Sentenza del 08/06/2018 n. 14956 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

In data 23 settembre 2008 C.E., Si.Si. e S.S., nella loro qualità di proprietarie (rispettivamente del 50%, del 25% e del 25%) di un terreno in comunione ereditaria, domandavano il rimborso cumulativo per complessivi Euro 48.960 dell'imposta sostitutiva di cui alla L. n. 448 del 2001, art. 7 per la rivalutazione volontaria dei terreni. Con provvedimento del 14 novembre 2008 l'Agenzia delle entrate di Ravenna respingeva tale richiesta "in quanto le richieste di rimborso che contengono versamenti effettuati con Mod. F24 devono essere presentate da ogni singolo richiedente".

Contro detto rifiuto le contribuenti proponevano ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna, deducendo il vizio di motivazione del provvedimento di rimborso, la ripetibilità di quanto versato D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 38 e la mancanza di norme che impedissero il rimborso dei versamenti effettuati pro quota dai singoli contribuenti.

L'Agenzia delle entrate si difendeva sostenendo la non impugnabilità dell'atto impugnato e la non rimborsabilità dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 7 citato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna, con sentenza del 20 ottobre 2009, riteneva l'atto impugnabile ma respingeva nel merito la domanda, sostenendo la non rimborsabilità dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 7 suddetto.

Avverso tale pronuncia le contribuenti proponevano appello davanti alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, la quale, con sentenza 23/7/2012 del 19 aprile 2012 respingeva l'appello, affermando, quanto alla lamentata apoditticità della motivazione del rifiuto da parte dell'amministrazione, che quella delle commissioni tributarie è una giurisdizione piena, che ha ad oggetto non l'atto impugnato ma il rapporto tributario; nel merito che l'imposta versata non è suscettibile di rimborso perchè, altrimenti, si avrebbe un grave nocumento per la contabilità dello Stato.

Contro tale sentenza le contribuenti proponevano ricorso affidato a quattro motivi; l'Agenzia delle entrate non si costituiva nei termini di legge mediante controricorso ma si costituiva al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ex art. 370 c.p.c., comma 1, alla quale effettivamente partecipava; in prossimità dell'udienza la ricorrente depositava memorie insistendo per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, le ricorrenti denunciano violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 59 e art. 113 c.p.c., per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto inammissibili i primi due motivi di impugnazione addotti dalle contribuenti in appello, relativi all'invocata nullità della sentenza impugnata per omessa motivazione della sentenza di primo grado sul primo (difetto di motivazione dell'atto di rifiuto) e il secondo motivo di ricorso (inesistenza di una norma giuridica che giustifichi il rifiuto del rimborso).

Con il secondo motivo di impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, le ricorrenti denunciano violazione dell'art. 112 c.p.c., artt. 3 e 24 Cost. per violazione del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, per aver dilatato il thema decidendum oltre il confine tracciato dall'atto di diniego impugnato, in quanto l'Agenzia ha addotto ulteriori circostanze impeditive del rimborso, non menzionate nel provvedimento espresso di diniego, mentre il giudice tributario sarebbe tenuto a valutare solo l'atto impugnato e non anche la fondatezza o meno del sottostante rapporto tributario sostanziale.

Con il terzo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, le ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e della L. n. 448 del 2001, art. 7, perchè quest'ultimo articolo disciplina una libera scelta del contribuente alla quale, in assenza di una norma di senso contrario, si può liberamente rinunciare dopo il versamento dell'imposta sostitutiva, chiedendo il rimborso ex art. 38 citato.

Con il quarto motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, le ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione dell'art. 97 Cost., della L. n. 241 del 1990, artt. 1 e 21 octies nonchè della L. n. 212 del 2000, artt. 8 e 10 perchè il provvedimento negativo di rimborso è fondato su un unico motivo arbitrario e inconsistente, in quanto non riconducibile ad alcuna norma giuridica, e quindi affetto da eccesso di potere.

I motivi, che per la loro stretta connessione possono essere affrontati congiuntamente, sono infondati.

