Giurisprudenza

Civile Ord. Sez. 5 Num. 27387 Anno 2020
Presidente: SORRENTINO FEDERICO
Relatore: FRAULINI PAOLO
Data pubblicazione: 01/12/2020

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14200/2013 R.G. proposto da

Re Rebaudengo Agostino, rappresentato e difeso dagli avv.ti Gabriele Escalar e Livia Salvini, presso il cui studio in Roma, viale Giuseppe Mazzini n. 1 elettivamente domicilia giusta procura a margine del ricorso;

– ricorrente e controricorrente incidentale–

Contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*;

-controricorrente e ricorrente incidentale –

avverso la sentenza n. 56/30/12 della Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata in data 22 giugno 2012;

dirittobancario.it

Giurisprudenza

udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 settembre 2020 dal Consigliere Paolo Fraulini.

RILEVATO CHE

1. La Commissione tributaria regionale del Piemonte ha confermato la decisione di primo grado che aveva respinto l'impugnazione proposta da Agostino Re Rebaudengo avverso il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza con cui il contribuente aveva chiesto la restituzione dell'errato versamento effettuato nell'anno di imposta 2008, dell'imposta sostitutiva conseguente a rivalutazione del valore di carico fiscale di partecipazioni societarie.

2. Ha rilevato il giudice di appello che l'opzione del contribuente di avvalersi della rivalutazione automatica del valore della partecipazione posseduta, una volta esercitata con il versamento dell'intera imposta o della prima rata, è irrevocabile, in mancanza di una disposizione normativa che consenta la revoca; né tale dichiarazione sarebbe revocabile in applicazione dello *ius poenitendi* attribuibile al contribuente, che nella specie non avrebbe comunque provato, come era sua onere, l'inesistenza della *causa debendi*, posto che nessuna prova assisteva la dedotta esistenza di un errore, né negoziale, né materiale, compiuto dal perito di parte nella determinazione del valore delle partecipazione.

3. Per la cassazione della citata sentenza Agostino Re Rebaudengo ha proposto ricorso affidato a quattordici motivi; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso contenente ricorso incidentale condizionato affidato a un motivo, cui resiste Agostino Re Rebaudengo con controricorso.

4. Il ricorrente principale ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE

1. Il ricorso principale lamenta:

a) Primo motivo: «Violazione e falsa applicazione degli artt. 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 e 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nonché degli artt. 1346 e 1349 c.c. in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 3 c.p.c. e 62 del D.

dirittobancario.it

Giurisprudenza

Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo che la CTR avrebbe erroneamente ritenuto che l'opzione per la rideterminazione del valore delle partecipazioni oggetto di imposta si perfezioni al momento del pagamento della imposta stessa.

b) Secondo motivo: «Nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c. e 36 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 4 c.p.c. e 36 e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», per avere la CTR reso una motivazione meramente apparente in relazione al primo motivo di appello inerente al momento perfezionativo dell'esercizio dell'opzione rivalutativa da parte del contribuente.

c) Terzo motivo: «Violazione e falsa applicazione degli artt. 23, 53, 101 e 11 della Costituzione. Violazione e falsa applicazione degli artt. 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 e 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nonché degli artt. 1346 e 1349 c.c. in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 3 c.p.c. e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo che la CTR avrebbe erroneamente ritenuto che l'opzione per la rideterminazione del valore delle partecipazioni oggetto di imposta si fosse perfezionata al momento del pagamento della imposta stessa, desumendo tale considerazione dalla Circolare n. 35/2004 dell'Agenzia delle Entrate, così finendo per attribuire a quest'ultima autonoma potestà impositiva, in violazione della normativa invocata come lesa.

d) Quarto motivo: «Contraddittorietà della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 5 c.p.c. e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo che la CTR avrebbe contraddittoriamente affermato che la data di versamento e quella di conoscibilità dell'opzione esercitata sarebbero temporalmente coincidenti per il contribuente, salvo poi in altro punto affermare che per l'Amministrazione finanziaria tale momento non coinciderebbe nemmeno con l'epoca successiva al versamento da

dirittobancario.it

Giurisprudenza

parte del contribuente; tale affermazione sarebbe peraltro smentita dagli atti processuali, segnatamente dalle deleghe di pagamento bancario, dalle quali non è assolutamente possibile evincere quanto affermato dalla sentenza.

e) Quinto motivo: «Omessa motivazione in ordine all'accertamento di un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 5 c.p.c. e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo che la CTR avrebbe omesso di rilevare che la presentazione dell'istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva prima dello spirare del termine per il versamento impedirebbe in ogni caso il perfezionamento dell'opzione di rideterminazione del costo fiscale della partecipazione.

f) Sesto motivo: «Nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 4 c.p.c. e 36 e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», per avere la CTR omesso di pronunciare sul motivo di appello con cui si deduceva che la presentazione dell'istanza di rimborso prima della scadenza del termine per il versamento impedisse il perfezionarsi della dichiarazione di volontà del contribuente di avvalersi della rivalutazione.

g) Settimo motivo: «Contraddittorietà della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 5 c.p.c. e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo che la CTR avrebbe contraddittoriamente escluso che sia stata raggiunta la prova dell'inesistenza della *causa debendi* dell'imposta versata, omettendo di avvedersi che, una volta ammessa la revocabilità della dichiarazione del contribuente, sarebbe venuta meno automaticamente la ragione giuridica del versamento.

h) Ottavo motivo: «Violazione e falsa applicazione degli artt. 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 e 1, comma 91, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, dell'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1972, n. 602, nonché degli artt. 2033 e ss. c.c. in

dirittobancario.it

Giurisprudenza

relazione agli artt. 360 comma primo, n. 3 c.p.c. e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo che la CTR avrebbe erroneamente supposto che colui che agisca in ripetizione di un indebito oggettivo – cristallizzato nella specie dalla dimostrata revocabilità dell'opzione di rivalutazione della partecipazione azionaria - debba dimostrare la scusabilità dell'errore in cui sia incorso al momento del pagamento della somma oggetto della pretesa restitutoria.

i) Nono motivo: «Nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 132 c.p.c. e 36 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 4 c.p.c., 36 e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», per avere la CTR reso una motivazione perplessa, in quanto basata su affermazioni tra loro logicamente incompatibili, allorquando ha negato la riconoscibilità e l'essenzialità dell'errore in cui è caduto il contribuente.

j) Decimo motivo: «Contraddittorietà della motivazione in ordine all'accertamento di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 5 c.p.c., 36 e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo la stessa questione inerente al nono motivo sotto il profilo della contraddittorietà della motivazione.

k) Undicesimo motivo: «Nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 132 c.p.c. e 36 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 4 c.p.c., 36 e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», per avere la CTR reso una motivazione apparente e del tutto incomprensibile laddove ha negato la riconoscibilità dell'errore da cui è dipeso l'indebito versamento da parte del contribuente.

l) Dodicesimo motivo: «Insufficienza della motivazione in ordine all'accertamento di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 5 c.p.c. e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo la stessa

dirittobancario.it

Giurisprudenza

questione inerente all'undicesimo motivo sotto il profilo del vizio motivazionale.

m) Tredicesimo motivo «Violazione e falsa applicazione degli artt. 2188, 2193, 2697, 2714, 2715 e 2718 c.c., nonché dell'art. 24 del d.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581 agli artt. 360 comma primo, n. 3 c.p.c. e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo che la CTR avrebbe erroneamente negato che la visura camerale faccia piena prova delle partecipazioni detenute dal contribuente.

n) Quattordicesimo motivo: «Insufficienza della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione agli artt. 360 comma primo, n. 5 c.p.c. e 62 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546», deducendo che la CTR avrebbe fornito una motivazione insufficiente in relazione alla dedotta circostanza che l'imposta sostitutiva non potrebbe comunque risultare superiore al valore totale delle partecipazioni detenute dal contribuente.

2. L'Agenzia delle Entrate argomenta nel controricorso l'inammissibilità dell'avversa impugnazione, di cui chiede comunque il rigetto e, per l'ipotesi di suo totale o parziale accoglimento, propone ricorso incidentale affidato al seguente motivo:

A) «Violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d. lgs. 31.12.1992, n. 546, in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c.», deducendo che la CTR avrebbe omesso di pronunciarsi sull'eccepita inammissibilità dell'atto di appello del contribuente cha solo in tale fase avrebbe introdotto tutta la serie di nuove difese inerenti all'esistenza di un errore, alla revocabilità dell'opzione esercitata e all'effetto della revoca antecedente alla scadenza del termine per l'esercizio dell'opzione.

3. Il contribuente, nel controricorso al ricorso incidentale, argomenta l'inammissibilità dell'avversa impugnazione, di cui chiede comunque il rigetto.

dirittobancario.it

Giurisprudenza

4. Il ricorso principale va respinto, con conseguente assorbimento del ricorso incidentale condizionato.
5. Sul tema oggetto di lite questa Corte ha affermato dei seguenti principi che, in quanto pienamente condivisibili, vanno ribaditi:
    a. In tema di imposta sostitutiva ex art. 5 della l. n. 448 del 2001, la scelta del contribuente di optare, con il versamento anche solo della prima rata dell'imposta sostitutiva, per la rideterminazione del valore delle partecipazioni, costituisce atto unilaterale dichiarativo di volontà, che, giunto a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria attraverso il pagamento, comporta l'effetto della rideterminazione del valore della partecipazione, sicché, in base ai principi generali di cui agli artt. 1324 c.c. e 1334 e ss. c.c., non può poi essere revocato per scelta unilaterale del contribuente (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21049 del 24/08/2018),
    b. Ai fini della determinazione del momento generativo dell'imposizione tributaria ha rilievo decisivo la redazione della perizia giurata di stima, nonché l'assoggettamento all'imposta sostitutiva del valore così definito - attraverso il versamento, entro i termini oggetto di varie proroghe e riaperture, dell'intero importo o, nel caso di rateizzazione, anche della sola prima rata - sicché, 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. Sez. 5, Sentenza n. 3410 del 20/02/2015);
    c. l'opzione per l'imposizione sostitutiva ex art. 5 della l. n. 448 del 2001 è una scelta volontaria che non può essere revocata dal contribuente, con la conseguenza che, ove quest'ultimo non tenga conto del valore rideterminato,

dirittobancario.it

Giurisprudenza

non ha diritto al rimborso dell'imposta versata ed è tenuto, nell'ipotesi di pagamento rateale, ad effettuare i versamenti delle rate successive, mentre qualora abbia invece effettuato il pagamento della prima rata nei termini di legge ed abbia omesso i versamenti delle successive, queste sono iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 602 del 1973 (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 1323 del 18/01/2019).

6. La sentenza impugnata è pervenuta correttamente a respingere l'impugnazione del contribuente, sebbene con una motivazione che, alla luce dei citati principi, merita di essere parzialmente corretta ai sensi dell'art. 384, ultimo comma, cod. proc. civ. Ed invero la sentenza impugnata è certamente corretta laddove (pag. 35-36) aderisce all'interpretazione fornita da questa Corte in tema di identificazione del momento di irretrattabilità della opzione rivalutativa. Non è corretta laddove, subito dopo, assume possibile revocare la suddetta opzione e inizia quindi a discettare circa la sussistenza dell'indebito oggettivo, poi addentrandosi nella valutazione dell'assolvimento da parte del contribuente dell'onere della prova circa l'essenzialità e la riconoscibilità del supposto errore.
7. In realtà, sulla base delle motivazioni esplicitate da questa Corte nei propri precedenti cui espressamente si fa rinvio, va affermato che, una volta compiuta, la scelta per l'opzione rivalutativa ex art. 5 della legge n. 448 del 2001 è irretrattabile; l'irretrattabilità decorre dal momento in cui il contribuente inizia a pagare ratealmente, o paga in unica soluzione, l'imposta sostitutiva. Ne consegue che è assolutamente infondata la pretesa di inquadrare tale opzione nella categoria civilistica dell'indebito oggettivo, come conseguenza della revocabilità dell'opzione e/o dell'invalidità della manifestazione di volontà. In realtà, non si tratta di un meccanismo negoziale, bensì di una previsione di legge fiscale

dirittobancario.it

Giurisprudenza

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale; condanna Agostino Re Rebaudengo a rifondere all'Agenzia delle Entrate le spese della presente fase di legittimità che liquida in euro 17.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 *quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 8 settembre 2020.

Il Presidente
Federico Sorrentino

dirittobancario.it