



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI TOSCANA

SEZIONE 3

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 1525/2017

UDIENZA DEL

24/05/2021 ore 11:00

riunita con l'intervento dei Signori:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

GIUBILARO ALDO Presidente e Relatore

DI VIZIO FABIO Giudice

LELLO MASSIMO Giudice

N°

682/3/2021

PRONUNCIATA IL:

24/05/2021

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

9/06/2021

Il Segretario

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1525/2017  
depositato il 05/09/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 135/2017 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di FIRENZE

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE FIRENZE  
VIA SANTA CATERINA D'ALESSANDRIA,23 50100 FIRENZE

proposto dagli appellanti:

FABRI GUARINI PIER GUIDO  
QUALE EREDE DI FABRI GUARINI COSIMO  
VIA LAMARMORA 36 50121 FIRENZE FI

difeso da:

D'ALESSANDRO AVV. MICHELE  
PIAZZA ORDELAFFI 4 47100 FORLI' FC

LUISADA FRANCA  
(FABRI GUARINI PIER GUIDO QUALE PROCURATORE)  
VIA LAMARMORA 36 50121 FIRENZE FI

difeso da:

D'ALESSANDRO AVV. MICHELE  
PIAZZA ORDELAFFI 4 47100 FORLI' FC

FABRI GUARINI MARIA ELEONORA  
(FABRI GUARINI PIER GUIDO QUALE PROCURATORE)  
VIA CONSOLARE 305 47032 BERTINORO FC

IL SEGRETARIO DI SEZIONE

(Giuseppe Apicella)





(segue)

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 1525/2017

UDIENZA DEL

24/05/2021 ore 11:00

**difeso da:**

D'ALESSANDRO AVV. MICHELE  
PIAZZA ORDELAFFI 4 47100 FORLI' FC

FABRI GUARINI GIOVANNI  
(FABRI GUARINI PIER GUIDO QUALE PROCURATORE)  
VIA CONSOLARE 305 47032 BERTINORO FC

**difeso da:**

D'ALESSANDRO AVV. MICHELE  
PIAZZA ORDELAFFI 4 47100 FORLI' FC

**Atti impugnati:**

S/RIF.IST.RIMB. n° PROT.N.47883 DEL 29/7/14  
S/IST.RIF.RIMB. n° PROT.N.47887 DEL 29/7/14  
S/RIF.IST.RIMB. n° PROT.N.47889 DEL 29/7/14  
S/RIF.IST.RIMB. n° PROT.N.47984 DEL 29/7/14  
S/RIF.IST.RIMB. n° PROT.N.80918 DEL 5/8/14  
S/RIF.IST.RIMB. n° PROT.N.80921 DEL 5/8/14  
S/RIF.IST.RIMB. n° PROT.N.80923 DEL 5/8/14  
S/RIF.IT.RIMB. n° PROT.N.80928 DEL 5/8/14



### Svolgimento del processo

Con la sentenza n. 135 del 09.01.2017 la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze respingeva il ricorso proposto da Fabri Guarini Pier Guido in proprio, quale erede di Fabri Guarini Cosimo, ed in nome e per conto di Luisanda Franca, Fabri Guarini Maria Eleonora e Fabri Guarini Giovanni, quali eredi dello stesso Fabri Guarini Cosimo, avverso il silenzio-rifiuto della Direzione Provinciale di Firenze dell'Agenzia delle Entrate (da qui in avanti per brevità AdE) in relazione a loro istanze di rimborso della somma di €. 484.512,44.

Premetteva che in vista della vendita di certi terreni di sua proprietà ed allo scopo di evitare un'elevata plusvalenza Fabri Guarini Cosimo aveva provveduto alla rivalutazione dei terreni a norma della L. n. 282/2002 ed a questo scopo a corrispondere per gli anni dal 2008 al 2010 l'importo di €. 484.512,44. Il 30.05.2013 il Fabri Guarini Cosimo era però deceduto e per via della crisi del settore gli eredi avevano attribuito ai terreni in questione, in sede di dichiarazione di successione, valore inferiore agli €. 11.760.000,00 della rivalutazione. Poiché l'imposta era stata corrisposta in relazione al minor valore dichiarato (e non a quello rivalutato) e per effetto della previsione di cui all'art. 68 del Tuir la rivalutazione si era dimostrata del tutto inutile, avevano chiesto il rimborso della somma versata dal *de cuius* ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1994 e visto che l'AdE non aveva dato risposta alcuna, avevano impugnato il silenzio-rifiuto.

Con la già detta sentenza la Commissione provinciale respingeva il ricorso osservando, in breve:

- che il caso ricadeva nell'ambito di applicazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 e non dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1994 e che, ad esclusione di una piccola parte, la richiesta del rimborso era avvenuta tardivamente rispetto ai 48 mesi dalla data del versamento (e non dal decesso di Fabri Guarini Cosimo);
- in ogni caso, che a norma dell'art. 38 cit. il rimborso avrebbe potuto avvenire in presenza di errore od omissione nella dichiarazione dei redditi che avesse comportato un pregiudizio patrimoniale, mentre nel caso del Fabri Guarini si era trattato di un versamento volontario e corretto nell'ammontare, eseguito in funzione di un vantaggio futuro del tutto eventuale di cui non era possibile avere la certezza già al momento del versamento.

Respingeva il ricorso e per effetto della soccombenza condannava i ricorrenti alle spese del giudizio nella misura di €. 3.892,50.

Con atto depositato il 05.09.2017 proponevano appello gli eredi argomentando:

- che al caso in esame andasse applicato il termine dei due anni di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 e non dei 4 anni di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 e che la decorrenza dovesse essere individuata nel giorno in cui si era verificato "il presupposto per la restituzione", vale a dire il decesso del Fabri Guarini Cosimo, l'"evento generatore della richiesta di rimborso";
- in secondo luogo e dopo un apprezzabile *excursus* della normativa riguardante la rivalutazione dei terreni e la sua *ratio*, che il loro caso avrebbe potuto essere trattato al pari della duplicazione dell'imposta per una doppia rivalutazione dei terreni, in merito al quale l'AdE aveva fatto presente l'ammissibilità del rimborso (sia pure a norma e secondo le modalità di cui all'art. 38 D.P.R. n. 602/1973), ma che, non discutendosi di pagamento non dovuto sin dall'origine, i termini e le modalità avrebbero dovuto essere quelli di cui all'ipotesi residuale dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992.

Chiedevano in conclusione l'integrale riforma della sentenza con condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di tutti e due i gradi del giudizio.

Con atto depositato il 07.11.2017 si costituiva in giudizio l'AdE. Obiettava al rilievi di controparte:

- che il caso in esame configurava l'ipotesi di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, e non all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1994, essendo, quest'ultima, "norma di carattere residuale" da potersi richiamare solo "in tutte le ipotesi in cui il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore al pagamento dell'imposta";
- che al momento della presentazione delle istanze di rimborso il termine di 48 mesi previsto dall'art. 38 cit. a pena di decadenza era integralmente decorso (salvo che per una piccola parte delle somme richieste);
- che il decesso della persona che aveva eseguito il versamento era del tutto irrilevante ai fini di una eventuale restituzione, non facendo venir meno la "causa giuridica" del versamento stesso;
- da ultimo, che l'imposta era stata versata dal Fabri Guarini Cosimo esclusivamente su sua scelta per l'ottenimento di un futuro vantaggio fiscale; vantaggio non concretizzatosi a causa del suo decesso, evento che non aveva tolto ragion d'essere all'imposta versata.

Concludeva per la conferma della sentenza impugnata e la condanna dei ricorrenti alle spese del giudizio.

All'udienza del giorno 24 maggio c.a. 2021 questa Commissione, ascoltata la relazione del sottoscritto Presidente, deliberava così come da motivazione e da dispositivo che seguono.



### Motivi della decisione

#### 1 - Sulla tempestività delle istanze di rimborso.

E' noto che l'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 disciplina il rimborso di versamenti nel caso in cui questi siano stati eseguiti per "errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", vale a dire nel caso di versamenti viziati *ab origine* dalla mancanza dell'elemento causale, come nel caso del pagamento di per sé non dovuto ed eseguito per mero errore materiale; del doppio pagamento, il secondo dei quali evidentemente privo di giustificazione logico-giuridica; di versamento a fronte dell'inesistenza totale o parziale del corrispondente obbligo giuridico.

Ne discende la conclusione, condivisa unanimemente, che quando la ragione della non debenza del tributo si verifica (non contestualmente a versamento, ma) in un momento successivo cessa l'ambito di efficacia normativa dell'art. 38 cit. e subentra l'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1994. Nel caso in esame lo sostiene la parte ricorrente; lo sostiene anche l'AdE laddove scrive testualmente nella memoria di costituzione in giudizio e controdeduzioni, dopo aver trascritto l'art. 21 cit. nel suo tenore letterale, che (la sottolineatura è dello scrivente estensore della sentenza): "... si tratta di una norma di carattere residuale, che può essere richiamata, in mancanza di disposizioni specifiche, in tutte le ipotesi in cui il diritto alla restituzione sia sorto in data posteriore al pagamento dell'imposta" (pag. 5).

2 - Cade a proposito a questo punto un rapido accenno alla normativa sulla rivalutazione dei terreni non perché riguardi direttamente il caso in esame (ne costituisce il solo presupposto storico), ma perché diffusamente dibattuto dalle parti.

E' noto anche in questo caso che la prima L. n. 448/2001 è stata seguita da altri provvedimenti normativi, tra i quali la L. n. 70/2012 che ha introdotto una serie di novità. La più significativa ha riguardato la possibilità di rideterminare il costo di acquisto dei terreni già sottoposti ad una precedente rivalutazione ed il conseguente obbligo di versare l'imposta secondo il nuovo (e maggiore) valore del terreno. Considerato che per lo stesso terreno il contribuente avrebbe subito una doppia imposizione a titolo di Irpef, cosa evidentemente iniqua a fronte di una imposta sostanzialmente unica, la L. n. 70/2012 avrebbe potuto prevedere la soluzione logicamente più lineare e cioè il versamento al momento della nuova rivalutazione della sola differenza. Sarebbe stata la soluzione certamente più razionale, ma molto più complessa dal punto di vista delle procedure amministrative e del controllo, per cui ha optato per la via del

pagamento integrale della seconda rivalutazione salvo il "diritto al rimborso dell'imposta sostitutiva già versata in occasione della precedente rivalutazione" (art. 7 co. 2 lett. ff) della L. n. 70/2012).

Si badi, non discutendosi di versamento viziato sin dall'origine, perché eseguito sul momento volontariamente e correttamente sulla base di una disposizione di legge che lo prevedeva, ma di un versamento non dovuto per effetto di una nuova ed autonoma normativa, al rimborso del primo pagamento dell'imposta avrebbe dovuto applicarsi il disposto di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1994. La L. n. 70/2012, tuttavia, trattandosi nella sostanza - come già detto - del pagamento della medesima imposta in relazione al/ai medesimo/i terreno/i, ha previsto espressamente che il rimborso avvenisse a norma dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 (articolo 38 altrimenti da non potersi applicare).

Diversamente detto, se l'art. 7 della L. n. 70/2012 non avesse previsto alcunché in ordine alle modalità del rimborso, questo sarebbe dovuto avvenire a norma dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1994 ed in tanto le modalità del rimborso devono seguire la disciplina di cui all'art. 38 del D.Lgs. n. 602/1973 in quanto norma espressamente richiamata, per sua scelta, dal legislatore.

Quanto fin qui rilevato non riguarda il caso in esame, nel quale non si controverte di rimborso per doppia rivalutazione da parte del Fabri Guarini Cosimo dei terreni di sua proprietà, ma serve a chiarire, a fronte delle divergenti tesi prospettate dalle parti, l'ambito di efficacia normativa di ciascuna delle due ipotesi delle quali all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 e 21 del D.Lgs. n. 546/1994.

3 - Tornando al caso che qui interessa, gli appellanti hanno addotto a giustificazione della richiesta di rimborso la morte del loro familiare Fabri Guarini Cosimo. A prescindere dalla fondatezza della pretesa (su cui si dirà), non vi è dubbio alcuno che, questo essendo il fatto su cui basano la richiesta - fatto di cui non può che prendersi atto senza che sia possibile pretermetterlo o ignorarlo o modificarlo e che la stessa AdE considera il motivo della richiesta di rimborso da parte degli eredi di Fabri Guarini Cosimo (pag. 6 della memoria già citata) - non può seriamente contestarsi che il diritto alla (presunta) restituzione è sorto in data posteriore al pagamento dell'imposta da parte del loro familiare e dunque che deve trovare applicazione nel caso che qui interessa il disposto di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1994.

Ne discende la tempestività delle istanze all'AdE, considerato che rispetto alla data di decesso del Fabri Guarini Cosimo (30.05.2013) sono

state proposte entro il termine di decadenza dei due anni, vale a dire (benché datate tutte 24.07.2014) il 29.07.2014 ed il 05.08.2014.

4 - Venendo al merito, l'appello dei ricorrenti non può essere accolto.

E' pienamente condivisibile a questo proposito ed in prima battuta quanto osservato dall'AdE che a pag. 8 della memoria ha scritto testualmente: *"Trattandosi sostanzialmente di un'agevolazione prevista dalla legge per consentire al Contribuente di preconstituirsì lo strumento col quale conseguire un eventuale futuro vantaggio fiscale, deve considerarsi rientrare nello schema proprio di tale imposta, versata per 'opzione', la contestale assunzione, da parte del Contribuente stesso, del rischio che il vantaggio previsto non si concretizzi per future cause imprevedibili"*. E' un rilievo che questa Commissione fa integralmente proprio, posto che la certezza giuridica di un rapporto definitivamente e regolarmente esauritosi e non oggetto, esso stesso, di contestazione alcuna, non può esser messa in discussione da un evento sopravvenuto, *ab origine* eventuale ed incerto. Sostenerlo equivarrebbe accettare il principio secondo cui ogni situazione giuridica già definita può esser riconsiderata al verificarsi di un qualche mutamento, a tutto danno di quella certezza delle situazioni giuridiche che è alla base di un ordinato svolgimento dei rapporti umani e deve caratterizzarne i rapporti giuridici, pena l'esistenza stessa di una comunità organizzata secondo regole di civile ed ordinata convivenza.

Soccorrono le autorevoli parole della Corte di Cassazione (sentenza n. 6688 del 02.04.2015) che in un caso analogo ha statuito che *"... non è revocabile il pagamento dell'imposta se non in presenza di vizi della volontà apparendo indifferente ed irrilevante ogni successiva vicenda"*. E soprattutto: *"... l'istanza di rimborso, presentata secondo gli eredi in forza del venir meno della causa del pagamento del de cuius che, proprio a causa del decesso, non potrà più usufruire del beneficio fiscale futuro prenotato con il versamento dei due ratei di imposta e di cui avrebbe goduto solo al momento della cessione a titolo oneroso dei beni, non è meritevole di accoglimento. Infatti l'evento della morte del dante causa non priva di causa giuridica il pagamento dell'imposta a suo tempo effettuato e che solo un evento successivo ed imprevedibile ha reso inutiliter dato, né appare ravvisabile nel pagamento stesso alcun errore od omissione del contribuente. ... Nel caso di specie ... il versamento dell'imposta era dovuto e corretto ed il decesso del contribuente non fa venir meno la causa del pagamento volontariamente eseguito"*.

E' la "causa giuridica" dell'iniziale versamento del Fabri Guarini Cosimo che in definitiva ed in ultima analisi entra in discussione; quella "causa

giuridica" che ne ha sorretto a suo tempo il versamento e che non può dirsi in alcun modo venuta meno per effetto del decesso del suo autore. Come nel caso dell'adempimento di una qualsiasi obbligazione di dare da parte di un soggetto poi deceduto; adempimento che non può essere "revocato" a causa del decesso di chi vi ha provveduto.

5 - Come già scritto, l'appello va respinto. Per effetto della soccombenza i ricorrenti vanno condannati alla refusione delle spese di questo grado del giudizio nella misura che si liquida così come in dispositivo.

Per questi motivi

La Commissione Tributaria Regionale per la Toscana respinge l'appello proposto da Fabri Guarini Pier Guido, Luisanda Franca, Fabri Guarini Maria Eleonora e Fabri Guarini Giovanni e per l'effetto conferma la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze n. 135 del 09.01.2017.

Condanna gli appellanti alla refusione delle spese di questo grado del giudizio in favore della Direzione Provinciale di Firenze dell'Agenzia delle Entrate; spese che, come da nota dell'Ufficio correttamente compilata, liquida in complessivi €. 5.648,80.

Così deciso in Firenze il giorno 24 maggio 2021

Il Presidente e Relatore  
(Aldo Giubilaro)



*Aldo Giubilaro*