Sentenza del 27/01/2023 n. 2581 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza del Tribunale di Milano 11932/2011, veniva accolta la domanda proposta ex art. 2932 c.c. da A.A. per il trasferimento di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze, oggetto di contratto preliminare non adempiuto da parte della promissaria venditrice, a fronte del pagamento del prezzo concordato in Euro1.800.000,00, poi effettivamente versato il (---).

2. In data (---), l'Agenzia delle Entrate, rideterminato il valore venale dell'immobile in Euro 3.431.126,00, emetteva, in riferimento a detta sentenza, un avviso di liquidazione di maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale.

3. In data (---), il contribuente faceva istanza perchè l'Agenzia, in autotutela, annullasse l'avviso. Per quanto ancora di interesse, dichiarava di volersi avvalere delle disposizioni di cui all' art. 1, comma 497, L.266 del 2005 , sosteneva che il valore attribuito all'immobile dall'Agenzia era eccessivo e deduceva che, trattandosi di immobile di rilevanza storico-artistico, le imposte ipotecaria e catastale avrebbero dovuto essere determinate in misura fissa e non proporzionale.

4. L'Agenzia delle Entrate, in risposta all'istanza, pur riducendo la pretesa impositiva, negava che il contribuente potesse avvalersi delle disposizioni di cui all'art. 1 comma 497, cit. essendo queste inapplicabili ai trasferimenti immobiliari conseguente a sentenza ex art. 2932 c.c. e ribadiva che le imposte ipotecaria e catastale era dovute in misura proporzionale.

5. Il contribuente impugnava l'avviso di liquidazione avanti alla CTP di Milano la quale accoglieva il ricorso. La CTR della Lombardia, con la sentenza in epigrafe, accoglieva l'appello dell'ufficio avallandone la tesi di fondo per cui la L. 266 del 2005, art. 1, comma 497 , sarebbe applicabile solo ai trasferimenti per atto notarile. La CTR aggiungeva che il richiamo da parte del contribuente ai principi enunciati da Corte Costituzionale nella sentenza n. 6 del 2014 (con cui era stata dichiarata la illegittimità di cui alla L.266 del 2005, art. 1 comma 497 , nella parte in cui nella parte in cui ammetteva all'opzione soltanto gli acquirenti in regime di libero mercato non anche quelli in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto) era inconferente dato che la sentenza si riferiva a fattispecie diversa dal trasferimento ex art. 2932 c.c. La CTR, infine, affermava che, in ogni caso, il contribuente non aveva dato conto della sussistenza delle condizioni di cui al D.Lgs. n.346/90, art. 34, comma 6 , in tema di rettifica dell'imposta sulle successioni e donazione. La CTR non si pronunciava in ordine alle riproposte eccezioni di eccessività del valore dell'immobile come rettificato dall'amministrazione e di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura non proporzionale ma fissa avuto riguardo al pacifico rilievo storico-artistico dell'immobile.

6. Per la cassazione della sentenza della CTR, il contribuente ricorre con cinque motivi, illustrati con memoria, avversati dalla Agenzia con controricorso.

7.La Procura Generale ha concluso per l'accoglimento del quarto motivo di ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente censura la decisione impugnata per "violazione o falsa applicazione" del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 34, comma 6 per avere la Ctr errato nel ritenere che questo articolo, dettato in tema di condizioni in presenza delle quali sono limitati i poteri dell'amministrazione di rettifica del valore di "fabbricati dichiarati per l'iscrizione nel catasto edilizio ma non ancora iscritti alla data di presentazione della dichiarazione della successione", valesse in riferimento alla fattispecie oggetto di causa;

2.Con il secondo motivo di ricorso il contribuente censura la decisione impugnata per "violazione o falsa applicazione" della l. 266 del 2005, artt. 1, comma 497 , del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 , 52 comma 5-bis , per avere la CTR escluso potersi applicare il c.d. "criterio del prezzo-valore" al trasferimento di immobili per effetto di sentenze ex art. 2932 c.c.

3. Con il terzo motivo di ricorso, il contribuente, per l'ipotesi di rigetto del secondo motivo, censura la decisione impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per avere la CTR trascurato il fatto, risultante da perizia prodotta fin dal primo grado di giudizio, che l'immobile era in condizioni di degrado tali da non poter avere il valore attribuitogli dall'amministrazione;

4. Con il quarto motivo di ricorso, il contribuente censura la decisione impugnata per avere la CTR omesso di pronunciarsi "riguardo alla questione subordinata relativa all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastali in misura fissa anzichè proporzionale per acquisti di beni di interesse storico e artistico"

5. Con il quinto motivo di ricorso, il contribuente, per l'ipotesi in cui "si ritenga che la sentenza impugnata abbia implicitamente rigettato la questione relativa alla applicabilità delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa anzichè proporzionale, per acquisti di immobili di interesse storico artistico", lamenta "violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 2 , della nota all'art. 1 della tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 cit.".

6. Il secondo motivo di ricorso attiene alla questione di fondo: se, ed eventualmente a quali condizioni, chi, come l'odierno ricorrente, abbia ottenuto la proprietà di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze, in forza di una sentenza ex art. 2932 c.c. , possa avvalersi, ai fini dell'imposta di registro, dell'opzione del c.d. criterio del "prezzo valore" (L. 266 del 2005, art. 1, comma 497 e D.P.R. n. 131/86, art. 52) .

Stabilisce la l. 266/05 art. 1 comma 497 che: "In deroga alla disciplina di cui all' art. 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro , di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 , e fatta salva l'applicazione dell'art. 39, comma 1, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 , per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività

commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell' art. 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986 , indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento." Trattasi dunque di un'opzione agevolativa che consente alle parti dell'atto (in presenza di determinati requisiti soggettivi ed oggettivi, qui ininfluenti) di derogare al criterio generale di tassazione sulla base del valore di mercato degli immobili, a favore di un parametro matematico (valore catastale moltiplicato per i coefficienti normativi), ove ritenuto in concreto più conveniente.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 6 del 2014, ha dichiarato illegittimo l'art. 1, comma 497, cit. nella parte in cui ammetteva all'opzione soltanto gli acquirenti in regime di libero mercato non anche quelli in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto.

Alla luce dei principi enunciati dalla Consulta, questa Corte di legittimità, con ordinanza n. 5751 del 09/03/2018, ha riconosciuto che l'opzione per la determinazione della base imponibile secondo la disciplina del c.d."prezzo valore", deve essere ritenuta applicabile anche nell'ipotesi in cui il trasferimento dell'immobile sia avvenuto ai sensi dell' art. 2932 c.c. L'orientamento della Corte si è poi consolidato (v. ordinanza 8610 del 2021, che proprio sulla base del precedente, ha riconosciuto la possibilità di avvalimento del prezzo-valore anche in tema di divisione giudiziale).

La legge persegue, oltre che finalità agevolative del mercato delle abitazioni, finalità di prevenzione di prassi elusive o evasive di occultamento dei corrispettivi effettivamente pattuiti e, come molte volte evidenziato da questa Corte (v. per tutte, Cass. 21144 del 2009), finalità di riduzione del contenzioso precludendo l'attività di accertamento dell'amministrazione ove il contribuente attribuisca al bene un valore non inferiore a quello che deriva dalla "valutazione automatica" pari all'importo ottenuto moltiplicando la rendita catastale per i coefficienti di aggiornamento (D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131, art. 52, c. 4).

Questa Corte ha già precisato che (Cass. 6290 del 2022) la natura agevolativa del criterio c.d. del 'prezzo-valorè, espressamente sottolineata anche dalla Corte Costituzionale ("...la norma oggetto di scrutinio esprime anche un'evidente valenza agevolativa, laddove consente al contribuente di non scegliere immancabilmente, tra i diversi criteri di determinazione della base imponibile, quello fondato sul valore "tabellare" -che potrebbe essere meno vantaggioso in situazioni congiunturali avverse-, bensì quello ritenuto meno oneroso e quindi più conveniente..."), impone che l'esercizio dell'opzione di avvalersi di detto criterio avvenga "in condizioni di univocità e certezza... in nessun caso il requisito formale della esplicitazione in atto del regime agevolativo potendo essere esautorato a favore di un criterio interpretativo che valorizzi il comportamento delle parti ovvero la loro intenzionalità comunque ricostruibile".

A tale precisazione va aggiunta quella -specificamente di rilievo nel caso di specie- per cui, in rapporto alla segnalata correlazione tra esercizio dell'opzione e preclusione del potere accertativo del maggior valore da parte dell'ufficio, l'esercizio dell'opzione deve avvenire a tempo debito.

Sotto questo profilo, l'art. 1, comma 497, cit., avendo avuto riguardo unicamente agli atti di trasferimento notarile, aveva previsto che l'opzione dovesse essere esercitata davanti al notaio e dunque al tempo dell'atto.

Dopo che, per effetto dei principi affermati dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 6 del 2014 e secondo la ricordata giurisprudenza di questa Corte (5751 del 09/03/2018), l'opzione è stata resa esercitabile anche in caso di trasferimenti determinati da sentenza ex art. 2932 c.c. , essa deve essere comunque esercitata prima che l'amministrazione abbia notificato al contribuente l'avviso di accertamento in rettifica.

Significativamente la Corte, nella citata ordinanza 5751 del 2018 ha evidenziato che, nel caso esaminato, l'opzione era stata correttamente esercitata mediante dichiarazione notarile integrativa del contenuto della sentenza ex 2932 c.c. al momento del versamento del residuo prezzo, prima dell'emissione dell'avviso. E' pacifico invece che nel caso di specie l'odierno ricorrente ha chiesto l'applicazione del criterio del prezzo valore solo dopo aver ricevuto l'avviso di rettifica e precisamente con l'istanza presentata all'amministrazione perchè questa annullasse l'avviso in autotutela. Ne consegue che la sentenza impugnata, sebbene contenga un errore di motivazione nella parte in cui vi si afferma che l'opzione del prezzo-valore non è esercitabile in caso di trasferimenti prodotti da sentenza ex art. 2932, c.c. , è corretta nella conclusione secondo la quale nel caso di specie il criterio del prezzo valore non era applicabile.

5.1. Il secondo motivo di ricorso deve quindi essere rigettato.

6. Il primo motivo resta assorbito investendo l'affermazione con cui la CTR ha ritenuto esistenti condizioni di avvalimento dell'opzione del prezzo-valore ulteriori rispetto a quella -non verificatasi- di un tempestivo esercizio dell'opzione stessa.

7. Il terzo motivo è fondato.

7.1. La CTR, dopo aver escluso l'applicazione criterio del prezzo-valore ed aver quindi riconosciuto legittimo l'esercizio del potere di rettifica da parte dell'amministrazione (secondo quanto disposto dal D.P.R. n. 131/86, art. 52, comma 5-bis ,), avrebbe dovuto prendere in esame -ed ha invece del tutto trascurato- le risultanze della documentazione indicata, in modo adeguato anche ai fini della autosufficienza del motivo, nelle pagine 24 ss. del ricorso.

8. In relazione al quarto e al quinto motivo di ricorso valgono le considerazioni che seguono.

8.1. La Ctr ha in effetti omesso di pronunciare sulla questione che le era stata sottoposta, della applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (come sostenuto dal contribuente) anzichè proporzionale (come applicate dall'amministrazione) trattandosi di immobile di rilevanza storico-artistica. Tuttavia, trattandosi di questione di puro diritto, la Corte può immediatamente decidere senza disporre rinvio che si risolverebbe in un inutile prolungamento dei tempi del processo in contrasto con il principio di ragionevole durata sancito dalla Cost , art. 111 .

8.2. La tesi del contribuente è fondata. Questa Corte infatti con ordinanza n. 32598 del 9/11/2021, (la quale, merita evidenziare, ha anche dato conto al punto 1.6. della motivazione

delle ragioni del superamento della precedente giurisprudenza di legittimità), ha già chiarito che "a seguito della modifica apportata all' art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 347 del 1990 (recante il testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale), dal D.L. n. 185 del 2008, art. 30, comma 5-bis , conv. con modif. dalla l. n. 2 del 2009 - nel senso della sostituzione delle parole "quarto e quinto periodo" con le parole "quarto, quinto e nono periodo" - le imposte ipotecaria e catastale sul trasferimento degli immobili di interesse storico, artistico e archeologico si applicano in misura fissa, atteso che, al momento della suddetta modificazione, l'originario terzo periodo dell'art. 1, comma 1, della tariffa, parte prima, allegata dal D.P.R. n. 131 del 1986 , che fa riferimento al predetti immobili, era "slittato" al quarto periodo".

9.In conclusione devono essere accolti il terzo, il quarto e il quinto motivo di ricorso, deve essere rigettato il secondo motivo di ricorso e deve essere dichiarato assorbito il primo. La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al terzo motivo di ricorso e la causa va rinviata alla competente corte territoriale. Fino da ora la Corte può decidere nel merito sulle questioni poste con il quarto e quinto motivo, nel senso che l'imposta ipotecaria e l'imposta proporzionale sono dovute in misura fissa;

10. Il giudice del rinvio dovrà decidere anche delle spese del processo.

P.Q.M.

la Corte accoglie il terzo, il quarto e il quinto motivo di ricorso, rigetta il secondo motivo di ricorso e dichiara assorbito il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al terzo motivo di ricorso e rinvia la causa alla corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia;

decide fino da ora nel merito, in relazione al quarto e quinto motivo di ricorso, accogliendo il ricorso originario nella parte relativa all'imposta ipotecaria e all'imposta proporzionale e dichiarando che le stesse sono dovute in misura fissa.

Così deciso in Roma, il 11 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 27 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza