



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto:

ANDREINA GIUDICEPIETRO	- Presidente -	Oggetto
MICHELE CATALDI	- Consigliere -	R.G.N. 15609/2019
MARIA LUISA DE ROSA	- Consigliere -	Cron.
PAOLO DI MARZIO	- Consigliere -	
MARCELLO M. FRACANZANI	- Consigliere Rel. -	
		CC – 28/09/2023

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15609/2019 R.G. proposto da
Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis)

on l'avv.

(omissis)

;

-*controricorrente*-



avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale del Lazio, sez. staccata di Latina, n. 7772/18/2018, pronunciata il 12 ottobre 2017 e depositata il 12 novembre 2018, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 settembre 2023 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

RILEVATO

1. La contribuente cedeva, in data 26.07.2011, la propria quota pari a 6/9 di un fabbricato ad uso abitativo. A seguire, onde evitare un eventuale accertamento relativo alla plusvalenza connessa alla rivalutazione dell'immobile compravenduto, la contribuente vi provvedeva autonomamente a termini dell'art. 2, co. 2, d.l. 282/2002, versando l'imposta sostitutiva nella misura del 4% dell'immobile oggetto di perizia e pari ad euro 29.906,15. A ciò provvedeva in ottemperanza alla disciplina citata, così come interpretata dall'Ufficio nella risoluzione n. 395/E/2008. Successivamente, la stessa contribuente presentava istanza di rimborso ritenendo non dovuto il versamento, eseguito a causa dell'erronea ricostruzione della disciplina in commento contenuta nella citata risoluzione n. 395/E/2008, afferente i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, distinti da quelli già edificati.

2. Formatosi il silenzio rifiuto, la sig.a (omissis) promuoveva ricorso cui replicava l'Ufficio, lamentando che l'opzione esercitata era da qualificarsi non come dichiarazione di scienza quanto come manifestazione di volontà e pertanto non modificabile e/o revocabile.

3. Promosso appello, e costituitosi l'Ufficio, la CTR riformava la decisione di primo grado ritenendo fondata l'istanza di rimborso, alla luce dell'intervento chiarificatore di questa Corte con la sentenza n. 4150/2014 e dei principi di lealtà e collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

4. Promuove ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria, che ivi svolge due motivi di doglianza, e cui resiste la



contribuente che, in prossimità dell'adunanza, ha altresì depositato memoria a sostegno delle proprie ragioni.

5. Nella camera di consiglio del 27.01.2021 questa Corte assumeva l'ordinanza interlocutoria n. 5630/2021, non riscontrando l'evidenza decisoria del giudizio, per mancanza di precedenti specifici, sicché è stata disposta la trasmissione del fascicolo alla sezione ordinaria, ex art. 375 cod. proc. civ..

CONSIDERATO

1. In via pregiudiziale di rito va disattesa l'eccezione di tardività del ricorso erariale sollevata dalla contribuente, essendosi l'Agenzia delle entrate avvalsa della sospensione dei termini d'impugnazione di mesi 9, di cui all'art. 6 comma 11 del d.l. n. 119 del 2018, convertito nella legge n. 136 del 2018, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria.

2. Con il primo motivo, l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 7 legge n. 448 del 2001, 2 co. 2 del d.l. n. 282 del 2002, come modificato dall'art. 1, co. 91, della legge n. 244 del 2007 e, successivamente, dall'art. 4, co. 9 ter del d.l. n. 97 del 2008, convertito nella legge n. 129 del 2008, in relazione all'art.360, co. 1, 1 n. 3 cod. proc. civ., in quanto la contribuente si era avvalsa di un'agevolazione con una dichiarazione avente natura negoziale e non come dichiarazione di scienza. Per l'effetto la contribuente aveva quindi liberamente effettuato una scelta, che non poteva essere poi unilateralmente modificata. Infatti la contribuente aveva applicato l'art. 7 della legge n. 448 del 2001, optando per la rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili e con destinazione agricola al fine di evitare aggravii fiscali eventualmente derivanti dall'applicazione della norma di cui all'art. 67 comma 1 lettera b d.P.R. n. 917 del 1986 (c.d. TUIR); in tal modo essa aveva contratto un'obbligazione tributaria ormai perfezionatasi con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva.

Il primo motivo è fondato.



2. In materia questa Corte ha anche recentemente **affermato** come la disciplina in commento sia stata «...più volte vagliata da questa Corte di legittimità, anche sotto lo specifico profilo, qui dedotto, della revocabilità o rinunciabilità, da parte del contribuente, della rivalutazione (di partecipazioni societarie o terreni edificabili) e l'orientamento interpretativo consolidato che ne è emerso - al quale si intende dare seguito - è nel senso di precludere al contribuente la possibilità di far venir meno (ottenendo il rimborso delle rate versate ovvero sottraendosi al versamento di quelle ancora dovute) gli effetti della rivalutazione esperita. In tal senso si è espressa Cass. n. 29594 del 2018 che, richiamando precedenti pronunce di questa Corte (Cass. 19382/18; 13406/16; 24953/15; 3410/15; 5477/10), ha riassunto i passaggi fondamentali del predetto orientamento affermando che:

- l'opzione per la rideterminazione del costo o valore di acquisto della partecipazione costituisce manifestazione unilaterale di volontà e non si risolve, pertanto, in mera enunciazione di un fatto o in dichiarazione di scienza (tanto che la disposizione in esame non richiede, per il suo perfezionamento, l'inserimento in dichiarazione, quanto la redazione di perizia giurata ed il versamento dell'imposta sostitutiva);

- proprio perché espressione di volontà negoziale, sono a tale opzione applicabili non già i principi generali sulla emendabilità dell'errore in dichiarazione, bensì quelli sulla normale irretrattabilità della manifestazione di volontà negoziale unilaterale pervenuta a conoscenza della controparte (artt.1324, 1334 cod.civ.);

- tale conoscenza, nel caso di specie, si realizza con il versamento per intero dell'imposta sostitutiva del 4% ovvero con il versamento della prima delle tre rate previste alternativamente dalla legge, secondo un regime di consolidamento dell'obbligazione tributaria di portata generale, perché di norma applicabile (salvo diversa



previsione di legge, qui mancante) alla materia agevolativa e di condono;

- è proprio per effetto di tale perfezionamento che, come osservato dalla Circolare AE 35/E/2004, il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto della partecipazione ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67 del T.U.I.R., tanto che il contribuente che abbia effettuato il versamento dell'imposta dovuta, ovvero di una o più rate della stessa, non ha diritto al rimborso dell'imposta pagata, né ad essere esentato dai versamenti successivi, quand'anche egli non tenga poi conto, in sede di determinazione delle plusvalenze realizzate per effetto della cessione delle partecipazioni o dei terreni, del valore così rideterminato;

- in conseguenza del perfezionamento della fattispecie rivalutativa, il contribuente inadempiente non ha diritto al rimborso della rata versata e, inoltre, è assoggettato (salve le disposizioni relative al cosiddetto 'ravvedimento operoso' di cui all'articolo 13 d.lgs 472/97) al pagamento delle rate successive, i cui importi debbono essere iscritti a ruolo ai sensi degli articoli 10 segg. d.P.R.602/73» (Cfr. Cass., VI, n. 26186/2022, *idem* V, n. 41953/2021; V, n. 19215/2017);

- né si verte in tema di errore meramente dichiarativo o di vizio della volontà essenziale e riconoscibile, quanto piuttosto di un ripensamento di parte contribuente in ragione di un successivo orientamento giurisprudenziale (quindi, al più, di errore di diritto).

3. Nella fattispecie in esame la CTR non si è conformata ai principi di questa Corte, valorizzando profili inconferenti e comunque non dirimenti ai fini del decidere.

Il motivo va pertanto accolto.

4. Con il secondo motivo l'Agenzia delle Entrate lamenta, in via subordinata, la violazione e falsa applicazione degli artt. 1362, 1363, 1367, 1369 cod. civ. e 67, co., 1 lettera b) del d.P.R. n. 917 del



1986, in relazione all'art. 360, co., 1 n. 3 cod. proc. civ.. In particolare, e nel caso fosse ritenuta ammissibile l'istanza di rimborso presentata dalla contribuente, lamenta l'illegittimità della sentenza giacché la richiesta di rimborso doveva comunque essere infondata nel merito. Nella specie era infatti emerso con evidenza che la reale intenzione dei contraenti era di procedere non alla cessione di un fabbricato, ma alla cessione di un'area edificabile, essendo stato specificato nel rogito di trasferimento che l'immobile era ricompreso in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale e potendosi desumere da detto rogito che la causa della cessione consisteva non nella compravendita di un fabbricato, ma nella compravendita dell'area su cui insisteva il fabbricato, destinato ad essere demolito, con conseguente configurabilità di una plusvalenza tassabile, ai sensi dell'art. 67 comma 1 lettera b del d.P.R. n. 917 del 1986.

4.1 Il secondo motivo resta assorbito dall'accoglimento del primo.

5. In definitiva, merita accoglimento il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, cod. proc. civ., con il rigetto del ricorso introduttivo.

6. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

PQM

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente; condanna la parte contribuente a pagare le spese di lite del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in €.tremilanovecento/00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 28/09/2023.

Il Presidente



Numero registro generale 15609/2019

Numero sezionale 4777/2023

Andreina GIUDICEPIETRO

Numero di raccolta generale 28850/2023

Data pubblicazione 17/10/2023

