Sentenza del 28/09/2018 n. 23507 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Il contribuente Z.V. impugnava il diniego di rimborso per la restituzione della quota parte di imposta sostitutiva, versata in data 20.7.1999, in relazione alla compiuta rivalutazione, ai sensi del D.Lgs. n. 461 del 1997, art. 14, delle partecipazioni non qualificate dallo stesso possedute nel capitale sociale della Gruppo C. spa.

Avendo, infatti, successivamente ceduto parte di tali quote, con realizzazione di plusvalenza, ed essendo intervenuto nel frattempo la L. n. 448 del 2001, art. 5, il D.L. n. 282 del 2002 e il D.L. n. 203 del 2005, art. 11-quaterdecies, comma 4, convertito in legge 248 del 2005, che reiteravano la possibilità, anche per coloro che avevano già proceduto a precedenti rivalutazioni, di affrancare le plusvalenza realizzate tra il valore di acquisto e quello di partecipazione, fino al gennaio 2005, pagava una ulteriore imposta sostitutiva del 2% sul valore della partecipazione rideterminato, con perizia, all'1.1.2005.

Chiedeva pertanto il rimborso della quota della prima imposta sostitutiva pagata nel 1999.

La CTP rigettava il ricorso, mentre la CTR accoglieva l'appello del contribuente. Contro quest'ultima sentenza ricorre l'ufficio sulla base di un motivo.

Si costituisce il contribuente al solo fine di essere reso edotto della fissazione della data di udienza.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso l'ufficio deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 461 del 1997, art. 14, e L. n. 448 del 2001, art. 5, comma 1 e 4, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3.

La CTR avrebbe errato laddove ha ritenuto l'esistenza del diritto al rimborso nella convinzione che le disposizioni normative contenute rispettivamente nel D.Lgs. n. 461 del 1997, art. 14 e L. n. 448 del 2001, art. 5 costituiscano un continuum, essendo espressione della medesima ratio normativa.

Il motivo è infondato.

Ai sensi del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461, art. 14, comma 6:

"Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui alle lett. c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 81 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 3, comma 1, per le partecipazioni possedute alla data di entrata in vigore del presente decreto, in luogo del costo o valore di acquisto, può essere assunto: a) (.....) b) (.....) c) nel caso di titoli, quote o diritti non negoziati in mercati regolamentati il valore alla predetta data della frazione di patrimonio netto della società, associazione od ente rappresentata da tali titoli, quote e diritti, determinato sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio approvato anteriormente alla medesima data, a condizione che le plusvalenze comprese nel predetto valore siano assoggettate ad imposta sostitutiva con i criteri stabiliti nel D.L. 28 gennaio 1991, n. 27, convertito, con modificazioni, dalla L. 25 marzo 1991, n. 102".

Il successivo comma 9 prevedeva che:

"Nei casi indicati dalla lett. c) del comma 6, nonchè dalla lett. b) del comma 8, è in facoltà dei possessori determinare il valore della frazione di patrimonio netto rappresentato dai titoli, quote o diritti ivi indicati sulla base di una relazione giurata di stima, cui si applica l'art. 64 c.p.c., redatta da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonchè nell'elenco dei revisori contabili. In tal caso il valore periziato è riferito all'intero patrimonio sociale ed è indicato, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia, nella dichiarazione dei redditi della società, associazione od ente, relativa al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e reso noto ai soci, associati e partecipanti che ne fanno richiesta. Se la società o l'ente nel quale è posseduta la partecipazione non è residente nel territorio dello Stato il valore periziato ed i dati identificativi dell'estensore della perizia sono indicati nella dichiarazione dei redditi del possessore. Qualora la relazione giurata di stima sia predisposta per conto della stessa società od ente nel quale è posseduta la partecipazione la relativa spesa è deducibile dal reddito d'impresa in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi".

La L. n. 448 del 2001, art. 5 è a sua volta rubricato "Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati", e recita:

1. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 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, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 7.

2. L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è pari al 4 per cento per le partecipazioni che risultano qualificate, ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. c), del citato testo unico delle imposte sui redditi, alla data del 1 gennaio 2002, e al 2 per cento per quelle che, alla predetta data, non risultano qualificate ai sensi del medesimo articolo 81, comma 1, lett. c-bis), ed è versata, con le modalità previste dal capo 3 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, entro il 16 dicembre 2002. (...) 4. Il valore

periziato è riferito all'intero patrimonio sociale; (...) Secondo il D.L. n. 282 del 2002, art. 2 comma 2, poi:

Le disposizioni della L. 28 dicembre 2001, n. 448, artt. 5 e 7, e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentari e dei terreni edificabili o con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2003. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 16 maggio 2003; sull'importo delle rate successive alla primo sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 16 maggio 2003.

Infine, il D.L. n. 205 del 2005, art. 11-quaterdecies ha esteso le previsioni del D.L. n. 282 del 2002, art. 2, comma 2 fino al 2005.

La L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 5 (legge finanziaria per il 2002) prevede, dunque, la facoltà per i contribuenti di rideterminare il costo o valore di acquisto di titoli, quote e diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2002. La rideterminazione del costo o valore di acquisto è effettuata sulla base del valore - alla medesima data del 1 gennaio 2002 - della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, corrispondente alla partecipazione ed esplica effetto ai fini della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. c) e c-bis), del T.U.I.R.. L'operazione è a titolo oneroso, in quanto sul valore della frazione del patrimonio netto è dovuta un'imposta sostitutiva del 4% (per le "partecipazioni qualificate") o del 2% (per le "partecipazioni non qualificate"). In altri termini, l'operazione di rideterminazione del costo di acquisto delle partecipazioni consente di limitare l'onere fiscale connesso alle plusvalenze imponibili che potrebbero derivare dalla cessione delle partecipazioni stesse, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva misurata sul patrimonio della società partecipata.

Come messo in luce dalla dottrina, ma come emerge anche dalla lettura dei testi, al di là del sistema di calcolo sottolineato dall'Agenzia, le nuove disposizioni ripropongono in qualche misura quanto previsto dalla disciplina transitoria contenuta nel D.Lgs. n. 461 del 1997, art. 14.

In effetti, anche negli atti dell'Agenzia delle Entrate, quale la circolare 11 del 2002 emergono numerosi rinvii al D.Lgs. n. 461 del 1997 e non emerge una sostanziale discontinuità nello spirito che contraddistingue le due normative.

Anche la giurisprudenza più recente di questa Corte (Sez. 5, n. 9507 del 2018), pur riferendosi a fattispecie diversa, ha affermato che la L. n. 448 del 2001, art. 5 è "succeduta al corrispondente regime di affrancamento di cui al D.Lgs. n. 461 del 1997, art. 14", non evidenziano, quindi, rottura tra le due discipline.

Il fatto è che nulla veniva previsto in esse in merito al rapporto tra le due imposte sostitutive sulla rivalutazione degli stessi beni.

Del problema del rapporto tra le rivalutazioni previste dalle due normative e del rischio di doppia imposizione con il pagamento delle relative imposte sostitutive si è, infine, occupato anche il legislatore, sebbene solo nel 2011.

In tale occasione, il D.L. n. 70 del 2011, all'art. 7 comma 2, ha previsto espressamente la possibilità di compensazione tra gli importi delle due imposte sostitutive o del rimborso:

ee) i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, ovvero dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, di cui alla L. 28 dicembre 2001, n. 448, artt. 5 e 7, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. Al fine del controllo della legittimità della detrazione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi, sono individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa.

ff) i soggetti che non effettuano la detrazione di cui alla lettera ee) possono chiedere il rimborso della imposta sostitutiva già pagata, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, e il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. L'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata;

Ora, il fatto che solo dal 2011 sia espressamente prevista la compensazione tra le due imposte sostitutive a seguito della rivalutazione, ed anche il rimborso, non significa che non fosse già operante un principio generale preesistente, di cui questa normativa è stata la trasposizione nel diritto positivo, senza che ciò comporti applicazione retroattiva della stessa.

Ha affermato, infatti, al riguardo specificamente la giurisprudenza di questa Corte, pur occupandosi di situazione in parte diversa, che la possibilità di operare la detrazione, "dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione", dell'"importo relativo all'imposta sostitutiva già versata", cioè di effettuare la compensazione tra la nuova e la precedente imposta, è stata introdotta soltanto con il citato D.L. n. 70 del 2011, art. 7 (conv. dalla L. n. 106 del 2011), laddove, in precedenza, doveva ritenersi ammesso soltanto il diritto al rimborso, il quale, pur se non esplicitamente previsto dalla legge, deriva dal principio generale del divieto di doppia imposizione. (Sez. 5, n. 24057 del 2014).

Anche sez. 5 n. 1683 del 2016, che si occupa del rapporto tra rivalutazione ex art. 5 della L. n. 448 e normativa successiva del 2002, ha stabilito il principio generale del rimborso come meccanismo per evitare la doppia imposizione, anche se con limiti quantitativi.

Del resto, anche la dottrina che si è occupata specificamente del problema, rifacendosi anche ad interpretazioni manifestate dalla stessa Amministrazione, come la circolare n. 35 del 2004, ha rilevato che dinanzi a plurime rideterminazioni del valore di acquisto si è sin da subito posto il problema del rimborso dell'imposta sostitutiva pagata per la precedente rivalutazione, non essendo prevista ab origine la possibilità di detrarre, dall'importo dovuto per effetto della nuova

rivalutazione, quanto già pagato in precedenza, concludendo, sulla scia appunto di interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria (circolare n. 35/2004), che, per effetto della nuova rivalutazione, il contribuente maturava un diritto di rimborso, precisamente, un credito di importo comunque non superiore rispetto a quanto dovuto in virtù dell'ultima rideterminazione, nell'impossibilità, fino al 2011, di operare la compensazione.

Il rimborso dell'imposta sostitutiva è quindi ammesso nei limiti dell'importo dovuto in seguito al nuovo affrancamento. La ratio di tale regola si rinviene nell'esigenza di evitare che il contribuente, mediante una nuova rivalutazione "al ribasso", possa di fatto revocare la scelta relativa alla prima rivalutazione.

Quanto alla decorrenza del termine per la presentazione dell'istanza di rimborso, la stessa Amministrazione, nella circolare 20/e del 2016, ha affermato:

In alternativa allo scomputo dell'imposta già versata, il contribuente può presentare istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38. Il termine di decadenza per la richiesta del suddetto rimborso decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima ride terminazione effettuata ovvero dalla data di versamento della prima rata.

Il principio secondo cui il termine per il rimborso decorre dal versamento della seconda imposta sostitutiva sembra rispondere anche ad una considerazione di mera logica, applicabile anche alle situazioni anteriori.

Nel caso di specie, la seconda imposta sostitutiva è stata pagata il 30.6.2006, e la CTR ha affermato che la domanda di rimborso è stata proposta entro 48 mesi dal secondo pagamento, considerandola tempestiva, elemento su cui il ricorso non contiene alcun elemento di specifica impugnazione.

Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza. Sono dunque a carico dell'Amministrazione, considerato che, sebbene il contribuente non abbia depositato controricorso, si è però costituito ai fini della partecipazione all'udienza, alla quale ha poi effettivamente preso parte tramite il difensore, e, tenuto conto del valore della causa, si liquidano in Euro 2.400.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali del presente giudizio, liquidate in Euro 2.400.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 11 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza