Sentenza del 24/08/2018 n. 21049 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dagli atti si apprende che nell'anno 2006 i contribuenti, titolari di quote della società di telecomunicazioni V. l. v. spa, si sono avvalsi della facoltà prevista dal D.L. n. 203 del 2005, artt. 11 e 14, che è relativa alla imposta sostitutiva dovuta in ragione della rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni societarie. Hanno pertanto proceduto, sulla base del valore stabilito con perizia giurata, al pagamento della prima rata di imposta sostitutiva del 2%, assumendo in luogo del valore di acquisto il valore della partecipazione alla data del 1 gennaio 2005.

Successivamente, raggiunti da crisi del settore in cui operava la società, i contribuenti omettevano il versamento delle altre due rate previste e nel maggio 2011 presentavano dichiarazioni integrative per rettificare il modello Unico 2007.

L'Agenzia delle Entrate di Milano, previa comunicazione del rilievo dell'irregolarità, emetteva nel 2011 cartelle relative al pagamento delle rate non versate.

I contribuenti proponevano separati ricorsi che venivano riuniti e respinti dalla Commissione tributaria provinciale di Milano con sentenza del 30 gennaio 2012.

La Commissione tributaria regionale il 25 gennaio 2013 ha rigettato l'appello. L.O. e F.G. hanno proposto ricorso per cassazione, notificato il 24 luglio 2013, con due motivi.

L'Amministrazione ha resistito con controricorso.

Parte ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

2) Nella memoria depositata ai sensi dell'art. 378 c.p.c., la difesa dei ricorrenti ha reso noto che nelle more L.O. ha aderito alla definizione agevolata dei ruoli affidati all'agente della riscossione (c.d. rottamazione delle cartelle") prevista dal D.L. n. 193 del 2016, art. 6.

Stante la peculiare condizione di trattazione di due posizioni diverse, deve farsi luogo a separazione del ricorso L.. Di esso va disposto il rinvio a nuovo ruolo per separata trattazione e per l'esame dell'incidenza del procedimento di definizione, con opportuna stimolazione del contraddittorio sul punto.

3) Si procede quindi all'esame del ricorso F..

La tesi di fondo sostenuta dai ricorrenti sin dal ricorso introduttivo espone che l'incremento di valore che consegue alla rivalutazione sia una semplice anticipazione di una futura plusvalenza destinata ad emergere al momento della cessione; ciò comporterebbe la revocabilità della rivalutazione dichiarata al momento in cui l'imponibile futuro diventi irrealizzabile.

Secondo parte ricorrente la revoca era stata effettuata omettendo di pagare le residue rate, avendo deciso di modificare l'originaria volontà di procedere alla rideterminazione del valore della partecipazioni.

Il giudice di appello ha rigettato la tesi, osservando che la normativa di cui alla L. n. 448 del 2001, i cui termini erano stati riaperti dal D.L. n. 203 del 2005, artt. 11 e 14, attribuisce al contribuente un diritto potestativo che non può essere oggetto di revoca dopo che sia stato esercitato, cosicchè il valore determinato dalla rideterminazione si perfeziona con il pagamento dell'autoliquidazione. La rateizzazione di quest'ultimo non modifica l'unicità dell'obbligazione tributaria sorta con l'esercizio del diritto.

La Commissione ha rilevato che il mancato pagamento di rate non esprime la volontà di revocare la decisione, già assunta e definitiva, di avvalersi "della opzione in discorso".

Il pagamento sostitutivo, ha osservato la Commissione, libera il contribuente dall'obbligo che conseguirebbe dall'emergere della plusvalenza al momento della eventuale futura cessione della partecipazione.

3.2) Con il primo motivo parte ricorrente critica la tesi della non revocabilità della procedura, in presenza di oggettivi fatti sopravvenuti e invoca la emendabilità della dichiarazione fiscale.

A tal fine sostiene che le norme applicabili (L. n. 448 del 2001, art. 5; D.L. n. 203 del 2005, artt. 11 e 14 e D.L. n. 282 del 2002, art. 2, comma 2) non prevedono esplicitamente l'irrevocabilità, diversamente da altre normative condonali o sulla rivalutazione dei beni di impresa. Afferma che la scelta del contribuente di sottoporsi a un prelievo immediato è revocabile almeno allorquando un fatto sopravvenuto renda impossibile l'avverarsi di una plusvalenza, come avvenuto nella specie a seguito della crisi e del successivo fallimento.

Afferma che unico limite sarebbe costituito dalla alienazione del bene. Dopo aver illustrato i profili giuridici della questione, parte ricorrente torna a sostenere che la revoca è stata attuata mediante un comportamento concludente, costituito dal mancato pagamento e dalla successiva dichiarazione emendativa.

Il secondo motivo completa la tesi, deducendo vizi di motivazione della sentenza impugnata, relativamente alla suddetta revoca della scelta iniziale di avvalersi dell'opportunità fiscale di cui all'art. 5.

4) I motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati.

In tema di imposta sostitutiva ai sensi della norma da ultimo citata, questa Corte, pronunciandosi in controversia sorta per l'impugnazione del diniego di rimborso, ha già osservato che la 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 sè quale suo effetto la rideterminazione del valore della partecipazione, e, pertanto, in base ai principi generali di cui all'art. 1324 c.c. e artt. 1334 c.c. e segg., non può essere revocato per scelta unilaterale del contribuente (così, in termini, Cass. 14491/16 e 3410/15).

La Corte ha ricordato che in tal senso si è espressa anche la Circolare dell'agenzia delle Entrate n. 35/E del 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'art. 67 del T.U.I.R.. 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".

4.1) Queste argomentazioni escludono che abbia pregio la tesi della revocabilità della scelta di avvalersi del beneficio fiscale, tesi posta a base del ricorso unitamente alla affermazione, originale ma non credibile, che un comportamento meramente omissivo quale il mancato pagamento di un importo autoliquidato valga quale comportamento concludente atto a revocare e cancellare retroattivamente l'adesione alla duplice agevolazione fiscale, costituita dalla scelta di versare l'imposta sostitutiva e di rateizzarla.

E' evidente che a ben poco può valere a tal fine la dichiarazione di rettifica giunta dopo qualche anno, vano tentativo di avvalersi di una facoltà, quella di revocare la scelta, che non è prevista dall'ordinamento e che contrasta con la natura e il meccanismo di funzionamento dell'istituto.

Va infatti rilevato che l'imposta sostitutiva è opportunità che il fisco offre al contribuente per frazionare e determinare mediante una sorta di autovalutazione (la perizia giurata in luogo dell'accertamento futuro degli uffici finanziari) l'imposta che sarebbe dovuta per la plusvalenza in corso di maturazione.

Il contribuente paga in tal modo un'imposta che si sostituisce a quella futura e il cui presupposto non è la futura e incerta plusvalenza, ma l'importo riscontrato effettivamente mediante la perizia giurata che lo stesso contribuente affida al professionista.

L'interesse del contribuente a liberarsi dalla futura tassazione della plusvalenza corrisponde all'interesse erariale a incassare un tributo nell'anno in cui il contribuente esercita la facoltà, senza attendere la futura e incerta maturazione della plusvalenza. Nè può dirsi che la scelta del contribuente è solo un'attenuazione del prelievo dovuto "al verificarsi del fatto tassabile",

giacchè l'imposta sorge ed è liquidata immediatamente e il beneficio è altrettanto immediato: il contribuente è da quel momento libero di cedere il bene senza essere soggetto a tassazione della plusvalenza. Può dirsi quindi, come ha detto la CTR, che ogni presupposto del meccanismo fiscale opera già con la irretrattabile scelta di avvalersi dell'istituto e con il pagamento, anche parziale.

5) Discende da quanto esposto il rigetto del ricorso del F. e la di lui condanna alla refusione delle spese di lite, liquidate in dispositivo, in relazione al valore della controversia (circa 195.000 Euro).

Va dato atto della sussistenza delle condizioni per il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte dispone la separazione del ricorso L. e il suo rinvio a nuovo ruolo. Rigetta il ricorso F..

Condanna il soccombente alla refusione a controparte delle spese di lite, liquidate in Euro cinquemila per compenso, oltre rimborso delle spese eventualmente prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza delle condizioni di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, introdotto dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, per il versamento di ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 20 settembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza