

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10695 Anno 2018

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: BALSAMO MILENA

Data pubblicazione: 04/05/2018

ORDINANZA

sul ricorso 23199-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

2018
803
in ROMA VIA MONTE DELLE GIOIE 13, presso lo studio dell'avvocato CAROLINA VALENSISE, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 12/2013 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 22/02/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20/03/2018 dal Consigliere Dott. MILENA BALSAMO;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha chiesto l'accoglimento del 1° motivo, rigetto del 2° motivo di ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, sulla base di due motivi, avverso la sentenza della C.T.R. di Milano n. 12/28/13 depositata 22/2/13
[11.01.2013] con la quale è stata confermata la decisione di primo grado che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso nei confronti di CO

con il quale, in relazione all'anno d'imposta 20005, era stata recuperata a tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione di terreni edificabili effettuata dal contribuente.

2. Riteneva il giudice di appello che l'Ufficio non avesse provato che il valore dell'immobile indicato nell'avviso di accertamento corrispondesse all'effettivo prezzo di vendita, non potendosi applicare per analogia le regole relative all'imposta di registro, attesa la diversa natura delle due imposte; che, inoltre, la rivalutazione ex lege 448/2001 doveva ritenersi valida anche se l'imposta sostitutiva era stata versata per intero dall'altro comproprietario, avendo l'erario ricevuto quanto dovuto e non avendo subito alcun danno dal versamento unico dell'imposta.

Resiste con controricorso la contribuente, integrando le difese svolte con memoria depositata ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Il P.G. conclude per l'accoglimento del primo motivo ed il rigetto del secondo motivo del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7 L. 448/2001 e degli artt. 17 e 19 D.lgs 241/1997 ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., censurando la sentenza impugnata per aver ritenuto erroneamente che il versamento dell'intera imposta da parte del comproprietario avesse comunque consentito il perfezionamento della fattispecie di rivalutazione dei terreni ex l. 448/2001, atteso che il versamento deve essere, invece, effettuato individualmente dai soggetti titolari del diritto di proprietà.

2. Al riguardo richiama il disposto dell'art. 7 citato che a sua volta fa riferimento alle modalità di versamento di cui al capo III d.lgs 241/97, in virtù del quale il versamento deve essere effettuato con il codice fiscale del contribuente, cui la dichiarazione fa riferimento, ai fini della validità del

versamento delle imposte, nonchè il carattere personale ed individuale della delega al pagamento, espressamente previsto dall'art. 17 e dall'art. 19 D.lgs 241/97

3. Con il secondo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 51 e 52 commi 1 e 3 DPR 131/86, dell'art. 21 D.lgs 546/92, degli artt. 67 comma 1 lett. b e 68 TUIR e artt. 2728 e c.c. 2697 cod. civ., ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., la ricorrente lamenta che la C.T.R. ha disatteso il consolidato principio di diritto in base al quale il valore di mercato determinato in via definitiva ai fini dell'imposta di registro può essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria come dato presuntivo per l'accertamento della plusvalenza, restando a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione.

4. Preliminarmente, osserva questa Corte, con riferimento al secondo motivo, che il principio di diritto più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induktiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro (*ex plurimis*, Cass. n. 16254 del 2015), è ormai superato alla stregua dello *ius superveniens* di cui all'art. 5, 3° comma, d.lgs. n. 147 del 2015.

A tenore della norma indicata, infatti: "Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5 bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347".

La presunzione sin qui affermata in via giurisprudenziale circa la corrispondenza del valore in base al valore definito ai fini dell'imposta di registro, dunque, non è più valida alla stregua della nuova disposizione normativa, che ponendosi espressamente quale norma d'interpretazione autentica, ai sensi

dell'art. 1 comma 2 della L. n. 212/2000, è applicabile retroattivamente. Tale presunzione pertanto, non è più legittima, secondo il disposto del succitato art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147/2015, solo sulla base del valore, anche se dichiarato, accertato o definito, ai fini dell'imposta di registro (cfr. Cass. n. 6135 del 2016; 11543 del 2016; Cass. nn. 6135 e 11543 del 2016; Cass. n. 12265 del 2017; Cass. n. 27783/2017).

5. Con riferimento al primo motivo, si osserva quanto segue.

Come ~~ha~~ già chiarito da questa Corte (Sez. 5, n. 24057 del 12/11/2014), «*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 casi dire), l'Amministrazione finanziaria riceve un immediato introito fiscale».*

Sempre questa Corte (Sez. 5, n. 3410 del 20/02/2015) ha poi precisato che «*assumono efficacia determinante, ai fini del perfezionamento della procedura in questione, da un lato, la redazione di una perizia giurata di stima, e, dall'altro, l'assoggettamento del detto valore ad imposta sostitutiva attraverso il versamento della stessa nel termine su precisato*», cosicché «*la scelta del contribuente di optare (attraverso la perizia giurata di stima ed il versamento anche solo della prima rata dell'imposta sostitutiva) per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni costituisce atto unilaterale dichiarativo di volontà, che, giunto a conoscenza del destinatario Amministrazione Finanziaria (attraverso il detto pagamento dell'imposta sostitutiva) comporta di per sé quale suo effetto (per quanto detto sopra) la rideterminazione del valore della partecipazione, e, pertanto, in base ai principi generali di cui all'art. 1324 c. c. e art. 1334 c.c. e segg. non può essere revocato per scelta unilaterale del contribuente*».

L'art. 7 cit. prevede poi al secondo comma: «*L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è pari al 4 per cento del valore determinato a norma del comma 1 ed è versata, con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro il 16 dicembre 2002*»; al terzo comma: «*l'imposta sostitutiva*

può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a partire dalla predetta data del 16 dicembre 2002».

Secondo l'agenzia, gli artt. 17 e 19 del d.lgs 241/97 imporrebbero, ai fini della validità del versamento delle imposte stesse, il versamento pro quota con indicazione del codice fiscale del contribuente.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto a dettare alcune regole mediante l'emanazione di circolari e risoluzioni, e precisamente con la Circolare n. 9/E del 30.01.2002 (paragrafi 7.1 e 7.2), la Risoluzione 31/E del 31.01.2002, la Circolare 15/E del 01.02.2002 (paragrafo 3), la Circolare 55/E del 20.06.2002 (paragrafo 12) e la Circolare 81/E del 06.11.2002.

Con la summenzionata risoluzione 31/E del 31.01.2002, l'Agenzia ha istituito il codice tributo per il versamento dell'imposta sostitutiva, disponendo testualmente: "*Sul valore del terreno, come rilevato dalla perizia, va pagata una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi in misura pari al 4%*", quindi per il totale e non pro quota. Nelle more della proroga, venne emanata il 16.11.2002 la Circolare n. 81/E.

Con questo nuovo documento di prassi l'Agenzia, al paragrafo 2.1, prevede che "*Per determinare la quota di terreno da affrancare è tuttavia necessario che il singolo comproprietario determini mediante perizia giurata di stima, da redigere nei modi indicati dall'art. 7 della legge n. 448 del 2001, il valore dell'intera area alla data del primo gennaio 2002, in modo da poter assoggettare all'imposta sostitutiva del 4% la percentuale di tale valore corrispondente alla propria quota di comproprietà.*"; nella medesima circolare l'Agenzia afferma, al paragrafo 2.5, che in caso di comproprietà il versamento deve essere effettuato da ciascun comproprietario con riferimento alla propria quota.

6. Sennonchè, la disciplina normativa(artt. 17 e 19 d.lgs 241/97) non prevede una specifica causa di nullità legata alla modalità del versamento e neppure versamenti separati da parte dei singoli comproprietari (*specifico solo che l'imposta sostitutiva deve essere versata sul "valore di perizia" che deve riguardare, secondo l'Agenzia, l'intera area*); né sancisce sanzioni in caso di adempimento del terzo ovvero di versamento integrale effettuato dal

comproprietario, il quale, pertanto, non può impedire il perfezionamento della procedura in esame.

Unico obbligo previsto dall'art. 7 della legge 448/2001 è, difatti, il versamento dell'imposta complessivamente dovuta, la quale può essere corrisposta anche attraverso un versamento cumulativo (ad opera di uno dei comproprietari).

7. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Sussistono i presupposti per la compensazione delle spese, tenuto conto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale.

Non sussistono i presupposti per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, ai sensi dell'art. 13, comma 1- *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012, da parte della ricorrente, Agenzia delle entrate: tale obbligo non trova applicazione trattandosi di una Amministrazione dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, è esentata dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (Cass. sez. unite 8 maggio 2014, n. 9338; Cass. sez. sempl. 29 gennaio 2016, n. 1778 e 14 marzo 2014 n. 5955).

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Compensa le spese.