



131. Rimborso dell'imposta sostitutiva a seguito della rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni

 *Possedevo una partecipazione qualificata pari al 30% del capitale sociale di una s.p.a. Ho proceduto a rideterminare il valore di acquisto della citata partecipazione al 1° gennaio 2002, in base alla legge n. 448/2001 e ho versato, in unica soluzione, l'imposta sostitutiva. Successivamente, a seguito di cessione di partecipazioni e di aumento gratuito del capitale sociale, mi sono trovato a possedere una partecipazione non qualificata. Ho rideterminato nuovamente il valore di acquisto della partecipazione al 1° luglio 2003, in base alla legge n. 447/2004 e l'imposta sostitutiva dovuta risultava inferiore a quella versata nel 2002. Ho presentato istanza di rimborso in data 31 gennaio 2005, ma*

non ho ancora ottenuto risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate. Ho diritto di ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in più?

(Lettera firmata - Trapani)

 L'art. 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 aveva consentito di rideterminare il valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati, possedute alla data del 1° gennaio 2002, effettuando i relativi adempimenti entro la data del 30 settembre 2002. Il costo di acquisto «rideterminato» era utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'art. 67 (ex art. 81), comma 1, lett. c) e c-bis), D.P.R. n. 917 del

22 dicembre 1986 e successive modificazioni ed integrazioni, con riferimento alle partecipazioni sociali, in luogo del costo o valore di acquisto.

Per poter utilizzare a tali fini il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2002, in luogo del loro costo storico, il contribuente era tenuto a predisporre un'apposita perizia giurata di stima del predetto valore e al pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 2% o del 4% del valore così rideterminato, a seconda che si trattasse di partecipazioni non qualificate o qualificate.

Successivamente, l'art. 2, comma 2, D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, ha previsto l'applicazione dell'art. 5, legge n. 448/2001 con riferimento alle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, possedute alla data del 1° gennaio 2003.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 4 agosto 2004, n. 35/E, fra l'altro confermata dalla recente circolare dell'Agenzia delle Entrate 13 marzo 2006, n. 10/E, ha chiarito che **il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2003 ovvero alla data del 1° gennaio 2002, come nel caso *de quo*, ove lo ritenga opportuno, potrà usufruire della nuova norma agevolativa, ma dovrà in tal caso determinare mediante una nuova perizia giurata di stima il valore delle partecipazioni, nonché procedere al versamento dell'imposta sostitutiva su questi valori, richiedendo il rimborso dell'importo precedentemente versato**, ai sensi dell'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (come modificato dall'art. 1, comma 5, legge 13 maggio 1999, n. 133 e dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46).

L'istanza di rimborso, prevista ex art. 38, D.P.R. n. 602/1973, deve essere presentata all'Ufficio locale territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto richiedente.

Dalla lettura del quesito emerge che il contribuente si è avvalso della nuova norma agevolativa e, di conseguenza, ha presentato, in data 31 gennaio 2005, istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva pagata sulla prima rivalutazione.

Nel caso di specie, nel silenzio dell'Amministrazione finanziaria, decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, si è formato il c.d. silenzio-rifiuto.

Una volta presentata istanza di rimborso, in base all'art. 21, D.Lgs. n. 546/1992, **il contribuente potrà, poi, adire la Commissione tributaria provinciale territorialmente competente entro 60 giorni dall'eventuale notifica di un provvedimento di rigetto da parte dell'Ufficio, oppure dopo il 90° giorno dalla data di presentazione della domanda nel caso in cui l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate respinga l'istanza attraverso l'istituto del «silenzio-rifiuto»**. Il ricorso dovrà essere notificato al sog-

getto legittimato a stare in giudizio ai sensi dell'art. 10, D.Lgs. n. 546/1992, ovvero l'ente impositore (l'Ufficio del Ministero delle Finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione) dal quale promana l'atto impugnato, che assumerà in giudizio la posizione del resistente.

Il silenzio-rifiuto costituisce non un mero fatto o comportamento ma un vero e proprio provvedimento di segno negativo, la cui successiva impugnazione è finalizzata ad accertare l'illegittimità dell'indempimento dell'Amministrazione finanziaria ed il relativo oggetto del processo tributario non è difforme da quello dei giudizi di accertamento costituenti l'esercizio di un potere vincolato; si tratta, in definitiva, di un interesse legittimo e non già di un diritto soggettivo.

Il contribuente, in sede di giudizio, potrà chiedere, oltre la maggiore imposta pagata in più, anche:

- **gli interessi moratori;**
- **l'anatocismo** (art. 1283 c.c.). Sul punto, la Corte di Cassazione, già con l'importante sentenza 22 gennaio 1999, n. 552, aveva ritenuto applicabile il suddetto istituto giuridico anche in tema di rimborsi fiscali. Si è ormai chiarito, infatti, che la presenza della Pubblica Amministrazione, in qualità di creditore o debitore, non altera la struttura del rapporto obbligatorio, in quanto le correlative posizioni di debito e di credito vengono a porsi, sul piano del diritto sostanziale, in termini paritari, anche quando il rapporto abbia avuto origine da una fattispecie regolata dal diritto pubblico;
- **il maggior danno da svalutazione monetaria** (art. 1224, secondo comma, c.c.);
- **le spese di giudizio** (art. 15, D.Lgs. n. 546/1992). A tal proposito, si precisa che la Corte di Cassazione (sentt. 18 gennaio 1997, n. 500 e 29 marzo 1996, n. 2937) ha ritenuto che la condanna alle spese può essere disposta anche in assenza di un'espressa richiesta della parte vittoriosa ed ha lo scopo di evitare una diminuzione patrimoniale per il soggetto che ha dovuto svolgere un'attività processuale per ottenere il riconoscimento e l'attuazione del suo diritto.

Oltretutto, la Corte di Cassazione, a sezioni unite, con l'importante sentenza 4 ottobre 2002, n. 14274 e con la sentenza 21 dicembre 1996, n. 11483, ha precisato che alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie appartiene non solo la cognizione dell'obbligazione principale e di quella concernente la corresponsione degli interessi, anche anatocistici, ma, altresì, la cognizione della domanda diretta ad ottenere il risarcimento del danno da svalutazione monetaria sulla somma indebitamente versata e trattenuta.

Alla luce di quanto sopra esposto e prendendo in esame il caso particolare, a mio parere, il contri-

bunte, in presenza di tutte le condizioni previste dalla norma sopra esposta in ordine alla rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni, potrà impugnare dinanzi alla Commissione tributaria territorialmente competente il silenzio-rifiuto, in quanto ampiamente decorsi i canonici 90 giorni per la sua formazione, eccependo il motivo secondo il quale si è chiesto il rimborso, che, fra l'altro, doveva essere indicato nell'istanza di rimborso e, nello stesso tempo, chiedere il pagamento degli interessi moratori, l'anatocismo, la svalutazione monetaria e le spese di giudizio.



Riferimenti normativi

- D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, art. 2
- Legge 28 dicembre 2001, n. 448, art. 5
- D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 10 e 21
- Circolare Agenzia Entrate 13 marzo 2006, n. 10/E
- Circolare Agenzia Entrate 4 agosto 2004, n. 35/E
- Cass., 4 ottobre 2002, n. 14274

Maurizio Villani
Avvocato tributarista in Lecce