Con riferimento in particolare ai primi due motivi di ricorso, la sentenza impugnata ha correttamente motivato in ordine a tutte le doglianze delle ricorrenti, facendo corretta applicazione del consolidato principio secondo cui dalla natura del processo tributario - il quale non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio - discende che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali (ossia per vizi di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, detto giudice non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma ha il potere-dovere di esaminare nel merito la pretesa tributaria, operando una motivata valutazione sostitutiva (cfr., fra le innumerevoli pronunce in tal senso, Cass. 28 giugno 2016, n. 13294; Cass. 12 novembre 2014, n. 24092; Cass. 20 marzo 2013, n. 6918); analogamente

è stato affermato che il processo tributario non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio: ne consegue che, ove il giudice tributario ravvisi la parziale infondatezza della pretesa fiscale (e non anche l'assoluta nullità dell'atto), non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo che la rappresenta, ma è tenuto a quantificare la corretta pretesa dell'Amministrazione, sia pure entro i limiti tracciati dai "petita" delle parti (Cass. 28 novembre 2014, n. 25317; 9 giugno 2010, n. 13868).

Lo stesso principio è stato affermato non solo nella prospettiva del processo tributario ma anche in quella della controversie attinenti ai limiti della giurisdizione tributaria: ha infatti affermato Cass., SU, 3 maggio 2016, n. 8870, che l'attribuzione alle commissioni tributarie - a norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, come sostituito dalla L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, - della cognizione di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, ivi incluse, quindi, quelle in materia di contributi spettanti ai consorzi di bonifica, si estende ad ogni questione relativa all'"an" o al "quantum" del tributo; in maniera coerente si è espressa anche la Corte costituzionale, secondo la quale la giurisdizione del giudice tributario "si estende a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie e ha carattere pieno ed esclusivo" (Corte cost. n. 269 del 14 dicembre 2017).

Ne consegue che, in applicazione di tali principi, anche se nella specie non di pretesa tributaria si tratta ma di pretesa restitutoria delle contribuenti, è evidente che, di fronte ad un provvedimento amministrativo di diniego nella sostanza corretto ma mal motivato, sia il giudice di primo grado che quello di secondo grado hanno correttamente esercitato il loro potere-dovere sostitutivo esaminando il merito della pretesa tributaria, giungendo alla ragionevole e corretta conclusione di rigettare nel merito la domanda dei contribuenti riconoscendo la validità delle conclusioni del provvedimento sulla base della considerazione che l'imposta versata non è suscettibile di rimborso perchè, altrimenti, si avrebbe un grave nocumento del principio di cui all'art. 81 Cost. secondo cui "Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio".

Infatti, e qui entriamo in particolare nel merito del terzo e del quarto motivo di ricorso, la sentenza impugnata (come peraltro anche quella della Commissione Tributaria Provinciale) ha fatto corretta applicazione del principio di diritto secondo cui in materia di plusvalenze, con riferimento ai terreni edificabili e con destinazione agricola, la libera scelta del contribuente di rideterminare il valore del bene attraverso una perizia giurata di stima e versare l'imposta sostitutiva D.Lgs. n. 448 del 2001, ex art. 7 non può essere revocata neppure in conseguenza di un evento successivo ed imprevedibile, quale ad esempio il suo decesso, intervenuto prima della cessione del bene, che non priva di causa giuridica l'adempimento dell'obbligazione tributaria ormai effettuato, sicchè gli eredi non possono ottenerne il rimborso (Cass. 30 giugno 2016, n. 13406). Deve a tal proposito evidenziarsi che il D.Lgs. n. 448 del 2001, art. 7 pur attribuendo alla libera scelta del contribuente la facoltà di accedere all'imposta sostitutiva mediante adempimento delle condizioni previste, stabilisce però che, una volta soddisfatte tali condizioni (redazione della perizia e versamento dell'intero importo o - indifferentemente - della prima rata di esso entro i termini previsti dalla medesima norma), si determina l'irreversibile perfezionamento dell'obbligazione tributaria, per cui il contribuente non può più ottenere il

rimborso delle somme corrisposte, sia che abbia scelto di avvalersi del pagamento rateale che di quello in un'unica soluzione (Cass. 10 dicembre 2015, n. 24953).

E' stato altresì analogamente affermato che l'imposta sostitutiva D.Lgs. n. 448 del 2001, ex art. 7 in quanto frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene con conseguente versamento del dovuto nella prospettiva di un risparmio in caso di futura cessione, non rientra tra le dichiarazioni di scienza suscettibili di essere corrette in caso di errore, bensì tra le manifestazioni di volontà irretrattabili, salvo che nel caso di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'art. 1428 c.c., non sussistendo, pertanto, i presupposti per il ricorso alla procedura del rimborso D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 38 (nella specie, la Cassazione aveva cassato la sentenza impugnata che aveva ritenuto illegittimo il silenzio-rifiuto dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di rimborso, sull'assunto che era venuto meno il presupposto per la debenza dell'imposta: Cass. 2 agosto 2017, n. 19215).

Tale principio è coerente con quanto già affermato anche in un altro settore del diritto tributario caratterizzato dalla possibilità per il contribuente di fare una scelta realizzata alle plusvalenze: secondo questa Corte infatti, agli effetti della determinazione delle plusvalenze di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81 (ora 67), comma 1, lett. c) e c-bis), (cd. TUIR), per il perfezionamento della procedura di rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni prevista dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 7 non assume alcuna rilevanza la compilazione del quadro "RT" della dichiarazione dei redditi, ma ha rilievo decisivo la redazione della perizia giurata di stima, nonchè 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 sicchè, 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 (Cass. 20 febbraio 2015, n. 3410).

Inoltre, un principio per certi versi analogo è stato altresì espresso da Cass. 15 novembre 2017, n. 27067, secondo cui, in tema di condono fiscale, il contribuente che abbia versato somme a titolo di sanzioni irrogate per il mancato versamento di ritenute operate dal sostituto di imposta in misura ridotta, ai sensi del D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 2, comma 2, ed all'esito della c.d. comunicazione di irregolarità di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis, non può richiederne il rimborso, perchè in tal modo si verificherebbe un'inammissibile revoca della richiesta di definizione agevolata per una causa sopravvenuta non espressamente prevista dalla legge.

Peraltro, è vero che la giurisprudenza in termini di emenda della dichiarazione, sia tramite dichiarazione integrativa che mediante domanda di rimborso, è ormai giunta alla conclusione secondo cui la dichiarazione può essere modificata anche oltre i termini per la presentazione di quella integrativa e, addirittura, la questione di merito sottostante alla dichiarazione errata può essere discussa in sede contenziosa a prescindere dalla presentazione entro i termini di dichiarazione integrativa o di domanda di rimborso (Cass. Sez. Un. n. 13378 del 2016).

Tuttavia, il riferimento a questa giurisprudenza per risolvere il caso di specie non coglierebbe nel segno, per la ragione che tale orientamento si riferisce a quelle parti della dichiarazione che

costituiscono mera dichiarazione di scienza, mentre, nel caso di specie, siamo in presenza di una dichiarazione che costituisce manifestazione di volontà, perchè espressione di una opzione compiuta consapevolmente e volontariamente dal contribuente.

Questa Corte ha infatti affermato che "la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, anche omissivo, sia esso di fatto o di diritto, in cui sia incorso il dichiarante nella sua redazione, è sempre emendabile e ritrattabile - salvi i limiti temporali derivanti dall'esaurimento determinato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di decadenze - per quanto concerne i dati in essa indicati riferibili ad esternazioni di scienza e di giudizio (quali, a titolo di esempio, gli errori di calcolo o di liquidazione degli importi dei componenti positivi e negativi di reddito; la inesatta qualificazione giuridica dei componenti di reddito o la errata individuazione delle voci del modello di dichiarazione da compilare nelle quali collocare le singole poste), mentre esulano da tale disciplina gli altri errori commessi nella dichiarazione fiscale e relativi alla indicazione di dati riferibili, invece, ad espressione di manifestazioni di volontà negoziale (Cass. 18 gennaio 2018, n. 1117). In simili ipotesi, afferma ancora questa Corte, il contribuente che intenda contestare l'atto impositivo, notificatogli dall'amministrazione finanziaria per far valere l'errore commesso, è onerato - secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui all'art. 1427 c.c., applicabile ex art. 1324 c.c. agli atti unilaterali inter vivos a contenuto patrimoniale, in quanto compatibile - di fornire la prova della rilevanza dell'errore, con riguardo ad entrambi i requisiti della sua essenzialità ed obiettiva riconoscibilità da parte dell'amministrazione finanziaria. Con la conseguenza che, laddove il contribuente non fornisca detta prova, indispensabile affinchè il vizio della volontà possa incidere, invalidandola, sulla dichiarazione negoziale, quel generale principio di emendabilità non vale ad inficiare la pretesa tributaria legittimamente azionata (così Cass. n. 6977 del 2015; Cass., n. 3286 del 2016).

Pertanto il ricorso delle contribuenti va respinto; la condanna alle spese segue la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso del contribuente.

Condanna il ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 5.000, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione tributaria della Corte di Cassazione, il 6 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 8 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza