attesa la diversità dei terreni.

La contribuente appellava alla CTR adducendo che la l'imposta sostitutiva afferiva alla capacità edificatoria, e che questa era la stessa per i due terreni. La CTR del Lazio rigettava l'appello, sempre per difetto del requisito di duplicazione di imposta, evidenziando che i versamenti si riferivano a terreni diversi; in particolare, in merito al terreno (OMISSIS), per il quale veniva chiesto il rimborso, lo stesso era presente nella prima perizia relativa agli immobili posseduti all'1.1.2005, ma non nella seconda riferita agli immobili posseduti all'1.1.2008.

Per la cassazione di tale sentenza ricorre a questa Corte la contribuente sulla base di due motivi.

L'ufficio si è costituito al solo fine della partecipazione all'udienza, senza depositare controricorso.

Il ricorso è stato chiamato all'udienza pubblica odierna a seguito di avviso notificato a mezzo PEC con invio telematico perfezionatosi il 5.4.2019.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la contribuente deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, della L. n. 448 del 2001, art. 7, dell'art. art. 2643 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

L'imposta, più che alla titolarità dei terreni, fa riferimento alla capacità edificatoria, e nel caso di specie le rivalutazioni sono avvenute in relazione alla medesima capacità edificatoria; poichè la capacità edificatoria è rimasta la stessa, anche se è cambiata la titolarità dei terreni, il mancato rimborso della imposta sostituiva pagata per il terreno contraddistinto dalla particella n. (OMISSIS) comporta doppia imposizione.

La CTR avrebbe, quindi, errato laddove ha preso a riferimento il numero di particella, dando per acquisito che l'imposta sia relativa alla proprietà del terreno; invece l'imposta è relativa alla capacità edificatoria.

Il motivo è infondato.

In primo luogo, questa Corte si è espressa sulla natura della rivalutazione e del versamento dell'imposta sostitutiva nel senso che essa trova causa necessaria e sufficiente in sè stessa, ossia nella stessa scelta liberamente operata dal contribuente di accedere all'opzione offertagli dal legislatore, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinarla altrimenti probabilmente dovuta sulla plusvalenza non affrancata, ma senza che sia affatto richiesto che tale vantaggio sia effettivamente conseguito, potendo persino mancare la cessione stessa quale fattore generatore di una plusvalenza tassabile e, a fortiori, non potendo assumere rilievo la circostanza che quest'ultima risulti al momento della cessione, comunque, per qualsiasi altro motivo irrealizzabile (cfr. Cass. n. 19217/2017 in motiv.); (sez. V, n. 29575 del 2018).

L'adesione all'imposta sostituiva ed il relativo versamento sono, cioè, frutto di una libera scelta del contribuente, insensibile ad errori, a meno che non si tratti di errori essenziali, ed ai fatti successivi al versamento dell'imposta.

E' anche vero, peraltro, che questa stessa Corte ha riconosciuto (sez. V, n. 23507 del 2018) che esiste un principio generale di divieto di doppia imposizione, manifestatosi nell'ordinamento a partire dal 2011, ma già insito nel sistema, affermando che la possibilità di operare la detrazione, "dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione", dell'"importo relativo all'imposta sostitutiva già versata", cioè di effettuare la compensazione tra la nuova e la precedente imposta, è stata introdotta soltanto con il cit. D.L. n. 70 del 2011, art. 7 (conv. dalla L. n. 106 del 2011), laddove, in precedenza, doveva ritenersi ammesso soltanto il diritto al rimborso, il quale, pur se non esplicitamente previsto dalla legge, deriva dal principio generale del divieto di doppia imposizione. (Sez. V, n. 24057 del 2014).

Il problema che si pone nella specie, però, è il fatto che il bene fisico al quale si riferisce la rivalutazione ed il versamento dell'imposta sostitutiva di cui si chiede il rimborso è diverso da quello in relazione al quale è stata pagata la seconda imposta sostitutiva.

Il contribuente sostiene la duplicazione di imposta per il fatto che l'imposta sostitutiva graverebbe non tanto sul bene, quanto sulla cubatura, in relazione alla quale l'imposta era già stata pagata.

Ora, è vero che l'art. 163 del TUIR, rubricato "divieto della doppia imposizione", prevede che "la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi, ma è anche vero che questa Corte ha affermato (sez V, n. 19215 del 2017 già sopra citata, ma in termini analoghi anche sez. V, n. 19849 del 2017) che l'imposta sostitutiva in esame è 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; in cambio (per così

dire), l'Amministrazione finanziaria riceve un immediato introito fiscale" (Cass. 12/11/2014, n. 24057); che, in particolare, è stato precisato che l'opzione fiscale in oggetto non rientra tra le dichiarazioni di scienza suscettibili di essere corrette in caso di errore, bensì tra le manifestazioni di volontà irretrattabili (salvo il caso di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'art. 1428 c.c.), non potendo pertanto ravvisarsi i presupposti per il ricorso alla procedura del rimborso prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, non essendo configurabile un errore materiale bensì una scelta discrezionale compiuta dal contribuente, e non ricorrendo un'ipotesi di duplicazione o inesistenza della obbligazione (cfr. Cass. 20/01/2016, n. 939; Cass. 13/01/2016, n. 385; Cass. 02/04/2015, n. 6688; Cass. 20/02/2015, n. 3410);

Applicando tale principio al caso di specie, premesso che come si vedrà anche a proposito del secondo motivo, la CTR ha implicitamente escluso che ricorresse nella specie un errore essenziale e riconoscibile sulla base dello svolgimento dei fatti, non sindacabile in questa sede, resta il fatto che le due imposte sostitutive, il cui pagamento è frutto di una libera scelta del contribuente, non sono state versate sulla base dello "stesso presupposto", ma con riferimento a due presupposti diversi: la titolarità della particella n. (OMISSIS) prima, e la titolarità della particella n. (OMISSIS) poi.

