



FN

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto: avv.
accert. e cart. pag.
17 del 2004
32592

. 19

- Federico Sorrentino - Presidente -
 - Lucio Napolitano - Consigliere -
 - Michele Cataldi - Consigliere -
 - Pasqualina A. P. Condello - Consigliere Rel. -
 - Paolo Di Marzio - Consigliere -
- ha pronunciato la seguente

Oggetto
R.G.N. 918/2013
Cron. **32592**
CC - 11/10/2019

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 918/13 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio
eletto in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

e

- *ricorrente* -

contro

4765
2019

PELLETTI ANNA, rappresentata e difesa, come da mandato a margine del
controricorso, dall'avv. Elido Guerrini, con domicilio eletto presso lo studio
dell'avv. Paolo Pacifici, in Roma, via Vallisneri, n. 11;

- *controricorrente* -

e

EQUITALIA CENTRO S.P.A. (già Equitalia Cerit s.p.a.), in persona del legale
rappresentante

avverso la sentenza della Commissione Tributaria della Toscana n. 77/9/12 depositata in data 19 luglio 2012

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11 ottobre 2019 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

Con separati ricorsi Anna Pelletti impugnava dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Lucca l'avviso di accertamento e la relativa cartella di pagamento, con i quali l'Agenzia delle Entrate aveva accertato una maggiore imposta IRPEF sulla plusvalenza realizzata dalla contribuente a seguito di conferimento nella società La Conchiglia Beach s.a.s. dei beni aziendali della propria impresa individuale per l'importo di euro 735.000,0 e sulla quale la contribuente aveva versato, a seguito di rivalutazione dei beni ceduti, l'imposta sostitutiva del 19 per cento, ritenendola reddito diverso assoggettato a tassazione separata.

I giudici provinciali, riuniti i ricorsi, li rigettavano, ritenendo che non si fosse perfezionata la rivalutazione dei beni d'impresa che la contribuente aveva dichiarato di avere operato ai sensi della legge n. 342 del 2000 alla data del 31 dicembre 2003 e che la plusvalenza realizzata dovesse essere tassata quale reddito d'impresa, con aliquota ordinaria.

Proposto appello dalla contribuente, la quale insisteva per la regolarità della rivalutazione, evidenziando che il tardivo pagamento dell'imposta sostitutiva era stato sanato mediante ravvedimento operoso, la Commissione regionale, in riforma della sentenza impugnata, annullava l'accertamento dell'Ufficio e la cartella di pagamento.

In particolare, evidenziava che, sebbene la contribuente non avesse compilato il quadro RY della dichiarazione dei redditi, aveva pagato l'imposta sostitutiva, sanando il versamento tardivo con il pagamento della sanzione dovuta, che era stata corrisposta nella misura esatta, a nulla rilevando l'errata indicazione del codice tributo (1108 anziché 2726), e che la contribuente aveva compilato il quadro L relativo ai «redditi diversi»

riportando la plusvalenza realizzata, che era stata assoggettata a tassazione separata ai sensi degli artt. 17 e 58 del d.P.R. n. 917 del 1986; riteneva, quindi, perfezionata la rivalutazione.

Ricorre per la cassazione della suddetta decisione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a tre motivi.

La contribuente resiste con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di censura, la difesa erariale deduce nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 cod. civ. e dell'art. 56 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ.

Evidenzia che la pretesa fiscale portata dall'avviso di accertamento poggia sui seguenti elementi giustificativi:

a) nel 2003 la contribuente aveva omesso di presentare il quadro RY previsto per coloro che effettuano la rivalutazione di beni materiali e immateriali di cui all'art. 2, comma 25, della l. n. 350 del 1993, modificativo dell'art. 10 della l. n. 342 del 2000;

b) la contribuente non aveva proceduto ad effettuare la rivalutazione in conformità a quanto stabilito dall'art. 15, comma 2, della l. n. 342 del 2000 (il quale stabilisce che deve essere redatto un apposito prospetto bollato e vidimato che dovrà essere presentato, a richiesta, all'Amministrazione finanziaria, dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta), né in conformità a quanto previsto dall'art. 11 della l. n. 342 del 2000 e dall'art. 4 del d.m. n. 162 del 2001;

c) la contribuente non aveva provveduto al corretto pagamento dell'imposta sostitutiva, che era stata versata oltre i termini previsti dall'art. 12 della l. n. 342 del 2000 e con codice non corretto; il pagamento non poteva inoltre costituire oggetto di cd. «ravvedimento operoso», in quanto la sanzione pagata non corrispondeva a quella dovuta.

La Commissione provinciale, aderendo alla tesi difensiva dell'Ufficio, aveva ritenuto inutilizzabile la rivalutazione dei beni d'impresa così come operata dalla contribuente, ma tale capo della sentenza non aveva costituito

oggetto di specifica censura in sede di appello, per cui si era formato il giudicato formale e sostanziale.

1.1. La censura è infondata.

La lettura dell'atto di appello proposto dalla contribuente - trascritto, in omaggio al principio di autosufficienza, nel ricorso per cassazione - che richiama espressamente il contenuto delle difese già svolte con il ricorso depositato in primo grado, lascia ritenere che la contribuente abbia inteso censurare tutte le statuizioni della sentenza impugnata, ivi compresa quella in cui i giudici provinciali hanno dichiarato che la rivalutazione dei beni d'impresa, per le ragioni denunciate dall'Amministrazione, non si era perfezionata e non poteva di conseguenza spiegare effetti ai fini fiscali.

Nell'atto di impugnazione l'appellante ha, infatti, ribadito che la plusvalenza realizzata a seguito della rivalutazione dei beni e della cessione della azienda era stata dichiarata nei «redditi diversi» e che non si era sottratta al pagamento di quanto dovuto, avendo versato l'imposta sostitutiva, sicché le violazioni di natura meramente formale contestate dall'Agenzia delle Entrate erano di per sé irrilevanti, poiché non avevano arrecato alcun danno all'Erario; ha, quindi, chiesto l'integrale riforma della sentenza impugnata, con conseguente annullamento dell'atto impositivo.

Le doglianze fatte valere dalla contribuente con il gravame investono la decisione di primo grado nella sua complessità, sicché non può ritenersi che si sia formato il giudicato sulla questione concernente la rivalutazione dei beni d'impresa.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 15 della l. n. 342 del 2000 e dell'art. 4 del d.m. n. 162 del 2001, nonché dell'art. 86 del nuovo t.u.i.r., ribadendo che la contribuente non si è attenuta agli adempimenti prescritti dagli artt. 10 e ss. della l. n. 342 del 2000 e che i giudici regionali, nell'annullare l'avviso di accertamento, hanno violato le disposizioni normative richiamate in rubrica.

3. Con il terzo motivo, formulato in via subordinata, la difesa erariale deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 10 e 12 della l. n. 342 del 2000 e dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, per avere i giudici di appello ritenuto che la tardività del pagamento dell'imposta sostitutiva sarebbe

stata sanata mediante ravvedimento operoso effettuato con il versamento della sanzione dovuta.

Precisa che, nel caso di specie, l'imposta sostitutiva era stata versata in un'unica soluzione, mediante modello F24 in data 20 luglio 2005, mentre la scadenza era il 16 giugno 2004, con la conseguenza che il pagamento tardivo rendeva inutilizzabile la rivalutazione dei valori ai fini del calcolo delle plusvalenze, annullando gli effetti fiscali della rivalutazione operata; la sanzione corrisposta non corrispondeva a quella effettivamente dovuta e, di conseguenza, neppure si era perfezionato il ravvedimento operoso.

4. Il secondo motivo è fondato, con assorbimento del terzo motivo.

4.1. Gli artt. 10 e ss. della l. n. 342 del 2000 delineano l'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione della rivalutazione dei beni d'impresa e le sue modalità di effettuazione, imponendo una serie di adempimenti formali.

A norma dell'art. 12, comma 3, della l. 21 novembre 2000, n. 342, il maggior valore attribuito ai beni dell'impresa a seguito di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini fiscali a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è effettuata.

Il tenore letterale della norma lascia ritenere che il perfezionamento della procedura di rivalutazione dei beni dell'impresa non è subordinato all'avvenuto versamento dell'imposta sostitutiva, ma piuttosto alla indicazione, nella dichiarazione dei redditi, dei maggiori valori conseguenti alla rivalutazione e della relativa imposta sostitutiva.

L'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei beni d'impresa presuppone infatti la compilazione del quadro RY della dichiarazione dei redditi, attraverso il quale il contribuente manifesta in modo inequivoco la volontà di avvalere di tale procedura e degli effetti fiscali che da essa discendono (Cass. n. 2927 del 7 febbraio 2018).

Pertanto, l'eventuale omesso, insufficiente o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva indicata in dichiarazione non rileva ai fini del procedimento di rivalutazione, già perfezionato, perché in tali casi l'imposta sostitutiva non versata o versata oltre i termini di legge è iscritta a ruolo ai sensi degli artt. 10 e ss. del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e

rimane salva la possibilità per il contribuente di avvalersi delle disposizioni contenute nell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, ossia del cd. «ravvedimento operoso» (soluzione interpretativa adottata dalla stessa Amministrazione finanziaria con le circolari n. 13/E del 2014 e 11/E del 2009).

4.2. Nella fattispecie in esame, non è in discussione tra le parti che la contribuente, nell'anno d'imposta 2004, non abbia indicato la rivalutazione dei beni d'impresa nella dichiarazione dei redditi presentata, tanto che la stessa Commissione regionale precisa nella decisione impugnata che la contribuente non ha compilato il quadro RY, ma solo il quadro L, riportando la plusvalenza realizzata per effetto del conferimento d'azienda, e provvedendo tardivamente, solo in data 20 luglio 2005, al versamento dell'imposta sostitutiva.

La omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi della rivalutazione operata e dell'imposta sostitutiva dovuta non consente di ritenere che la rivalutazione si sia perfezionata, dovendo la scelta essere espressa in modo univoco con una manifestazione di volontà tempestiva; infatti, la rivalutazione dei beni d'impresa è consentita dal legislatore solo nei casi previsti e alle condizioni stabilite dalla legge n. 342 del 2000, non potendo in tali ipotesi trovare applicazione l'art. 1 del d.P.R. n. 472 del 1997 che, nell'attribuire rilevanza ai comportamenti concludenti del contribuente, si riferisce soltanto ai regimi di determinazione delle imposte o ai regimi contabili e non alle modalità di pagamento delle imposte, quale è il beneficio della tassazione separata (Cass. n. 31061 del 30/11/2018).

5. In conclusione, la sentenza va cassata e la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., con il rigetto del ricorso originario della contribuente.

Avuto riguardo alle vicende del giudizio, le spese dei gradi del giudizio di merito possono essere integralmente compensate tra le parti, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo, accoglie il secondo motivo e dichiara assorbito il terzo motivo del ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese relative ai gradi del giudizio di merito e condanna la controricorrente al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 4.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito

Così deciso in Roma nella camera di consiglio in data 11 ottobre 2019

IL PRESIDENTE

Federico Sorrentino



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi 12 DIC. 2019

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa Isabella Panacchia

