

Civile Ord. Sez. 5 Num. 31263 Anno 2023

Presidente: CATALDI MICHELE

Relatore: LENOCI VALENTINO

Data pubblicazione: 09/11/2023

RIFIUTO DINIEGO
ALTRI TRIBUTI 2010
RIVALUTAZIONE
**PRINCIPIO DI
DIRITTO**

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19802/2021 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-
tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso
l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata
e difesa *ex lege*,

– ricorrente –

contro

ZAVATTA BENEDETTA;

ZAVATTA MARCO,

elettivamente domiciliati in Roma, via Flaminia n. 135, presso
lo studio dell'avv. Antonio Iorio dal quale sono rappresentati
e difesi in virtù di procura speciale in calce al controricorso,

– controricorrenti –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale
dell'Emilia-Romagna n. 103/2020, depositata il 22 gennaio
2021;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 7 luglio 2023 dal consigliere dott. Valentino Lenoci;

- Rilevato che:

1. Zavatta Benedetta e Zavatta Marco, in qualità di eredi di Monti Carmen, presentavano all' Agenzia delle Entrate di Rimini istanza di rimborso dell' imposta sostitutiva di € 49.221,00, versata dalla *de cuius* quale prima rata dell' imposta sostitutiva determinata sulla base della rivalutazione delle proprie quote di partecipazione nella società "Hotel Bikini di Monti Antonio & C. s.n.c."

L' Ufficio rigettava la suddetta istanza ritenendo che il diritto al rimborso spettasse solo al contribuente, non costituendo la successiva rivalutazione, effettuata dagli eredi, presupposto per il diritto al rimborso dell' imposta versata dal contribuente deceduto.

2. Proposto dagli eredi ricorso avverso il diniego di rimborso dell' Amministrazione, la Commissione tributaria provinciale di Rimini, con sentenza n. 75/2017, lo rigettava.

3. Interposto gravame dagli eredi, la Commissione tributaria regionale dell' Emilia-Romagna, con sentenza n. 103/2021, pronunciata il 6 novembre 2020 e depositata in segreteria il 22 gennaio 2021, accoglieva l' appello e, per l' effetto, condannava l' Ufficio al rimborso delle somme richieste dagli eredi, oltre interessi.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l' Agenzia delle Entrate, sulla base di un unico motivo.

Resistono con controricorso i contribuenti Zavatta Benedetta e Zavatta Marco.

5. La discussione del ricorso è stata fissata dinanzi a questa sezione per la camera di consiglio del 7 luglio 2023, ai sensi degli artt. 375, secondo comma, e 380-*bis*.1 cod. proc. civ.

- Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Ufficio eccepisce violazione o falsa applicazione degli artt. 4 e 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nonché dell'art. 7 del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, conv. dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che la C.T.R. avrebbe fondato la propria decisione sul carattere universale della successione *mortis causa* e, quindi, sul trasferimento del diritto al rimborso in capo agli eredi-contribuenti. Tale considerazione sarebbe in contrasto con la normativa e la giurisprudenza in materia che prevede che, una volta esercitata l'opzione fiscale in oggetto da parte del *de cuius*-contribuente, eventuali vicende successive non potrebbero spiegare effetto contrario o rendere reversibili gli effetti fiscali già prodotti.

2. Procedendo quindi allo scrutinio dell'unico motivo di ricorso, osserva la Corte quanto segue.

Il motivo di ricorso è fondato.

La disciplina della rivalutazione delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati è stata introdotta con l'art. 5 della legge n. 448/2001, rubricato «Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati», che ha disposto, per quanto qui rileva, che: *i)* «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, (...), 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 (...)» (comma 1); *ii*) «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 art. 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» (comma 2); *iii*) «L'imposta sostitutiva può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a partire dalla predetta data del 16 dicembre 2002 (...)» (comma 3); *iv*) «L'assunzione del valore di cui ai commi da 1 a 5 quale valore di acquisto non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi dell'art. 82, commi 3 e 4 del testo unico delle imposte sui redditi» (comma 6).

Negli anni seguenti, la normativa è stata oggetto di numerosi interventi legislativi che hanno riaperto i termini per la rivalutazione delle partecipazioni suddette, consentendo anche che si procedesse a nuove rivalutazioni, con la possibilità di chiedere – successivamente al versamento dell'intero importo o quantomeno della prima rata della nuova

imposta sostitutiva - la compensazione o il rimborso della precedente imposta versata in sede di prima rivalutazione, nei limiti di quanto dovuto sulla base dell'ultima rivalutazione, secondo quanto disposto dall'art. 7, comma 2, lett. *ee*) e *ff*) del d.l. n. 70/2011, conv. dalla legge n. 106/2011.

L'imposta sostitutiva in esame è, pertanto, un'imposta volontaria, essendo frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinaria altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata; in cambio (per così dire), l'Amministrazione finanziaria riceve un immediato introito fiscale (cfr. Cass. 12 novembre 2014, n. 24057, da ultimo ripresa da Cass. 19 aprile 2023, n. 10544).

Essendo una dichiarazione di volontà irretrattabile, la stessa, da un lato, non è soggetta alla disciplina dell'errore propria delle dichiarazioni di scienza, potendo essere corretta solo «nel caso di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'art. 1428 cod. civ.» (cfr. Cass. 2 agosto 2017, n. 19215; Cass. 20 luglio 2018, n. 19382) e, dall'altro, non può essere revocata, neppure in conseguenza di un evento successivo e imprevedibile, quale il decesso del contribuente, se avvenuto prima della cessione della partecipazione.

Un tale sistema di rivalutazioni, infatti, comporta che il perfezionamento dell'obbligazione tributaria si ha con il versamento, entro i termini stabiliti dall'art. 5 della legge n. 448/2001, dell'intero importo o della prima rata, se rateizzato, dell'imposta sostitutiva, non venendo meno la

causa giuridica dell'adempimento se, in un secondo momento, il contribuente non cede la partecipazione, non realizzando così alcuna plusvalenza.

In altri termini «una volta soddisfatte tali condizioni (n.d.e.: quelle previste dalla legge n. 448/2001), si determina l'irreversibile perfezionamento dell'obbligazione tributaria» (Cass. 12 aprile 2019, n. 10298) e, proprio perché non è necessario che vi sia neppure una cessione del bene, non sono *a fortiori* rilevanti eventi successivi, anche se imprevedibili, che la impediscano.

Coerentemente con tale ricostruzione normativa e giurisprudenziale, dunque, questa Corte ha più volte negato il diritto al rimborso agli eredi del *de cuius* che avesse operato una prima e una seconda rivalutazione, senza tuttavia cedere il bene a causa del suo decesso (*ex multis*, si v. Cass. 12 aprile 2019, n. 10298; Cass. 30 giugno 2016, n. 13406).

La peculiarità del caso di specie, tuttavia, richiede ulteriori considerazioni, in particolare in punto di successione nella posizione del *de cuius*.

In via generale, la successione *mortis causa* a titolo universale comporta il subentro degli eredi, laddove vi sia accettazione senza beneficio d'inventario, in tutte le posizioni giuridiche soggettive, sia attive che passive, del *de cuius*.

Nella fattispecie oggetto di causa, tuttavia, gli eredi non sono divenuti titolari del diritto al rimborso di quanto versato con la prima rivalutazione, perché quest'ultimo sorge eventualmente solo a seguito di una seconda rivalutazione operata dallo stesso contribuente che si trovi ancora nel possesso del bene. In altri termini, gli eredi sono divenuti

titolari solo delle partecipazioni affrancate dal *de cuius*, perché, con la seconda rivalutazione, è sorta una nuova obbligazione tributaria – è stata cioè operata una prima rivalutazione da parte di soggetti diversi -, non rilevando lo *status* di eredi.

Operando un parallelismo, in via ipotetica, si pensi a cosa accadrebbe nel caso di cessione di partecipazioni rispetto alle quali sia stata già operata una prima rivalutazione da parte del cedente e rispetto alle quali successivamente se ne effettui un'altra ad opera del cessionario. Al riguardo, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che «in tema di imposta sostitutiva per rivalutazione titoli, il diritto al rimborso delle imposte versate in occasione di una prima rivalutazione di partecipazioni azionarie non spetta al cessionario che abbia proceduto ad una seconda rivalutazione e al versamento dell'imposta, raggugliata al nuovo valore delle azioni, dal momento che, ai sensi dell'art. 7, comma 2, lett. ee) ed ff), del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011, solo il soggetto che abbia già versato l'imposta relativa alla prima rivalutazione può chiederne il rimborso, ove non si sia avvalso della possibilità di detrarla dal tributo dovuto per una nuova rivalutazione che egli stesso abbia effettuato dei titoli che siano rimasti sempre in suo possesso» (cfr. Cass. 4 aprile 2019, n. 9431). Inoltre, «in tema di imposta sostitutiva sui *capital gains*, il contribuente, dopo aver effettuato una prima rivalutazione del bene (nella specie, partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati), con conseguente versamento dell'imposta, può chiedere, se è ancora in possesso di tale bene, ove venga introdotta una disciplina

fiscale più favorevole, una nuova determinazione del valore, con diritto - anche nell'assetto antecedente alla vigenza dell'art. 7 del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011 - ad usufruire del rimborso» (cfr. Cass. 13 luglio 2018, n. 18712).

Il diritto al rimborso, pertanto, spetta soltanto al soggetto che abbia già versato l'imposta sostitutiva in occasione della prima rivalutazione, e ciò proprio in virtù del carattere personale dell'opzione fiscale sopra specificata, che si caratterizza per essere una dichiarazione di volontà non revocabile. Diversamente, infatti, la stessa *ratio* di "scambio" tra "risparmio sull'imposta ordinaria altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata" per il contribuente e "immediato introito fiscale" per l'Amministrazione non troverebbe più ragion d'essere.

Tra la cessione del bene affrancato, che determina comunque una forma di successione nella posizione del cedente, e la successione *mortis causa* nella titolarità dello stesso bene, non vi sono differenze che, per il profilo qui trattato, impediscono un loro parallelismo rispetto agli effetti del subentro.

In conclusione, posto, da un lato, che la disciplina in esame non risente dell'effettiva cessione o meno, anche a causa di eventi successivi e imprevedibili, del bene affrancato e richiamato, e, dall'altro, il carattere irretrattabile dell'opzione fiscale esercitata, che non permette che la stessa sia direttamente o indirettamente revocata, erra il giudice di seconde cure nel ritenere gli eredi titolari del diritto al

rimborso di quanto versato dal *de cuius* con la prima rivalutazione.

3. Conseguie l'accoglimento del ricorso, con l'affermazione del seguente principio di diritto: «nell'ipotesi di imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 5 della legge n. 448 del 2001, gli eredi del contribuente che ha effettuato la rivalutazione non hanno diritto al rimborso, allorquando abbiano proceduto ad una seconda rivalutazione e al versamento dell'imposta, posto che non sono divenuti titolari del diritto al rimborso di quanto versato con la prima rivalutazione da parte del *de cuius*, che sorge eventualmente solo a seguito di una seconda rivalutazione operata dallo stesso contribuente che si trovi ancora nel possesso del bene; conseguentemente, gli eredi divengono titolari delle partecipazioni affrancate dal *de cuius* e con la seconda rivalutazione sorge una nuova obbligazione tributaria, che determina un nuovo presupposto impositivo».

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata e, dato che la questione non necessita di ulteriori accertamenti in fatto, in ossequio al principio della ragionevole durata del processo, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., con il rigetto del ricorso introduttivo.

4. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza degli intimati, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Sussistono giustificati motivi per la compensazione integrale tra le pari delle spese del giudizio di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario proposto dai contribuenti.

Compensa le spese dei giudizi di merito e condanna Zavatta Benedetta e Zavatta Marco alla rifusione, in solido tra loro, in favore dell' Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in € 4.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Compensa integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2023.