

Tributario

Rimborso

## L'imposta sostitutiva non può essere rimborsata agli eredi

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Secondo l'ordinanza n. 10298/2019 della Cassazione civile, non è meritevole di accoglimento l'istanza di rimborso dell'imposta sostitutiva versata dal dante causa al fine di godere del vantaggio fiscale di cui all'art. 7, l. n. 448 del 2001, presentata dagli eredi in forza del venir meno della causa del pagamento del de cuius che, a causa del decesso, non potrà più usufruire del beneficio fiscale futuro, giacché l'evento morte del dante causa non priva di causa giuridica il pagamento dell'imposta a suo tempo effettuato, reso inutiliter datum solo da un evento successivo e imprevedibile.

Orientamenti giurisprudenziali	
<b>Conformi</b>	Cass. Civ., sez. trib., 12 novembre 2014, n. 24057, in CED Cass. Civ., Rv. 633551; Cass. Civ., sez. trib., 2 aprile 2015, n. 6688; Cass. Civ., sez. VI civ. - T, 12 dicembre 2015 (ord.), n. 24953, in CED Cass. Civ., Rv. 637643; Cass. Civ., sez. trib., 13 gennaio 2016, n. 385; Cass. Civ., sez. trib., 20 gennaio 2016, n. 939; Cass. Civ., sez. trib., 30 giugno 2016, n. 13406, in CED Cass. Civ., Rv. 640144; Cass. Civ., sez. trib., 2 agosto 2017 (ord.), n. 19215, in CED Cass. Civ., Rv. 645454
<b>Difformi</b>	Non si rinvergono precedenti

L'erede di un contribuente impugna il **diniego di rimborso** della imposta sostitutiva a seguito di rivalutazione della

partecipazione in alcune società **effettuata dal de cuius**, ritenendo che gli effetti e l'utilità sostanziale ne siano venuti meno a seguito della sua morte.

Il ricorso viene accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale adita, con sentenza confermata dalla Commissione Tributaria Regionale.

Nell'ordinanza n. 10298 del 2019 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, accogliendo il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, **cassa** la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'imposta sostitutiva è pertanto un'**imposta volontaria** "in quanto è 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" (così **Cass. Civ., sez. trib., 12 novembre 2014, n. 24057, in CED Cass. Civ., Rv. 633551**).

La scelta del contribuente **non può essere revocata** neppure in conseguenza di un evento successivo e imprevedibile - come la sua morte - intervenuto prima della cessione del bene, giacché esso "non priva di causa giuridica l'adempimento dell'obbligazione tributaria ormai effettuato, sicché gli eredi non possono ottenerne il rimborso" (cfr. **Cass. Civ., sez. trib., 30 giugno 2016, n. 13406, in CED Cass. Civ., Rv. 640144**).

Tale impostazione trova conferma anche in altri arresti in materia di plusvalenze.

Nell'ordinanza n. 24953 del 2015 la Corte di Cassazione ha affermato che, con riferimento alla determinazione del valore di un terreno edificabile, l'art. 7, d.lgs. n. 448 del 2001, pur attribuendo alla libera scelta del contribuente la facoltà di accedere all'imposta sostitutiva mediante adempimento delle condizioni previste, stabilisce, però, che, una volta soddisfatte tali condizioni (redazione della perizia e versamento dell'intero importo o - indifferentemente - della prima rata di esso entro i termini previsti dalla medesima norma), si determina l'**irreversibile perfezionamento dell'obbligazione tributaria**, per cui il contribuente non può più ottenere il rimborso delle somme corrisposte, sia che abbia scelto di avvalersi del pagamento rateale che di quello in un'unica soluzione.

Nell'ordinanza n. 19215 del 2017 il Giudice di legittimità ha sostenuto che l'imposta sostitutiva ex art. 7, d.lgs. n. 448 del 2001, in quanto frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene con conseguente versamento del dovuto nella prospettiva di un risparmio in caso di futura cessione, non rientra tra le dichiarazioni di scienza suscettibili di essere corrette in caso di errore, bensì tra le **manifestazioni di volontà irretroattibili**, salvo che nel caso di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'art. 1428 c.c., non sussistendo, pertanto, i presupposti per il ricorso alla procedura del rimborso ex art. 38, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602.

In ultimo la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, in

controversia analoga vertente sul diniego serbato all'istanza avanzata dagli eredi di un contribuente di rimborso dell'imposta sostitutiva versata ha ritenuto infondato l'assunto degli eredi, secondo il quale, proprio a causa del decesso del de cuius, era venuta meno la **causa del pagamento**, in quanto l'originario contribuente - ed anche essi, quali eredi - non avrebbero potuto più usufruire del beneficio fiscale futuro prenotato con il versamento dei primi due ratei, giacché "l'evento della morte del dante causa non ha privato di causa giuridica il pagamento dell'imposta a suo tempo effettuato, che solo un evento successivo ed imprevedibile ha reso inutiliter data, e che non appariva ravvisabile nel pagamento stesso alcun errore od omissione del contribuente" (così **Cass. Civ., sez. trib., 2 aprile 2015, n. 6688**; cfr. anche **Cass. Civ., sez. trib., 13 gennaio 2016, n. 385** e **Cass. Civ., sez. trib., 20 gennaio 2016, n. 939**).

**Riferimenti normativi:**

art. 1428 c.c.;

art. 7, d.lgs. n. 448 del 2001;

art. 38, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602.

**Riferimenti normativi**

Cassazione civile, Sez. Trib., ordinanza 12 aprile 2019, n. 10298