

GIURISPRUDENZA

CAS 31-05-2016 n.11307 sez. T Sentenza

TRIBUTI - IRPEF - PLUSVALENZE IMMOBILIARI - CONTRATTO PRELIMINARE DI VENDITA - CLAUSOLA PENALE - MANCATO ADEMPIMENTO DELL'ACQUIRENTE - TASSAZIONE - ART. 6, TUIR

Svolgimento del processo

P.G.P. propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi ed illustrato con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria che, rigettandone l'appello, ha confermato la legittimità dell'avviso di accertamento, ai fini dell'IRPEF per l'anno 2005, relativo all'incameramento della somma di euro 457.158 a titolo di caparra penitenziale, convenuta con il preliminare di compravendita - non seguito dalla stipula del definitivo - sottoscritto con la spa E.I., ed avente ad oggetto terreni agricoli in Crotona al prezzo pattuito di euro 22.857.915.

Secondo il giudice d'appello, premesso che la caparra andava inquadrata nella previsione dell'art. 6, comma 2, del tuir, secondo il quale sono considerati redditi della stessa categoria di quelli perduti "le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di diritti", andava affermata la tassabilità della caparra incamerata, che costituiva il risarcimento della perdita dei proventi che, per loro natura, avrebbero generato redditi tassabili per un soggetto privato, con il conseguimento di una plusvalenza ai sensi dell'art. 67 del tuir.

L'Agenzia delle entrate si è limitata a depositare atto di costituzione ai fini della partecipazione all'udienza di discussione.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il ricorrente, denunciando "nullità della sentenza che ha confermato la decisione di primo grado per aver ritenuto legittimo l'accertamento originariamente impugnato, pur in presenza di un difetto di motivazione per intrinseca contraddittorietà", ravvisa nella sentenza erroes in iudicando ed in procedendo dolendosi, segnatamente, della "emessa pronuncia sul motivo di appello con il quale il contribuente lamentava il vizio di una sentenza di primo grado appiattita/fotocopia delle tesi erariali, limitandosi a rilevare che "i giudici di prime cure, condividendo l'operato dell'ufficio impositore, hanno applicato alla fattispecie in esame l'art. 6, comma 2, in correlazione all'art. 67 (redditi diversi), comma 1, lettera a), del dPR 917/1986.

Il motivo è infondato.

Il Collegio anzitutto rileva come secondo l'insegnamento del giudice della nomofilachia, "nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in nodo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto di imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato" (Cass., sez. un. 16 gennaio 2015, n. 642).

Nella specie, poi, il giudice d'appello - dopo aver rilevato che la Commissione provinciale "condividendo l'operato dell'Ufficio aveva applicato alla fattispecie l'art. 6, comma 2, in correlazione all'art. 67 (redditi diversi), comma 1, lettera a), del d.P.R. 917/1986 - ha sottoposto nelle pagine seguenti (pagg. 4, 5 e 6) ad argomentato esame critico quanto affermato dal giudice di primo grado, pervenendo alla conclusione che "la penale è assoggettabile ad imposizione diretta, in quanto la prestazione principale rimasta ineseguita (cessione dell'immobile) avrebbe costituito reddito ai sensi dell'art. 67, comma 1, del tuir, ed ha così puntualizzato che "il Collegio condivide quindi le asserzioni dell'ufficio circa la tassabilità della caparra incamerata costituendo la stessa il risarcimento della perdita dei proventi che, per loro natura e in base a quanto sopra considerato avrebbero generato redditi tassabili per un soggetto privato, con il conseguimento di una plusvalenza ai sensi dell'art. 67 del tuir".

E' perciò assorbito l'esame degli ulteriori profili del complesso motivo con i quali, per un verso, in ragione dell'asserito "appiattimento" della sentenza di primo grado sulle tesi erariali, il contribuente aveva dubitato della legittimità costituzionale del sistema della giustizia tributaria per "mancanza di terzietà e indipendenza degli organi giurisdizionali tributari di merito, derivanti dalla dipendenza economica e funzionale delle segreterie e dei giudici dal MEF"; e, per altro verso, aveva censurato l'esame compiuto dal giudice d'appello per aver ritenuto legittimo "l'accertamento viziato da motivazione intrinsecamente contraddittoria".

Con il secondo motivo denuncia, sotto il profilo dell'error in iudicando e dell'error in procedendo, la nullità della sentenza impugnata per aver ritenuto legittimo l'accertamento che ha assoggettato a tassazione la somma trattenuta dal contribuente, "soggetto privato, non considerandone la natura puramente di pena privata stabilita convenzionalmente a fronte del recesso di parte premissaria acquirente, non rientrando la stessa in alcuna delle categorie reddituali previste dall'art. 6 del d.P.R. n. 917 del 1986, non essendoci quindi alcun reddito da assoggettare a tassazione separata".

Il motivo è infondato, in quanto non vengono contestate in modo idoneo le ragioni dell'imponibilità della somma convenuta, e percepita dal contribuente, alla luce della disciplina delle imposte sui redditi, ed a ben vedere non viene individuato l'errore o gli errori di diritto connessi dal giudice d'appello.

La Commissione regionale ha infatti condiviso la ritenuta tassabilità della caparra incassata dal contribuente, per inadempimento della parte promissaria acquirente, in ragione della sua riconosciuta "natura risarcitoria, in applicazione della disciplina tributaria prevista dall'art. 6, comma 2, e 67, comma 1, lettera a), del tuir".

Ha osservato infatti, che l'inquadramento della clausola penale rientra pienamente nel disposto dell'art. 6, comma 2, del tuir, secondo il quale sono considerati redditi della stessa categoria di quelli perduti "le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di diritti", concordando la dottrina nell'affermare che, in caso di inadempimento dell'obbligazione principale, la rilevanza dell'imposizione diretta della corresponsione della penale ha per base la visione civilistica della fattispecie come essenzialmente risarcitoria.

"In questa prospettiva - prosegue il giudice di merito - in seno all'incremento patrimoniale che si verifica a vantaggio della parte non inadempiente, con l'introito della penale, sono state individuate, ai fini tributari, una componente risarcitoria della perdita subita ed una componente risarcitoria del mancato guadagno; quest'ultima "è assimilata a reddito, e quindi assoggettata ad imposizione diretta, in quanto surrogatoria del mancato reddito a causa dell'inadempimento dell'altro contraente. Per l'individuazione di tali componenti all'interno della prestazione risarcitoria si è fatto ricorso al criterio riferito all'attitudine a produrre reddito della prestazione principale rimasta ineseguita. In caso affermativo, l'introito della penale viene a sua volta considerato reddito per la parte afferente a tale mancato reddito. ... Ne consegue che la penale è assoggettabile ad imposizione diretta, in quanto la prestazione principale rimasta ineseguita (cessione dell'immobile) avrebbe costituito reddito ai sensi dell'art. 67, comma 1, tuir. Il Collegio condivide quindi le asserzioni dell'Ufficio circa la caparra incamerata costituendo la stessa il risarcimento della perdita di proventi che, per loro natura e in base a quanto sopra considerato avrebbero generato redditi tassabili per un soggetto privato, con il conseguimento di una plusvalenza ai sensi dell'art. 67 del tuir".

Con il terzo motivo il ricorrente si duole dell'omessa pronuncia, in relazione all'art. 360, n. 4, cod. proc. civ., e dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, n. 5, cod. proc. civ. e con riguardo all'incidenza sulla tassazione in discorso della rivalutazione del terreno secondo la previsione degli artt. 7 e 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448.

Il motivo è in parte infondato ed in parte inammissibile.

È infondato sotto il primo profilo, in quanto il giudice d'appello ha esaminato il rilievo, affermando in proposito che "il principio della tassabilità della caparra effettivamente incamerata dal venditore promissario non può essere eluso a causa e per effetto dell'avvenuta "rivalutazione" dei terreni da parte dei venditori (e conseguente pagamento delle maggiori imposte, asserendo il verificarsi di una doppia imposizione della plusvalenza, in caso di conclusione dell'operazione di trasferimento del bene, non emergendo un collegamento funzionale tra l'invocata disciplina favorevole ai proprietari dei terreni rivalutati e il trattamento fiscale della penale (contrattuale)"; ed è invece inammissibile alla stregua di quanto previsto dal n. 5 dell'art. 360 cod. proc. civ., nel testo come sostituito dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, come convertito, in quanto il fatto è stato esaminato dal giudice.

Il ricorso deve essere pertanto rigettato ed il ricorrente condannato al pagamento delle spese, liquidate in euro 5.000 per compensi di avvocato, oltre alle spese prenotate a debito.

Sussistono ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio, liquidate in euro 5.000 per compensi di avvocato oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13.