

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BOTTA Raffaele	- Presidente -
Dott. DE MASI Oronzo	- Consigliere -
Dott. ZOSO Liana Maria Teresa	- Consigliere -
Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi	- Consigliere -
Dott. FASANO Anna Maria	- rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 9049-2011 proposto da:

C.M.G., elettivamente domiciliata in ROMA VIA DI MONTE FIORE 22, presso lo studio dell'avvocato STEFANO GATTAMELATA, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato ANTONIO NICOLA FORTUNATO giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE GENERALE CENTRALE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

e contro

MINISTERO ECONOMIA E FINANZE, AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO LOCALE DI TARANTO;

- intimati -

avverso la sentenza n. 177/2010 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di TARANTO, depositata il 30/09/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 16/12/2016 dal Consigliere Dott. ANNA MARIA FASANO;

udito per la ricorrente l'Avvocato FORTUNATO che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato PUCCIARIELLO che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GIACALONE Giovanni, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

FATTI DI CAUSA

C.G., parte alienante in un atto di compravendita registrato in data (OMISSIS), impugnava l'avviso di accertamento di valore innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Taranto, che respingeva il ricorso. Nelle more del giudizio C.G. decedeva. L'Ufficio emetteva avviso di liquidazione finalizzato al recupero dell'imposta complementare INVIM, susseguente al maggior valore finale accertato, derivante dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale passata in giudicato. C.M.G. impugnava l'avviso di liquidazione, deducendo il difetto motivazionale dell'atto e il difetto di legittimazione passiva, avendo rinunciato all'eredità. La Commissione Tributaria Provinciale, respingeva il ricorso. La contribuente proponeva appello che veniva rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia.

C.M.G. propone ricorso per cassazione, svolgendo tre motivi. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione degli artt. 459, 470 e 476 c.c., nonché dell'art. 2697 c.c., in quanto il giudice di appello è incorso in error in iudicando, laddove afferma, apoditticamente, che "la ricorrente era parte attiva, in qualità di erede, nella dichiarazione di successione presentata in data (OMISSIS) e, proprio in relazione a tale atto a causa di morte, risulta, unitamente agli eredi, proprietaria di un immobile...". Con il secondo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa

applicazione dell'art. 2697 c.c., nonchè ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma, n. 5, per omessa e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in quanto il giudice di appello avrebbe confuso il semplice chiamato all'eredità con l'erede, omettendo di valutare le prove documentali prodotte dalla ricorrente.

Con il terzo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 346 del 1990, e dell'art. 2648 c.c., in quanto il giudice di appello avrebbe erroneamente affermato che l'eccezione di carenza di legittimazione passiva sarebbe priva di fondamento, anche in ragione del fatto che la rinuncia all'eredità, successiva alla pretesa erariale, si presenta del tutto irrilevante ai fini fiscali se non fatta seguire da denuncia rettificativa e/o modificativa da presentarsi al competente ufficio finanziario con le modalità previste del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 28, comma 6.

3. I motivi di ricorso possono essere esaminati in una prospettiva unitaria perchè gli stessi convergono in un'unica sostanziale censura della sentenza impugnata, in ordine alla questione se possa assumere valore la semplice denuncia di successione ai fini dell'accettazione dell'eredità, e se si sia del tutto irrilevante ai fini fiscali la rinuncia all'eredità tardivamente proposta, non seguita da denuncia di successione rettificativa e/o modificativa con le modalità previste dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 28, comma 6.

3.1. I motivi di ricorso sono fondati.

L'assunzione della qualità di erede non può certamente desumersi dalla mera chiamata all'eredità, né dalla denuncia di successione trattandosi di un atto di natura meramente fiscale (Cass. Sez. 2, n. 10729 del 2009) che non ha rilievo ai fini dell'assunzione della qualità di erede che consegue solo all'accettazione dell'eredità, espressa o tacita, la cui ricorrenza rappresenta un elemento costitutivo del diritto azionato nei confronti del soggetto evocato in giudizio quale successore del de cuius (Cass. n. 6479 del 2002, Cass. n. 2849 del 1992).

In ipotesi di debiti del de cuius di natura tributaria, pertanto, l'accettazione dell'eredità è una condizione imprescindibile affinché possa affermarsi l'obbligazione del chiamato all'eredità a risponderne. Non può ritenersi obbligato chi abbia rinunciato all'eredità, ai sensi dell'art. 519 c.c.. Premesso ciò, la questione che viene in discussione nel giudizio de quo è il valore da attribuire, con riferimento ai debiti di natura tributaria del de cuius, nel contesto delle formalità di cui all'art. 519 c.c., all'atto di rinuncia all'eredità effettuato tardivamente e senza provvedere alle modalità previste dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 28, comma 6.

3.2. Nella specie, dopo il decesso di C.G., avvenuto in data (OMISSIS), la ricorrente provvedeva tardivamente a rinunciare all'eredità, oltre il termine stabilito dal T.U. n. 346 del 1990, art. 36 ossia in data 18.4.2005, quando in data (OMISSIS) era stata presentata presso l'Ufficio del Registro una dichiarazione di successione in cui, tra gli eredi, era stata indicata anche C.M.G.. L'Ufficio controricorrente deduce che la rinuncia all'eredità è di per sè irrilevante ai fini fiscali, se non è seguita da una denuncia di successione rettificativa e/o modificativa da presentarsi al competente ufficio finanziario con le modalità del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 28, comma 6.

Orbene, ritiene questa Corte, che, tenuto conto che l'accettazione dell'eredità è il presupposto perchè si possa rispondere dei debiti ereditari, una eventuale rinuncia, anche se tardivamente proposta, esclude che possa essere chiamato a rispondere dei debiti tributari il rinunciatario, sempre che egli non abbia posto in essere comportamenti dai quali desumere una accettazione implicita dell'eredità (art. 476 c.c.), ma della relativa prova l'Amministrazione finanziaria è parte processualmente onerata.

Nella specie, la dichiarazione di rinuncia è stata proposta in data 18.4.2005, decorso il termine di dieci anni per accettare l'eredità (art. 480 c.c.), dovendosi ritenere in concreto del tutto inutile, in quanto riguardava un'eredità rispetto alla quale il diritto ad accettare si era ormai prescritto. Invero, la giustificazione causale dell'atto di rinuncia tardiva si è espressa nell'interesse della rinunziante a stabilizzare e chiarire la sua condizione e volontà di "non essere erede".

Ai sensi dell'art. 521 c.c., la rinuncia ha effetto retroattivo, pertanto, chi rinuncia all'eredità è considerato come se non fosse stato mai chiamato. Il principio è analogo a quello che vale in tema di accettazione (art. 459 c.c.), e ne condivide la medesima funzione: l'erede succede al de cuius

senza soluzione di continuità.

3.3. Sulla base dei rilievi espressi, ritenuto che, come sopra precisato, la denuncia di successione non ha alcun rilievo ai fini dell'accettazione dell'eredità, e quindi con riferimento all'assunzione della qualità di erede, le formalità stabilite ai sensi del D.P.R. n. 360 del 1990, art. 28, comma 6 non possono essere considerate essenziali per l'esistenza di una valida rinuncia, ma hanno la funzione di mera "pubblicità notizia", dovendosi negare alle stesse natura costitutiva o integrativa dell'atto di dismissione di un diritto, oltre che a costituire requisito necessario per la validità della rinuncia stessa nei confronti del Fisco.

3.4. Nondimeno, un atto di rinuncia tardivo, effettuato senza le formalità stabilite dalla legge perchè sia opponibile all'Amministrazione finanziaria, determina la conseguenza che quest'ultima è legittimata a notificare al contribuente rinunciatario gli atti impositivi, e costui è tenuto a costituirsi in giudizio per far valere il proprio difetto di legittimazione passiva, e quindi la sua estraneità ai debiti tributari del de cuius. Mentre l'Amministrazione finanziaria, se vuole far valere la pretesa fiscale, è onerata della prova che il contribuente è decaduto dal diritto di esercitare una valida rinuncia, ad esempio per aver posto in essere atti incompatibili con la volontà di rinunciare che siano concludenti e significativi della volontà di accettare l'eredità. Onere processuale a cui, nella specie, l'Agenzia delle Entrate non ha ottemperato.

4. Sulla base dei rilievi espressi, il ricorso va dunque accolto e l'impugnata sentenza cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dell'art. 384 c.p.c., comma 2, con conseguente accoglimento del ricorso originario della contribuente. Tenuto conto della novità della questione e della peculiarità del caso, si ravvisano giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario proposto dalla contribuente. Compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 16 dicembre 2016.

Depositato in Cancelleria il 29 marzo 2017