

Sentenza del 12/02/2025 n. 3614 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Avvocatura generale dello Stato ricorre per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata con cui la CTR, confermando la decisione di primo grado, dichiarava l'illegittimità di due avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio ai fini Irpef, quale reddito diverso ai sensi dell' art. 67 , co. 1, lett. b) TUIR per l'anno d'imposta 2008.

Gli atti impositivi avevano invero ad oggetto la ripresa a tassazione della plusvalenza immobiliare generata dalla cessione di un fabbricato, pervenuto alle contribuenti per successione ereditaria della madre, e di cui costoro avevano successivamente riscattato a titolo oneroso anche il diritto di usufrutto dalla nonna. Le contribuenti avevano dunque maturato il diritto di usufrutto in un momento successivo a quello dell'acquisto della nuda proprietà, pervenuta iure hereditatis così consolidando, in un momento successivo all'acquisto, la piena proprietà dell'immobile. Accadeva altresì che le contribuenti avessero acquistato detto usufrutto ad un prezzo irrisorio, pari al 25% del suo valore, perché parametrato all'età della nonna cedente.

Orbene, secondo la tesi dell'Ufficio all'atto della successiva alienazione, avvenuta l'anno dopo e quindi entro i cinque anni successivi al predetto consolidamento del diritto dominicale, il valore dell'usufrutto e la relativa aliquota avrebbero dovuto essere parametrati all'età (inferiore rispetto a quella della nonna) delle "nuove" cedenti, con conseguente aumento della corrispondente percentuale (90%) e del relativo valore tassabile. Doveva invero trovare applicazione quanto previsto dall'art. 67, co. 1, lett. b) così come interpretato dalla risoluzione n. 188/E/2009 e non anche a termini della risoluzione n. 218/E/2008.

La CTR riteneva invece illegittimo l'operato dell'Ufficio giacché volto a modificare l'aliquota applicabile in ragione dell'età delle venditrici in spregio alla ratio legis, che era quella di tassare l'aumento tra valore di acquisto e vendita nella stessa percentuale.

Il ricorso erariale è affidato ad un unico motivo, cui resistono le contribuenti con tempestivo controricorso.

Con memoria depositata in prossimità dell'adunanza del 3 aprile 2024, il Patrono della parte contribuente ha rappresentato la propria sopravvenuta incompatibilità per essere stato inserito nell'albo degli avvocati del libero foro difensori di Agenzia delle entrate Riscossione, dichiarando

di aver rinunciato al mandato, ma senza aver riscontro dalle sue assistite, che non hanno peraltro provveduto a nominare altro difensore.

In prossimità dell'odierna udienza, il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dottoressa Paola Filippi, ha depositato requisitoria in forma di memoria chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Viene proposto unico motivo.

Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate avanza censura ex art. 360 , co. 1, n. 3 c.p.c. violazione degli artt. 9 , co. 5, 67 e 68 TUIR e falsa applicazione delle norme in tema di INVIM.

In sintesi, critica la sentenza per aver la CTR fatto mal governo del disposto di cui all'art. 67 cit., avendo fatto decorrere il calcolo del quinquennio per la tassazione della plusvalenza dalla sola data di acquisto dell'usufrutto e non della piena proprietà. Riportando per esteso il contenuto della risoluzione n. 188/2009, denuncia l'illegittimità della sentenza per non aver la CTR considerato che la vendita di cui trattasi aveva ad oggetto il trasferimento di due diritti acquisiti in momenti diversi, sottolineando comunque l'intento speculativo rispetto all'usufrutto acquisito l'anno antecedente quello di vendita. Rispetto a quest'ultimo, criticava poi la decisione impugnata che aveva applicato i coefficienti di legge parametrati all'età del vecchio proprietario anziché a quelli delle cedenti quali nuove titolari del diritto di proprietà ormai consolidato.

In via preliminare, va disattesa l'eccezione di inammissibilità svolta dalla difesa delle contribuenti ed avente ad oggetto l'elusione del divieto di doppia conforme ex art. 348 , co. 4, c.p.c. Invero detta disposizione sancisce l'inammissibilità del ricorso per cassazione solo limitatamente alle ipotesi di vizio promosso ex art. 360 , co. 1, n. 5 c.p.c., diverso dalla censura in esame (cfr. Cass., V, n. 24508/2022).

Parimenti va respinta l'ulteriore eccezione di inammissibilità del motivo, perché non conforme ai precetti di formulazione della censura ex art. 360 n. 3 c.p.c., e fondata sul presupposto per cui la violazione di una norma di diritto comporta l'erronea ricognizione della fattispecie astratta disciplinata dalla norma e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa, laddove l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, quale sarebbe quella odierna secondo la tesi delle controricorrenti, è invece esterna all'esatta interpretazione della norma, inerendo alla valutazione del giudice di merito e solo sotto l'aspetto del vizio di motivazione.

Anche detta eccezione è palesemente infondata tenuto conto che non vi è contestazione alcuna sulla fattispecie concreta oggetto di scrutinio e sulla sua erronea ricostruzione, tanto che nemmeno le controricorrenti identificano i ridetti profili di "erronea ricognizione".

Tanto premesso, il motivo è fondato e va accolto.

Va ricordato che l' art. 9 , co. 5, del D.P.R. n.917 del 1986 (TUIR) prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, 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. Tale disposizione stabilisce, quindi, con presunzione assoluta che, ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina relativa alle cessioni a titolo oneroso vale anche per gli atti a titolo oneroso che comportino la "costituzione" o il trasferimento di diritti reali di godimento (enfiteusi, superficie, usufrutto, servitù, uso, abitazione ed anche diritto di superficie) (cfr. Cass., V, n. 16690/2021). Pertanto, il corrispettivo incassato per la cessione di un diritto reale di godimento genera una plusvalenza tassabile, purché alle condizioni di cui all'art. 67 comma 1 lettera b) in caso di persona fisica.

Parimenti l' art. 67 , comma 1, lett. b, TUIR pone la presunzione assoluta dello scopo speculativo (la c.d. "plusvalenza") in qualunque cessione a titolo oneroso di beni immobili che siano stati acquistati o costruiti da non oltre cinque anni e che non siano stati destinati ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione, sicché il presupposto impositivo è integrato nel concorso degli elementi costitutivi della fattispecie normativa, essendo irrilevanti i motivi espliciti o taciti che abbiano spinto il contribuente a compiere l'operazione (cfr. Cass., V, n. 4757/2021).

Ciò premesso, va anche ricordato come questa Corte abbia già affermato che il decesso dell'usufruttuario e il consolidamento del diritto di proprietà in capo all'ex nudo proprietario non possono avere alcuna incidenza ai fini tributari solo ove il decesso dell'usufruttuario e il predetto consolidamento siano successivi -e non antecedenti, come nella fattispecie in commento- all'alienazione del bene (cfr. Cass., V, n. 16176/2020).

Inoltre, nella fattispecie in esame, viene in considerazione la cessione del diritto dominicale pieno e non quella del diritto di usufrutto, la cui (sola) durata è notoriamente vincolata alla vita dell'usufruttuario, che invero non può eccedere ai sensi della norma inderogabile dell' art. 979 c.c. (cfr. Cass., V, n. 31642/2019 che richiama in motivazione Cass., 12 ottobre 1965, n. 2119).

Può dunque essere enunciato il seguente principio di diritto: In tema di plusvalenza da cessione, in caso di consolidamento dell'usufrutto alla nuda proprietà prima della cessione, il valore iniziale dell'immobile su cui calcolare la plusvalenza non deve tener conto del valore dell'usufrutto riscattato, ma dev'essere calcolato sulla base degli indici dominicali, in disparte ogni valutazione sull'età del precedente usufruttuario da cui procede il riscatto.

La C.T.R. ha dunque fatto mal governo dei principi complessivamente sanciti da questa Corte, giacché non ha considerato che oggetto di trasferimento non era il diritto di usufrutto, quale unico diritto vincolato all'età dell'usufruttuario, ma il diverso diritto di proprietà, ormai pacificamente consolidatosi in capo alle nuove cedenti. Parimenti non ha considerato che il consolidamento è avvenuto prima della vendita, e non successivamente, e precisamente prima del decorso del quinquennio, con conseguente applicazione della presunzione assoluta innanzi ricordata.

In definitiva, il ricorso è fondato e merita accoglimento; la sentenza dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito, perché si uniformi ai sopra enunciati principi e regoli le spese di questo giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Campania - Napoli, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 27 novembre 2024

Depositato in Cancelleria il 12 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza