

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile**Sentenza 20 febbraio 2015, n. 3410****Massima**

Tributi erariali diretti - Imposta sul reddito delle persone fisiche (i.r.p.e.f.) (tributi posteriori alla riforma del 1972) - Redditi di impresa - Determinazione del reddito - Plusvalenze patrimoniali - Plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. c) e c bis) del d.p.r. n. 917 del 1986 - Procedura di rideterminazione del valore di acquisto - Presupposti - Natura - Conseguenze - Irrevocabilità unilaterale della scelta del contribuente.

Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. c) e c-bis), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per il perfezionamento della procedura di rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni prevista dall'art. 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, non assume alcuna rilevanza la compilazione del quadro "RT" della dichiarazione dei redditi, ma ha rilievo decisivo la redazione della perizia giurata di stima, nonché l'assoggettamento all'imposta sostitutiva del valore così definito - attraverso il versamento, entro il 16 dicembre 2002, dell'intero importo o, nel caso di rateizzazione, anche della sola prima rata - sicché, a seguito di tale manifestazione unilaterale di volontà del contribuente, portata a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria, si produce l'effetto della rideterminazione del valore della partecipazione, non più unilateralmente revocabile.

Integrale

Partecipazione societaria - Rivalutazione - Legge 448 del 2001 - Prima rata - Istanza di rimborso - Presupposti - Circolare dell'agenzia delle entrate 35/e del 2004 - Determinazione del valore - Criteri - Iscrizione a ruolo - Decadenze - Dpr 602 del 1973

Integrale

Partecipazione societaria - Rivalutazione - Legge 448 del 2001 - Prima rata - Istanza di rimborso - Presupposti - Circolare dell'agenzia delle entrate 35/e del 2004 - Determinazione del valore - Criteri - Iscrizione a ruolo - Decadenze - Dpr 602 del 1973

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DI IASI Camilla - Presidente

Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere

Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere

Dott. CIGNA Mario - Consigliere

Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 15433-2008 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

(OMISSIS), elettivamente domiciliata in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), rappresentata e difesa dall'avvocato (OMISSIS) con procura notarile del Not. Dr. (OMISSIS) in (OMISSIS) rep. n. 36295 del 20/10/2014;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 61/2007 della COMM.TRIB.REG. di ROMA, depositata il 18/04/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 31/10/2014 dal Consigliere Dott. MARIO CIGNA;

udito per il ricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MASTROBERARDINO Paola che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

(OMISSIS) ha proposto ricorso dinanzi alla CTP di Roma avverso il silenzio-rigetto opposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di istanza 12-4-2004 con la quale aveva chiesto il rimborso della somma di euro 150.000,00, versata il 16-12-2002 quale prima rata per la rivalutazione di partecipazione societaria Legge n. 448 del 2001, ex articolo 5 e successivamente richiesta come rimborso non intendendo più procedere alla detta rivalutazione.

L'adita CTP ha rigettato il ricorso.

Con sentenza depositata il 16-4-2007 fa CTR Lazio, in accoglimento dell'appello della contribuente, ha ordinato il rimborso della somma richiesta; in particolare la CTR ha evidenziato che la contribuente, seppur in un secondo tempo ma comunque nei termini di presentazione della dichiarazione, aveva operato una rettifica della stessa, non compilando il quadro RT del mod. unico 2003 (nel quale dovevano essere indicate le eventuali rivalutazioni), in tal modo revocando la volontà precedentemente espressa) di procedere alla rivalutazione.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione l'agenzia, affidato a due motivi; ha resistito la contribuente con controricorso, illustrato anche da successiva memoria ex articolo 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo l'Agenzia, denunciando - ex articolo 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione della Legge n. 448 del 2001, articolo 5 nonché degli articoli 1324 e 1334 c.c., ha sostenuto che, come desumibile dal tenore letterale del detto articolo 5, assumevano valore determinante, ai fini del perfezionamento della procedura di rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni societarie, unicamente la redazione della "perizia di stima" e l'assoggettamento del predetto valore ad imposta sostitutiva con il pagamento anche solo della prima rata; nell'ambito di tale iter, nessuna rilevanza poteva invece avere la compilazione del quadro RT della dichiarazione redditi; al riguardo la stessa CTR ha poi precisato che la dichiarazione di volontà del contribuente, una volta perfezionata e resa conoscibile al destinatario per effetto del pagamento, aveva comportato una concreta modificazione giuridica (la rideterminazione del valore della partecipazione) con effetto definitivo, e non poteva quindi essere revocata ad nutum dal dichiarante.

Con il secondo motivo l'Agenzia, denunciando, in subordine, - ex articolo 360 c.p.c., n. 5 - omessa motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo, ha sostenuto che, netta denegata ipotesi detta rilevanza (ai fini del perfezionamento della procedura) della dichiarazione mod. 730, la CTR si era limitata a confermare quanto sostenuto dalla contribuente in ordine alla mancata compilazione del quadro RT, senza invece in alcun modo considerare che, come evidenziato e dimostrato dall'Ufficio, la contribuente aveva provveduto ad indicare in dichiarazione al quadro RT mod. unico 2002 il valore della partecipazione oggetto di rivalutazione e l'ammontare complessivo della relativa imposta.

Il primo motivo è fondato, con conseguente assorbimento del secondo.

In base al su citato articolo 5 "agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettera c) e c-bis) del Testo Unico sulle imposte dirette ... per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentari, posseduti alla data del 1-1-2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato sulla base di una perizia giurata di stima ..., a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi" da versarsi "entro il 16 dicembre 2002" e che "può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo".

Come appare evidente dal tenore letterale della detta disposizione, 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; nessuna rilevanza può invece assumere, nell'ambito di tale iter, la compilazione del quadro RT detta dichiarazione dei redditi, assolutamente non menzionata dalla disposizione in esame, o il pagamento (in seguito alla consentita opzione per il pagamento rateizzato) solo della prima rata, costituendo detta dilazione solo una mera agevolazione di pagamento; tanto è confermato anche dal comma 4 dell'articolo in esame, che, nel precisare i documenti da conservare a cura del contribuente, indica solo la perizia e le ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, senza in alcun modo menzionare la dichiarazione dei redditi.

Siffatta 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'articolo 1324 c.c. e articolo 1334 c.c. e segg., non può essere revocato per scelta unilaterale del contribuente.

In tal senso anche la Circolare dell'agenzia delle Entrate n. 35/E del 4-8-2004, ove è stato precisato che l'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata. Infatti, il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR. Pertanto, coloro che abbiano effettuato il versamento dell'imposta dovuta ovvero di una o più rate della stessa, qualora in sede di determinazione delle plusvalenze realizzate per effetto della cessione delle partecipazioni o dei terreni non tengano conto del valore rideterminato, non hanno diritto al rimborso dell'imposta pagata e sono tenuti, nell'ipotesi di pagamento rateale, ad effettuare i versamenti successivi. Le norme in esame prevedono la facoltà di avvalersi in prospettiva di un'agevolazione e il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata in mancanza di una apposita disposizione in tal senso. Qualora, invece, il contribuente abbia effettuato il versamento della prima rata nei termini di legge ed abbia ommesso di effettuare i successivi versamenti, questi ultimi sono iscritti a ruolo ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 10 e segg.. Tuttavia, in quest'ultima ipotesi, il contribuente può avvalersi delle disposizioni contenute nel Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 13 (cosiddetto "ravvedimento operoso")...".

La sentenza impugnata non ha tenuto conto dei su esposti principi e va quindi cassata; non essendo poi necessari ulteriori accertamenti di fatto (è

pacifico che parte contribuente ha fatto redigere la perizia giurata ed ha provveduto tempestivamente al pagamento della prima rate), la causa va decisa nel merito ex articolo 384 c.p.c. con il rigetto del ricorso introduttivo.

In considerazione della novita' della questione trattata, si ritiene sussistano giusti motivi per compensare interamente tra le parti le spese di lite relative all'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo proposto dal contribuente; dichiara compensate tra le parti le spese di lite relative all'intero giudizio.