Non può ritenersi, infatti, che il presupposto dell'imposta sostitutiva sia la cubatura.

La L. n. 448 del 2001, art. 7, comma 1, che regola la rivalutazione del valore ai fini del pagamento dell'imposta sostitutiva, afferma, infatti, che:

Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, per i terreni edifica bili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima,... (omissis)... a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6.

e del D.L. 282 del 2002, art. 2, comma 2, afferma che:

Le disposizioni della L. 28 dicembre 2001, n. 448, artt. 5 e 7 e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2005. (termine poi ulteriormente rivisto dal D.L. n. 203 del 2005, art. 11 - quaterdecies, comma 4), evidenziando, così, in maniera chiara che il presupposto dell'operazione che porta al versamento dell'imposta sostitutiva è il "possesso" di terreni, e quindi una relazione con il bene.

Se è vero, quindi, in generale, che lo ius edificandi può essere scisso dalla proprietà e può essere oggetto di autonomi negozi giuridici, anche di cessione, come esplicitato dal D.L. 70 del 2011 che ha modificato l'art. 2643 c.c. e da ritenersi produttivi di plusvalenze (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 223 del 2009), e se è vero che il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 5, dispone che "ai fini delle imposte sul reddito le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche

per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento", tuttavia appare arduo dedurre da queste norme il principio per cui, in relazione al versamento di una imposta sostitutiva correlata alla proprietà di un terreno, o di una quota di esso, la stessa possa valere in relazione alla proprietà di altro terreno.

In altri termini, una cosa è discutere dell'applicabilità di un'imposta sostitutiva ad una cessione di cubatura, scissa dalla proprietà del terreno, altra cosa è discutere se, una volta che l'imposta è stata pagata in correlazione alla (com)proprietà di un terreno, possa valere anche in relazione alla titolarità di un bene fisicamente diverso.

La CTR ha, infatti, messo chiaramente in luce che il primo terreno (n. (OMISSIS)) compariva nella perizia di stima relativa al pagamento della prima imposta sostitutiva, mentre nella seconda perizia lo stesso non compariva più, ed era invece presente il secondo terreno (n. (OMISSIS)).

Come detto, ritiene questa Corte che la rivalutazione e l'imposta siano correlata al diritto di proprietà od al possesso, per cui, in caso di "sostituzione" del primo terreno con un altro, in relazione a quest'ultimo va corrisposta la relativa imposta sostitutiva.

Qualora, infatti, il proprietario decidesse successivamente di vendere la proprietà (e non la cubatura) del "secondo" terreno (cioè dell'unico di cui è rimasto proprietario), nella tesi della ricorrente egli potrebbe pretendere di non versare l'imposta sulla eventuale plusvalenza in virtù di una imposta sostitutiva versata non in relazione al terreno ceduto, ma in relazione ad un terreno diverso.

Si tratta di un risultato certamente non in linea con lo spirito della normativa.

Con il secondo motivo deduce nullità della sentenza per omessa pronuncia sulla eccepita illegittimità dell'atto di diniego per ulteriore violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, stante la natura ab origine indebita del versamento dell'imposta sostitutiva operato in occasione della prima rivalutazione con riferimento alla particella (OMISSIS). Violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

La ricorrente aveva eccepito nell'atto introduttivo e in appello che il diniego del rimborso era ab origine indebito perchè la propria determinazione di rivalutare la particella n. (OMISSIS) era stata viziata da un'erronea valutazione giuridica circa la natura edificabile della stessa, errore da ritenere essenziale e riconoscibile, e la CTR non si è espressa sul punto.

Il motivo è infondato.

Questa Corte ha avuto, infatti, modo di affermare che non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (sez. V, n. 29191 del 2017).

Dalla stessa lettura della sentenza, che nella parte espositiva riporta l'eccezione della contribuente, appare evidente che la CTR abbia implicitamente superato tale aspetto.

Laddove la CTR rigetta l'appello affermando, in sostanza, che non vi è stata duplicazione di imposta per il fatto che quest'ultima è stata pagata in relazione a due beni distinti, implicitamente rigetta l'eccezione sulla essenzialità dell'errore addotto dalla contribuente, considerato che anche la giurisprudenza citata in precedenza a proposito del primo motivo nega rilievo all'errore nel versamento dell'imposta sostitutiva quando esso non è essenziale e riconoscibile.

Se, quindi, la CTR, pur citando il motivo di appello, tratta una questione che logicamente è successiva a quella prospettata nel motivo stesso (se, infatti, la CTR avesse ritenuto l'errore essenziale e riconoscibile non si sarebbe addentrata nell'analisi del contenuto delle perizie di stima), significa che la ha implicitamente rigettata.

Il ricorso deve, in conclusione, essere respinto.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza.

Sono, pertanto, a carico della ricorrente e, tenuto conto del valore della causa, si liquidano in Euro 1.200 oltre spese prenotate a debito.

Trattandosi, poi, di ricorso successivo al 30 gennaio 2013, sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali del presente giudizio, liquidate in Euro 1.200 oltre spese prenotate e debito.

Dichiara che sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 14 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza