

Sentenza del 03/07/2023 n. 18706 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il Sig. A.A. era attinto da avviso di accertamento per plusvalenza da cessione di partecipazione societaria qualificata in società di capitali, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67 e 68.

Nello specifico, gli era contestato aver ceduto alla società "Agenzia Ippica del Centro" Srl, di cui era peraltro legale rappresentante, la propria quota della società unipersonale "Elle Group Srl", del valore nominale di Euro 98.000, per il prezzo di Euro 6.700.000,00, di cui cinque milioni versati prima dello strumento notarile di trasferimento ed i restanti con scadenza alla data del 31 dicembre 2009. In occasione del P.V.C. elevato verso la cessionaria "Agenzia Ippica del Centro Srl" in data 5 maggio 2010, dall'esame del bilancio del 31 dicembre 2008 tale debito risultava pressoché estinto, tranne che per un residuo pari a Euro 163.600,00.

L'Amministrazione finanziaria riscontrava quindi una plusvalenza fra valore nominale e prezzo di cessione del predetto compendio societario, ritenendolo soggetto ad aliquota del 40%, avendo operato il Sig. A.A. quale persona fisica residente e non imprenditore.

Alla ripresa a tassazione il contribuente reagiva avanti il giudice di prossimità, eccependo aver aderito alla rivalutazione delle partecipazioni di cui al D.L. n. 97 del 2008, art. 4, comma 9-ter, con perizia giurata e pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva come da modello F24 che produceva.

L'Ufficio replicava trattarsi di partecipazione qualificata, trattandosi addirittura del 100% del capitale sociale, per le quali a mente del D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 2, comma 2, non era da tempo più applicabile l'aliquota del 27%, bensì l'esposizione in dichiarazione con falcidia del 40% fino al 1 gennaio 2009 e del 49,72% a seguire, calcolandosi il valore della partecipazione tra valore dell'acquisto e quello della vendita. Contestava quindi l'omessa compilazione del quadro RT funzionale a comunicare le plusvalenze tassate al di fuori del regime opzionale e, rilevato l'effettivo deposito della perizia per la rivalutazione, ne eccepiva l'insufficienza della prima rata dell'imposta sostitutiva ed il mancato versamento delle rimanenti due rate. Inoltre, considerando che l'importo della prima rata era pari ad un decimo del dovuto, dubitava addirittura potersi riferire alla rivalutazione in atti.

Il collegio di prossimità dichiarava inammissibile il ricorso per tardività, ritenendo inapplicabile la sospensione dei termini a ricorrere in caso di istanza di accertamento con adesione.

Il giudice dell'appello, per contro, ritenuto tempestivo il ricorso, apprezzava le produzioni probatorie della parte contribuente ove in secondo grado esibiva altro modello F24 -in tesi

dell'Ufficio con versamento tardivo- circa l'importo della prima rata per cui risultava una differenza -a favore del contribuente- per Euro 1.592,00 su cui era stata presentata istanza di correzione per errore involontario. Ne seguiva l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente, con sentenza impugnata avanti questa Corte dall'Agenzia delle entrate che spiega due motivi, cui replica la parte contribuente con tempestivo controricorso.

Motivi della decisione

Vengono proposti due motivi di ricorso.

Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 4 per violazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , per non aver pronunciato la gravata sentenza sulla eccepita mancata compilazione del quadro RT nella dichiarazione dei redditi del contribuente, condizione presupposta per partecipare l'Amministrazione della propria intenzione a profittare della rivalutazione societaria.

Se dall'esame della sentenza in scrutinio non emerge traccia esplicita di tale considerazione, non di meno deve intendersi che essa sia stata esaminata e respinta, ove il collegio abbia proceduto nell'esame delle censure, arrivando a statuire in maniera incompatibile con l'eccezione rilevata che deve pertanto ritenersi implicitamente respinta.

Ed infatti, non ricorre vizio di omessa pronuncia su punto decisivo qualora la soluzione negativa di una richiesta di parte sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza, incompatibile con la detta domanda (v. Cass., 18/5/1973, n. 1433; Cass., 28/6/1969, n. 2355). Quando cioè la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, anche se manchi una specifica argomentazione in proposito (v. Cass., 21/10/1972, n. 3190; Cass., 17/3/1971, n. 748; Cass., 23/6/1967, n. 1537). Secondo risalente insegnamento di questa Corte, al giudice di merito non può invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacchè nè l'una nè l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento come nella specie risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sè sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, n. 5583/2011). Più specificamente, non ricorre il vizio di mancata pronuncia su una eccezione di merito sollevata in appello qualora essa, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronuncia di rigetto dell'eccezione medesima, sicchè il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronuncia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (art. 112 c.p.c.), bensì come violazione di legge e difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto non preso in considerazione (Cass. III, n. 24953/2020).

Il motivo è quindi infondato e dev'essere disatteso.

Con il secondo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione della l. n. 488 del 2001, art. 5, nella sostanza affermando che la prima rata della rivalutazione richiesta non fosse adeguata all'importo rivalutando e che la seconda rata -in di Spa rte la tardività- non avrebbe comunque coperto il dovuto, donde non si poteva ritenere perfezionata la rivalutazione delle quote societarie e, per l'effetto, l'operazione avrebbe dovuto seguire la tassazione ordinaria con la maggiore aliquota del 40% sulla plusvalenza, come recuperata con l'atto impositivo annullato dalla sentenza qui all'esame.

Nel particolare, in luogo di una plusvalenza di Euro 6.602.000,00, la perizia aveva fissato un valore di Euro 6.723.894,00, sui ci andava calcolato il 4% come importo di rivalutazione da versare in unica soluzione o in tre rate. La stessa commissione d'appello, peraltro, riconosce che l'importo versato è inferiore al dovuto secondo la formulazione normativa, ancorchè ritenga trattarsi di errore minimo ed incolpevole.

Sul punto, questa Corte è intervenuta ritenendo che solo il tempestivo ed integrale versamento (almeno) della prima rata dell'importo dovuto in base alla perizia giurata comporti il perfezionamento delle procedute, con l'obbligo di versare le altre due rate e di poter accedere al ravvedimento operoso. All'opposto, ove nemmeno la prima rata sia regolare, la procedura di rivalutazione non può ritenersi perfezionata, con la soggezione della plusvalenza alla tassazione ordinaria *ratione temporis*.

Ed infatti, in tema di determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81 (ora 67), comma 1, lett. c) e c-bis), per il perfezionamento della procedura di rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni, prevista dalla l. n. 448 del 2001, art. 5 , assumono rilievo la redazione della perizia giurata di stima ed il pagamento dell'imposta sostitutiva, da effettuarsi per l'intero importo ovvero con il versamento della prima rata entro i termini indicati dal predetto art. 5, sicchè, nell'ipotesi di mancato rispetto degli stessi, non essendosi perfezionata la fattispecie, il contribuente non può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, al quale può invece accedere ove ometta il pagamento delle rate successive alla prima (Cass. VI, n. 5981/2018). Altresì, più specificamente ed anche con riguardo al primo motivo, è stato ritenuto che agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui al D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 81 (ora 67), comma 1, lett. c) e c-bis), per il perfezionamento della procedura di rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni prevista dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 5 , 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. V, n. 3410/2015).

Pertanto, il motivo è fondato e la sentenza dev'essere cassata con rinvio al collegio di merito perchè si uniformi ai citati principi nomofilattici.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza