

Legittimo il rimborso per erroneo versamento dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione delle quote sociali

(Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Bari, Sez. 4, Pres. Seccia D., Rel. Violino P. - sent. n. 1148 del 13/05/2024, dep. 04/0/2024) - Causa patrocinata dallo Studio Angelotti.

Topics: Rivalutazione delle quote sociali – Imposta sostitutiva – Errato versamento – Richiesta di rimborso – Diniego – Errore riconoscibile – Indebito arricchimento – Illegittimità

Abstract: *è illegittimo il diniego all'istanza di rimborso presentata dal contribuente avente ad oggetto somme erroneamente versate all'Erario a titolo di imposta sostitutiva sulla rivalutazione delle quote sociali, purché tale maggiore somma derivi da errore riconoscibile.*

(oggetto della controversia: diniego istanza di rimborso imposta sostitutiva su rivalutazione quote sociali – anno 2018)

Sentenza

Svolgimento del processo

Ricorso avverso il provvedimento di diniego prot. 280775 del 21/11/2023 alla richiesta di rimborso dell'imposta sostitutiva, emesso, per l'anno fiscale 2018, dalla Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Bari, notificato a mezzo raccomandata in data 24/11/2023, in relazione all'imposta sostitutiva sulla rivalutazione delle quote sociali per complessivi Euro 20.670,00.

Contro Agenzia delle Entrate

Motivi di ricorso:

1. Annullabilità del provvedimento di diniego perché palesemente contrario ai principi di affidamento e buona fede (art. 10 L. 212/2000) e di tutela dell'integrità del patrimonio del contribuente (art. 8 L. 212/2000) già immanenti nell'ordinamento tributario ed ora codificati dall'art. 10-quater L. 212/2000.
2. Annullabilità ed illegittimità del provvedimento di diniego perché emesso in palese violazione delle norme agevolative vigenti. Violazione e falsa applicazione dell'art. 2033 c.c. e dell'art. 38 D.P.R. 602/73.

Sussistenza del diritto al rimborso delle somme versate in eccedenza.

Conclude chiedendo : annullare il provvedimento di diniego della domanda di rimborso impugnato siccome illegittimo ed infondato e conseguentemente decretare il diritto al rimborso della somma di euro 20.670,00 versata in eccesso a titolo di imposta sostitutiva.

L'agenzia delle entrate, si oppone a tutti i motivi di ricorso adottati e chiede la conferma dell'atto impugnato data la irretrattabilità del versamento effettuato.

Motivi della decisione

[...omissis...]

Quanto alla seconda eccezione sollevata da controparte, relativa al merito della controversia, questa Corte ritiene che le maggiori somme versate a seguito dell'adesione alla rivalutazione agevolata delle proprie quote societarie, possono essere oggetto di restituzione, qualora le stesse risultano palesemente versate in eccesso rispetto a quanto dovuto.

A tal uopo è opportuna una disamina della giurisprudenza in merito.

La doglianza della qualificazione come "manifestazione di volontà irretrattabile" dell'opzione fiscale L. n. 448 del 2001, ex art. 7 è, nel caso di specie, priva di fondamento. In materia, la giurisprudenza diffusamente afferma che "in materia di plusvalenze, con riferimento alla determinazione del valore di un terreno edificabile e con destinazione agricola, la libera scelta del contribuente di rideterminare il valore del bene e di versare l'imposta sostitutiva D. Lgs. n. 448 del 2001, ex art. 7 non è revocabile, sicché, in caso di pagamento rateale, restano dovuti i successivi versamenti, non potendo invocarsi il principio dell'emendabilità della dichiarazione in relazione a specifiche manifestazioni di volontà negoziale" (Cass. 20 dicembre 2016, n. 26317; si v. anche Cass. 2 agosto 2017, n.19215). E' corretto, pertanto, affermare che a seguito dell'esercizio dell'opzione fiscale L. n. 448 del 2001, ex art. 7, la dichiarazione di volontà contraria (all'esercizio dell'opzione) non produca effetti, ma ciò vale esclusivamente sul piano della manifestazione della volontà. Nel caso di specie, l'istanza di rimborso del contribuente non ha quale fondamento la restituzione di quanto versato per il venir meno dell'adesione al meccanismo previsto dalla L. n. 448 del 2001 art. 7, bensì l'erroneo calcolo della plusvalenza a causa della non rivalutazione ai fini Istat del valore iniziale del terreno edificabile. In altri termini, l'istanza di rimborso non riguarda l'*an* dell'imposta sostitutiva, ma il *quantum*, non incorrendo così nella violazione di quanto prescritto dalla L. n. 448 del 2001, art. 7. (Cass. Civ. sez. 5 n. 27915/2023). Secondo la giurisprudenza di questa Corte, infatti, «per il perfezionamento della procedura di rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni, prevista dall'art. 5 della l. n. 448 del 2001, 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» (cfr. Cass. 12 marzo 2018, n. 5981; Cass. 21 febbraio 2020, n. 4659). 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. Né può dirsi che la scelta del contribuente sia solo un'attenuazione del prelievo dovuto "al verificarsi del fatto tassabile", giacché 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 (cfr. Cass. n. 21049/2018).

In applicazione di quanto appena richiamato, il diritto al rimborso di quanto versato sulla base della natura irretrattabile della dichiarazione di volontà espressa con l'esercizio dell'opzione fiscale, sussiste 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).

Considerato che la norma richiede espressamente che la predisposizione della perizia debba essere effettuata prima della cessione della relativa partecipazione e che, nel caso di specie, la parte ricorrente non contesta l'*an*, ma il *quantum* provando la propria volontà sia con la perizia che con la successiva dichiarazione dei redditi in cui si

riportano i valori della perizia, per cui il valore su cui calcolare l'imposta sostitutiva risulta oggettivamente individuato e quindi ci troviamo di fronte ad un caso di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'art. 1428 cod. civ.

Le tesi addotte dall'agenzia non sono condivisibili perché attengono a casi in cui si è aderito a successive rivalutazioni e si è versato somme maggiori perché non si è scomputata dalla adesione successiva quanto già versato in precedenza.

Per tutto quanto detto, in particolare tenendo conto della chiara volontà, espressa in perizia e confermata in dichiarazione, sul *quantum* da rivalutare, si accoglie il ricorso e per l'effetto si

annulla il provvedimento di diniego della domanda di rimborso impugnato e, conseguentemente, si riconosce il diritto al rimborso della somma di euro 20.670,00 versata in eccesso a titolo di imposta sostitutiva.

Visto il pagamento, erroneo, ma spontaneamente posto in essere, si compensano le spese di giustizia.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'atto impugnato e quelli ad esso conseguenti. Spese compensate.

Commento di Antongiulio Angelotti*

Con la sentenza n. 1148 pronunciata il 13/05/2024, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Bari – sez. 4, ha accertato e riconosciuto il diritto del contribuente al rimborso della maggiore imposta sostitutiva erroneamente versata in occasione della rivalutazione delle quote sociali della società da egli partecipata.

Giova rammentare che, in *subiecta materia*, con plurimi interventi normativi – per quanto interessa l'anno fiscale 2018 prorogati con l'art. 1, commi 997-999 della Legge 205/2017

(Legge di Bilancio 2018)¹ – il Legislatore ha inteso facultizzare il contribuente titolare di partecipazioni sociali in possesso di determinate caratteristiche, di rivalutare fiscalmente il valore di tali assets versando un imposta sostitutiva dell'IRPEF in misura pari – per l'anno 2018 - all'8% sul valore integrale rivalutato della quota sociale. Per effetto dell'affrancamento del maggiore valore, il contribuente "libera" il plusvalore della partecipazione, entro il limite della rivalutazione, da possibili successive

¹ I commi 997 e 998 della Legge 205/2017 – Legge di Bilancio 2018 – prorogavano le disposizioni di cui all'art. 2 c. 2 del D.L. 282/2002 disponendo che "Le disposizioni degli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2018. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 giugno 2018; sull'importo delle rate successive alla prima 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 30 giugno 2018"; il successivo comma 998 disponeva che "Sui valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola rideterminati con le modalità e nei termini indicati dal comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, come modificato dal comma 997 del presente articolo, le aliquote delle imposte sostitutive di cui all'articolo 5, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, sono pari entrambe all'8 per cento".

tassazioni della plusvalenza potenzialmente conseguibile in caso di cessione della medesima.

Nel caso portato all'attenzione del Giudice barese, succedeva che, per mero errore di calcolo, il contribuente, anziché versare l'imposta sostitutiva nella misura di euro 49.600,00 versava la maggiore somma di euro 70.270,00.

Avvedutosi dell'errore, instava, pertanto, nei termini previsti dall'art. 38 del D.P.R. 602/73² il competente Ufficio provinciale per il rimborso delle somme versate *condictio indebiti*.

L'Amministrazione finanziaria, ponendo a fondamento il principio della irretrattabilità della dichiarazione di adesione alla misura agevolativa – principio invero mai in contestazione, rigettava la richiesta del contribuente costringendolo ad adire la Corte di Giustizia Tributaria di prime cure per il riconoscimento delle proprie ragioni.

Con rituale atto di ricorso il contribuente impugnava il predetto diniego e chiedeva alla Corte Tributaria adita di annullare il provvedimento agenziale e dichiarare il diritto del contribuente al rimborso.

A tal uopo il ricorrente versava agli atti del giudizio la documentazione probatoria necessaria al riconoscimento del diritto, tanto in assolvimento del proprio *onus probandi* richiesto dal novellato art. 7 c. 5-bis D. Lgs. 546/1992³ a mente del quale è il contribuente a dover fornire la prova della sussistenza del

diritto nel momento in cui oggetto della controversia è il paventato diritto al rimborso di somme indebitamente corrisposte all'Erario.

Sulla scorta di argomentazioni ineccepibili, il primo collegio accoglieva l'atto impugnatorio del ricorrente ritenendo meritevoli di pregio le eccezioni di parte formulate, incentrate sulla sussistenza del diritto al rimborso in quanto, precisava, non era in discussione l'avvenuto perfezionamento della rivalutazione delle quote sociali, bensì il *quantum* dell'imposta pagata.

Rilevava correttamente il collegio che l'istanza di rimborso non promanava dalla volontà del contribuente di ritrattare l'opzione di rivalutazione della quota sociale – come artatamente intendeva assumere l'Ufficio, bensì dalla errata definizione dell'importo occorrente al perfezionamento della procedura. Si conformava, pertanto, ai principi impetrati dalla giurisprudenza di legittimità nella materia oggetto della *vexata quaestio*.

Invero, con plurime e condivisibili sentenze i Giudici di vertice hanno inibito ogni e qualsivoglia facoltà di "ripensamento", di fatti rendendo definitiva ed ineluttabile, la scelta del contribuente di aderire ed usufruire della rivalutazione agevolata delle quote societarie. I Giudici di Piazza Cavour si sono espressi ripetutamente sul punto, tra gli altri con ordinanza n. 31054/2023 con la quale hanno precisato che "*Essendo una dichiarazione di*

² Art. 38 D.P.R. 602/73 c. 1 - Rimborso dei versamenti diretti - "*Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso il quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento*"

³ Art. 7 c. 5-bis D. Lgs. 546/1992 – "*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi*

di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

volontà irretrattabile, la stessa, da un lato, non è soggetta alla disciplina dell'errore propria della dichiarazione 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)»

Sempre i giudici di legittimità hanno avuto modo di affermare che *“In materia di plusvalenze, l'opzione per l'imposta sostitutiva per la rivalutazione dei terreni, prevista dall'art. 7 della Legge n. 448/2001, costituisce una manifestazione di volontà irretrattabile che non può dare luogo al rimborso di quanto versato, trattandosi di una libera scelta del contribuente. Tuttavia, il rimborso è ammesso nel caso in cui, come nella specie, per un mero errore di calcolo della plusvalenza, sia stata versata un'imposta maggiore di quella effettivamente dovuta.”*

Il giudice di primo grado, conclusivamente, ha fatto buon governo dei prefati principi valorizzando il dato dell'error compiuto dal ricorrente nel calcolo del plusvalore – e quindi dell'imposta sostitutiva versata – e non invece, come sostenuto dall'Ente impositore finanche in sede di dibattimento, sulla volontà di ritrattare la dichiarazione, circostanza questa mai verificatasi nel caso che involgeva il giudizio in trattazione.

La pregevole dissertazione sul punto del Collegio Provinciale, appare non passibile di alcuna censura, e segna un punto importante in favore dell'equilibrio nel rapporto tributario tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente sulla scorta degli immanenti principi di collaborazione, buona fede e di tutela dell'integrità patrimoniale del

contribuente, positivizzati nello Statuto del Contribuente, ma seriamente messi a rischio dal contegno amministrativo e processuale dell'Ufficio provinciale.

Contra ai principi processuali, invece, la statuizione del Collegio in relazione alla decisa compensazione delle spese *dacché*, la giustificazione resa a suo fondamento, appare *ictu oculi* non rispettosa dei dettami in materia sanciti dall'art. 15 D. Lgs. 546/1992⁴ a mente del quale alla soccombenza nel giudizio di merito segue la condanna alla refusione delle spese processuali, salvo il ricorrere di situazioni gravi ed eccezionali.

Invero, la mera circostanza che il contribuente abbia spontaneamente pagato un importo eccedente non pare in tal senso dirimente atteso, tra l'altro, il contegno dell'Ente impositore sia in fase amministrativa – nella quale adottava un provvedimento di rigetto palesemente illegittimo come dalla stessa sentenza accertato – che in quella processuale – nella quale proponeva argomentazioni ed adduzioni giurisprudenziali invero inconferenti.

Ruvo di Puglia, lì 05/06/2024

* Commento a cura del Dr. Antongiulio Angelotti, Dottore Commercialista, Revisore Legale e Advisor della Crisi di Impresa in Ruvo di Puglia (BA).

Partner dello Studio Angelotti.

⁴ Art. 15 c. 1, 2 e 3 D. Lgs. 546/1992 – “1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. 2. Le spese del giudizio sono compensate, in tutto o in parte, in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente

motivate ovvero quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio. 2-bis. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile”.