

14362 11



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 11858/2006

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 16448/2006

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Cron. 14362

Dott. MARIO ADAMO - Presidente - Rep.
Dott. MARIAIDA PERSICO - Rel. Consigliere - Ud. 15/03/2011
Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere - PU
Dott. GIUSEPPE CARACCILO - Consigliere -
Dott. ANTONELLO COSENTINO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 11858-2006 proposto da:

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona
del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE, in
persona del Direttore pro tempore, elettivamente
domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12 presso
l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta
e difende ope legis;

2011

813

- ricorrenti -

contro

PERRA MARIANGELA, PERRA RAFFAELINA;

- intimati -

sul ricorso 16448-2006 proposto da:

PERRA MARIANGELA, PERRA RAFFAELINA, elettivamente domiciliati in ROMA VIA ARENULA 21 presso lo studio dell'avvocato LESTI ISABELLA, rappresentati e difesi dall'avvocato PIRAS GIORGIO jr., giusta delega a margine;

- *controricorrenti e ricorrenti incid.* -

contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, AGENZIA DELLE ENTRATE;

- *intimati* -

avverso la sentenza n. 76/2005 della COMM.TRIB.REG. di CAGLIARI, depositata il 12/01/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 15/03/2011 dal Consigliere Dott. MARIAIDA PERSICO;

udito per il ricorrente l'Avvocato SPINA MARIA LUISA, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto dell'incidentale;

udito per il resistente l'Avvocato PIRAS GIORGIO, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso incidentale, il rigetto di quello principale;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MARCELLO MATERA, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, il rigetto dell'incidentale.





SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Perra Mariangela e Perra Raffaelina impugnavano il silenzio-rifiuto formatosi sulle loro istanze di rimborso - accompagnate da perizia giurata - delle ritenute del 20%, operate dal Comune di Dolianova, sulle somme dallo stesso loro erogate in conseguenza della stipula di un atto di riconoscimento di avvenuta acquisizione del diritto di proprietà di aree assoggettate a procedimento espropriativo per la realizzazione di un P.I.P., già dichiarato di pubblica utilità. Deducevano che solo una parte delle aree occupate era stata destinata a infrastrutture urbane, mentre la restante parte era stata destinata alla successiva assegnazione in lotti ad imprese private e che quindi le ritenute, nella diversa entità loro praticata, erano illegittime sia per l'incostituzionalità della norma, sia, quanto meno, in relazione alle aree non rientranti nella previsione di cui all'applicato art. 11 L. 413/91. L'ufficio resisteva.

La Commissione Tributaria Provinciale, riuniti i due ricorsi, li rigettava.

Le contribuenti appellavano ribadendo le proprie motivazioni. L'Ufficio resisteva.

La Commissione Tributaria Regionale, ritenuta manifestamente infondata l'eccezione di incostituzionalità del cit. art. 11 L. 413/91, disattesa quella relativa all'applicabilità alla fattispecie dei principi enucleati in materia dalla Corte Europea perché ritenuti non afferenti, in parziale riforma della sentenza di primo grado, riconosceva il diritto al rimborso delle ritenute operate sugli importi corrisposti dal Comune di Dolianova quale corrispettivo dei terreni non destinati ad opere di urbanizzazione. Compensava le spese.

Contro tale ultima sentenza ricorre in via principale l'amministrazione finanziaria con ricorso fondato su motivo unico; le contribuenti resistono con controricorso e, a loro volta, propongono ricorso incidentale fondato su motivo unico.



MOTIVAZIONE

1. In via preliminare, si deve rilevare l'inammissibilità, per difetto di legittimazione, del ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, per non essere stato lo stesso parte del giudizio di appello, instaurato con ricorso della sola Agenzia delle Entrate (nella sua articolazione periferica) dopo l'1 gennaio 2001, con conseguente implicita estromissione dell'Ufficio periferico del Ministero (ex plurimis, Cass. S.U. n. 3116/06; Cass. 24245/04).

Le relative spese vengono compensate non avendo tale ricorso comportato un aggravio delle esigenze difensive della controparte

2. Va preliminarmente esaminato, per priorità logica, il ricorso incidentale proposto dalle contribuenti con il quale viene denunciato, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del Protocollo Addizionale n. 1 alla Convenzione Europea per la Salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali e dell'art. 46 comma 1 della stessa Convenzione; e, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., il vizio della motivazione sul punto. Viene dedotto che, contrariamente a quanto erroneamente assunto dal giudice a quo che ha ritenuto che le condanne dell'Italia da parte della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo si riferissero sempre ad un illegale impossessamento dei beni per mancanza di espropriazione legittima, invece le pronunce della Corte non si sono limitate alle fattispecie di illecito spossessamento ed hanno ritenuto che, tanto nell'occupazione acquisitiva che in quella usurpativa, il risarcimento debba essere commisurato alla restituito in integrum, restitutio che, evidentemente, non tollera decurtazioni neanche per imposizione fiscale, soprattutto se quest'ultima è unita alla già pesante decurtazione subita dalle contribuenti attraverso l'atto stipulato con il Comune.

2.1 La censura è infondata.

2.2 Invero l'Articolo 1 del Protocollo n. 1 dispone: "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato



della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali di diritto internazionale. Le precedenti disposizioni non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi oppure di ammende."

2.3 Come espresso in diverse occasioni, la Corte ripete che l'articolo 1 del Protocollo n. 1 contiene tre norme distinte: "la prima norma, esposta nella prima frase del primo paragrafo, è di natura generale ed enuncia il principio del diritto al rispetto dei beni; la seconda norma, contenuta nella seconda frase del primo paragrafo, riguarda la privazione dei beni a certe condizioni; la terza norma, nel secondo paragrafo, riconosce che gli Stati Contraenti hanno il diritto, tra l'altro, di controllare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale Tali norme non sono "distinte" nel senso che non hanno un legame tra loro: la seconda e la terza norma, relative a particolari casi di ingerenza nel diritto al rispetto dei beni, devono essere interpretate alla luce del principio contenuto nella prima norma" (cfr. *James e altri a Regno Unito*, 21 febbraio 1986, Serie A n. 98, che in parte ripete i termini della tesi della Corte in *Sporrong e Lönnroth c. Svezia*, 23 settembre 1982, Serie A n.52, p 24; cfr. anche *The Holy Monasteries c. Grecia*, sentenza del 9 dicembre 1994, Serie A n. 301-A; *Iatridis c. Grecia [GC]*, n. 31107/96, CEDU 1999-II; e *Beyeler c. Italia [GC]*, n. 33202/96, CEDU 2000-I).

In particolare - come affermato nel Provvedimento del 29/03/2006 Grande Camera, caso: *Scordino contro Italia*, Ricorso n. 36813/97 - : "L'ingerenza nel diritto al rispetto dei beni deve contemperare un "giusto equilibrio" tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e il requisito della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo (cfr, tra altre autorità *Sporrong e Ldnroth*, cit supra) . La preoccupazione di conseguire tale equilibrio si riflette nella struttura dell'Articolo 1, visto nella sua interezza, e che comprende quindi la seconda frase che deve



essere letta alla luce del principio generale enunciato nella prima frase. In particolare, deve sussistere un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati ed il fine che si cerca di realizzare con qualsiasi voglia misura applicata dallo Stato, comprese le misure che privano una persona dei suoi beni (cfr. *Pressos Campania Naviera S.A. e altri c. Belgio*, sentenza 20 novembre 1995, Serie A n. 332; *L'ex re di Grecia e altri c. Grecia* [GC], n. 25701/94; e *Sporrong e Lonnroth*, cit, supra). Nel determinare se venga soddisfatto tale requisito, la Corte riconosce che lo Stato gode di un ampio margine di discrezionalità sia nello scegliere i mezzi di attuazione che nell'accertare se le conseguenze derivanti dall'attuazione siano giustificate nell'interesse generale per il conseguimento delle finalità della legge in questione (cfr. *Chassagnou e altri c. Francia* [GC], n. 25088/94, 28331/95 e 28443/95).

2.4 In definitiva, e su questo si incentra il potere di riesame della Corte, è necessario che la misura contestata rispetti il giusto equilibrio richiesto e in particolare che essa non imponga un onere sproporzionato sui ricorrenti (cfr. *Jahn e altri c. Germania* [GC], n. 46720/99, 72203/01 e 72552/01).

2.5 Dalla ricostruzione testè effettuata dei principi affermati dalla Corte Europea in sede di applicazione dell' art. 1 del Protocollo Addizionale n. 1 alla Convenzione Europea per la Salvaguardia dei diritto dell'Uomo e delle Liberta Fondamentali discende che il "giusto equilibrio" tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e il requisito della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo, incluso quello di proprietà, discende normalmente dalla normativa che individua, disciplina e determina sia le ipotesi di ingerenza dell'Ente Pubblico sulla proprietà privata, sia il quantum da corrispondere in tali casi al privato spogliato del suo diritto di proprietà.

Ne consegue che la misura qui contestata, ovvero la ritenuta fiscale del 20% di cui al comma 7 dell'art. 11 L. 413/1991, non incide e non può in alcun modo incidere sul "giusto equilibrio", attenendo non certo ai



fondamentali momenti sopra enunciati, ma solo al momento successivo dell'esercizio del potere impositivo dello Stato sui propri contribuenti.

Invero la normativa fiscale in discussione (L. 413/91) stabilisce che le somme costituenti plusvalenze (costituite dai corrispettivi pagati al proprietario - non imprenditore - di terreni aventi determinate destinazioni urbanistiche sotto forma di indennità di esproprio per cessione volontaria in sede espropriativa o di indennizzo per acquisizione coattiva, conseguente ad occupazione d'urgenza divenuta illegittima) siano (ovviamente e regolarmente) tassate attraverso due modalità, la cui scelta è rimessa al contribuente: o quest'ultimo opterà per la tassazione ordinaria, oppure l'ente erogante opererà su dette plusvalenze una ritenuta del venti per cento, a titolo d'imposta. Appare chiaro che, in entrambi i casi, è in discussione non il principio di un risarcimento commisurato alla restituzione in integrum o quello di un'indennità ragionevolmente rapportata al valore dei beni, bensì la scelta operata discrezionalmente e legittimamente dal legislatore italiano sulle modalità attraverso le quali tassare una plusvalenza realizzata da un contribuente.

2.6 Tanto ha trovato riscontro in alcune pronunce della Corte Costituzionale che, chiamata a pronunciarsi sull'art. 11 della L. 413/91, ha sottolineato la necessità di distinguere gli aspetti fiscali da quelli sostanziali-indennitari, con rigorosa delimitazione dei rispettivi ambiti di riferimento, nel senso che la questione circa la congruità dell'indennizzo è estranea all'area di operatività dell'art. 53 cost. (sent. nn. 283/1993 e 148/1999) e, all'inverso, quando sia censurata una misura fiscale alla stregua di provvedimento ablatorio, la denuncia di incostituzionalità è disattesa ove sia rinvenibile una giustificazione economica alla specifica imposizione, indipendentemente dall'incidenza sul patrimonio del soggetto passivo, purché sussista il collegamento oggettivo del tributo ad un concreto presupposto impositivo (sentenza n. 21 del 1996)



2.7 Una indiretta conferma a quanto sin qui affermato discende altresì dall'assunto delle ricorrenti incidentali di dover considerare, per ritenere l'eccepito contrasto con la Convenzione Europea, che la suddetta ritenuta andava a cadere, nel loro specifico caso concreto, su importi già decurtati rispetto al valore venale dei beni.

In effetti nell'atto pubblico stipulato il 17.6.97 con l'ente erogante (Comune di Dolianova) *"Le parti si danno reciprocamente atto che in via transattiva - nonostante la recente dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 5 bis comma 6° del D.L. n. 333 del 1992, convertito in L. 359 del 1992, come sostituito dall'art. 1 comma 65 della L. 28 dicembre 1995 n. 549, pronunciata dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 369 del 1996 - l'importo del controvalore capitale dovuto per l'avvenuta acquisizione del diritto di proprietà è stato decurtato....."* Se, dunque, dal contenuto dell'atto pubblico, riportato testualmente dalle contribuenti, risulta l'effettiva decurtazione degli importi corrisposti rispetto al valore venale dei beni, risulta altresì che tanto è frutto di una consensuale e transattiva volontà delle parti (che, peraltro, non risulta impugnata). Tale decurtazione, pertanto, non assume rilevanza alcuna con riferimento alla eccepita violazione dei principi di cui al Protocollo Addizionale della Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo.

Il ricorso incidentale deve pertanto essere rigettato.

3. L'Agenzia, con il ricorso principale, denuncia ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 11 commi 5 e 7 della L. 413/1991 e 27 della L. 865/71; deduce l'erroneità dell'interpretazione data al cit. art. 11 dal giudice a quo, in contrasto con la ratio legis che è quella di sottoporre a tassazione i corrispettivi delle acquisizioni di aree funzionali alla realizzazione di un'opera pubblica latu senso intesa.

3.1 La censura è fondata secondo il principio già enucleato da questa Corte " In tema di imposte dirette sui redditi, ai sensi dell'art. 11, comma 5, l. 30 dicembre 1991 n. 413, sono sottoposte a tassazione le plusvalenze



realizzate mediante percezione della indennità di esproprio a seguito di una procedura di espropriazione per pubblica utilità o di cessione di terreni fabbricabili, quale che sia la finalità concreta - realizzazione di un'opera pubblica o di un'opera di pubblica utilità, categoria quest'ultima nella quale rientrano gli insediamenti produttivi e gli impianti industriali, pur se realizzati da privati, previsti dagli strumenti urbanistici - a cui la medesima procedura sia preordinata. Pertanto, attesa la irrilevanza sia del titolo sia della finalità dell'opera che realizza il trasferimento, la plusvalenza è soggetta a tassazione tanto se il trasferimento avviene a seguito di cessione a titolo oneroso, riconducibile ad una scelta libera ed autonoma del cedente, quanto se il trasferimento avviene forzosamente a seguito di espropriazione, di cessione volontaria o di occupazione appropriativa per la realizzazione di un'opera pubblica o di pubblica utilità "(Cass. n. 8621 del 2004).

3.2 A tale principio questo collegio intende dare continuità rilevando che la norma tributaria in esame mira espressamente ad armonizzare il sistema di imposizione delle plusvalenze da redditi diversi previsto dall'art. 81 comma 1 lett. b) del d.P.R. 917/1986, come modificato dal comma 1 lett. f) dello stesso art. 11, stabilendo l'assoggettamento ad IRPEF, mediante ritenuta del 20% da parte degli enti eroganti e con facoltà per il contribuente di optare per la tassazione ordinaria -comma 7-, sia delle plusvalenze conseguenti alla percezione di indennità di esproprio o di somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi, sia delle somme dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a tali terreni, sia delle indennità di occupazione e degli interessi comunque dovuti sulle somme indicate -comma 6-, in sintesi di tutte le plusvalenze realizzatesi a seguito della procedura espropriativa per pubblica utilità (conf. Cass. 16241 del 2004).

Per una corretta esegesi della norma occorre ricordare che né la legge fondamentale che regola la materia (n. 2359/1865) né la legislazione



successiva, hanno distinto l'istituto dell'espropriazione per opera pubblica come figura giuridica diversa dall'espropriazione per l'edilizia residenziale (contemplata invece specificamente), trattandosi in ogni caso della medesima espropriazione per pubblica utilità, del cui <genus> entrambe sono delle <species>.

Un rapido, e necessariamente sommario, excursus delle norme in materia segnala un'indicazione in tal senso; basti considerare l'art. 5 bis del d.l. n. 333/92 convertito in legge n. 359/92, che uniforma l'indennità per tutte le opere dichiarate di pubblica utilità, siano esse realizzate da soggetti pubblici che da privati, ovvero lo stesso testo unico sulle espropriazioni approvato col d.p.r. n. 327/2001, che unifica nella categoria delle opere di interesse generale le opere pubbliche e quelle di pubblica utilità.

3.3 In considerazione di quanto esposto si ritiene quindi che il ricorso debba essere accolto.

4. Le spese vengono regolate come in dispositivo, in applicazione del principio della soccombenza.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi; dichiara l'inammissibilità del ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze ^{CON COMPENSAZIONE DELLE SPESE FRA LE PARTI} *M* e accoglie il ricorso principale dell'Agencia e rigetta quello incidentale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta i ricorsi introduttivi delle contribuenti. Condanna le contribuenti, in solido tra loro, alle spese dell'intero giudizio ^{DI CUI € 80000 PER ONORARI E 60000 PER DIRITTI} *M* che liquida in €1500,00 *V* per ciascuno dei gradi di merito ed in €9.000,00, oltre spese prenotate a debito per il grado di legittimità.

Così deciso in Roma, il 15 marzo 2011

Il consigliere estensore

(Mariacida Persico) *Mariacida Persico*

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 30.6.10. 2011.....

Il Presidente

(Mario Adamo) *Mario Adamo*



Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

Antonella Frezza

Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

Antonella Frezza