CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 04 – 04 – 2012 N° 5407

Imposta sulle successioni e donazioni – accertamento – liquidazione e riscossione dell'imposta – dichiarazione – chiamato all'eredità – accettazione con beneficio d'inventario – dichiarazione di successione – presentazione – termine – decorrenza – dalla scadenza di quello fissato nel provvedimento del giudice per la formazione dell'inventario

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 17430/2007 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE 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 ope legis;

- ricorrente –

Contro

P.M., P.A., in proprio e nella qualità di eredi della propria madre L.A. deceduta, elettivamente domiciliati in ROMA XXX, presso lo studio dell'avvocato XXX, rappresentati e difesi dall'avvocato XXX, giusta delega in calce;

- controricorrenti –

avverso la sentenza n. 13/2006 della COMM. TRIB. REG. di XXX, depositata il 10/05/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30/01/2012 dal Consigliere Dott. GIUSEPPE CARACCIOLO;

udito per il ricorrente l'Avvocato XXX, che deposita istanza trattazione e chiede l'accoglimento;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Gli atti del giudizio di legittimità.

Il giorno 6.11.2007 è stato notificato a P.M. e P.A., un ricorso dell'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale descritta in epigrafe (depositata il 10.5.2006) che ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia medesima contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di XXX n. 61/12/2004 che aveva accolto il ricorso delle anzidette contribuenti avverso avviso di liquidazione ed irrogazione di sanzioni pecuniarie per tardiva presentazione della denuncia di successione di P.F., deceduto il 4.7.2000.

Le contribuenti si sono difese con controricorso.

La controversia è stata discussa alla pubblica udienza del 30 gennaio 2012, in cui i PG ha concluso per il rigetto del ricorso.

2. I fatti di causa.

Nel ricorso introduttivo avverso l'avviso di liquidazione le ricorrenti avevano rappresentato di avere dichiarato con atto notarile del 2.10.2000 di voler accettare l'eredità con beneficio di inventario e che il 28.11.2000 il Giudice delle esecuzioni aveva autorizzato la formazione dell'inventario nominando il pubblico ufficiale incaricato di ciò che poi, il 27.2.2001 aveva espletato l'incarico, sì che il 21.8.2001 la dichiarazione di successione era stata presentata all'Agenzia delle Entrate di XXX. La redazione dell'inventario era stata perciò tempestiva (mesi tre) rispetto al provvedimento giudiziale e la presentazione della dichiarazione di successione era stata a sua volta tempestiva (mesi 6) rispetto alla redazione dell'inventario, ragione per cui le sanzioni applicate con l'avviso di liquidazione (fondate sulla premessa che il termine per la redazione dell'inventario decorreva comunque dalla data della dichiarazione di accettazione beneficiata, con conseguente tardività della denuncia i successione) risultavano illegittime.

L'adita CTP di XXX aveva aderito alla tesi della parte contribuente e l'Agenzia aveva interposto appello avverso la sentenza di primo grado, appello rimasto disatteso.

3. La motivazione della sentenza impugnata.

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale, oggetto del ricorso per cassazione, è motivata nel senso che le operazioni di inventario sono subordinate alla pronuncia del provvedimento dell'autorità giudiziaria, sicché il termine per il completamento delle operazioni di inventario non può che decorrere dalla data di adozione del detto provvedimento, mentre la tesi opposta porterebbe a conclusioni ingiuste ed aberranti, giacché gli eventuali ritardi della procedura andrebbero "a ricadere sull'incolpevole contribuente il quale non avrebbe alcuna possibilità di intervento e difesa". Inoltre, poiché la difesa di parte appellata aveva chiesto l'applicazione del principio del "favor rei", in ragione della normativa sopravvenuta (e cioè il D.L. n. 269 del 2003, con cui il termine per la dichiarazione di successione era stato portato da sei mesi ad un anno) e non essendo divenuto definitivo il provvedimento di liquidazione, doveva essere fatta applicazione nella specie di causa della previsione della L. n. 472 del 1997.

Anche per quest'ultima ragione, dunque, la sentenza di primo grado doveva essere confermata, con annullamento del provvedimento impositivo.

4. Il ricorso per cassazione.

Il ricorso per cassazione è sostenuto con tre motivi d'impugnazione e previa; dichiarazione del valore della causa in Euro 75.000,00 circa - si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione anche in ordine alle spese processuali.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5. Il primo motivo d'impugnazione.

Il primo motivo d'impugnazione è collocato sotto la seguente rubrica: "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 346 del 1999, art. 31, comma 2, lett. d) e dell'art. 487 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3".

La ricorrente si duole -in sostanza- dell'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui si è ritenuto che il termine per la redazione dell'inventario decorra dalla "data di conferimento dell'incarico al notaio da parte del giudice, anzicché da quella dell'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario". Gli artt. 485 e 487, prevedono infatti il termine di mesi tre decorrente dalla data dell'apertura della successione ovvero dalla dichiarazione di accettazione con beneficio, a seconda che gli eredi siano o meno in possesso dei beni ereditati e salvo proroga accordata dall'autorità giudiziaria. A sua volta, il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 31 (nel testo all'epoca vigente) contemplava in mesi sei il termine per la presentazione della denuncia di successione, decorrente o dall'apertura della successione o dalla scadenza del termine stabilito per la formazione dell'inventario.

In difetto di qualunque diversa disposizione, a parere della parte ricorrente la CTR ha autonomamente ed originalmente creato un termine non previsto, fissando una diversa decorrenza rispetto a quella di legge, con inammissibile forzatura interpretativa.

Il motivo di impugnazione non può essere condiviso.

Ed invero, con pronuncia unica ma mai contraddetta (Cass. Sez. 1, Sentenza n. 6871 del 03/07/1999) questa Corte ha già avuto modo di porre in evidenza che: "In tema di imposta sulle successioni, anche nella ipotesi in cui i chiamati all'eredità non siano nel possesso dei beni, dopo la formale dichiarazione di voler accettare l'eredità con il beneficio di inventario, devono completare l'inventario stesso nei tre mesi successivi (sei nel caso di proroga) alla pronuncia del provvedimento del pretore di nomina, ai sensi dell'art. 769 cod. proc. civ., del soggetto (cancelliere o notaio) deputato alla redazione dell'inventario. In tal caso, il termine semestrale per la presentazione della dichiarazione di successione decorre dalla scadenza di quello fissato nel provvedimento pretorile per la formazione dell'inventario".

Ed infatti, le norme dell'art. 487 cod. civ. circa il termine entro il quale l'inventario deve essere redatto, vanno coordinate con la previsione dell'art. 769 c.p.c., circa l'istanza da presentarsi al Tribunale del luogo, che provvede con decreto alla nomina del pubblico ufficiale che è incaricato di redigerlo.

Supporre che il termine di mesi tre, previsto dall'art. 487 cod. civ., possa prescindere dallo sviluppo e dall'esaurimento della procedura giudiziale necessaria ad ottenere l'autorizzazione alla redazione significherebbe sostanzialmente vanificarne la funzione: sarebbe infatti gioco forza supporre che tutto il tempo trascorso nelle more dell'adozione del provvedimento autorizzatorio sia inutile e - non essendovi se non una opportunità di richiesta di proroga per ottenerne l'integrale lasso - diverrebbe obiettivamente incerta l'idoneità del lasso di tempo residuo ad assicurare l'espletamento delle operazioni di inventario.

In questo modo, e nell'eventualità che il decreto giudiziario ritardi oltre il termine trimestrale, dovrebbe addirittura supporsi che un provvedimento di proroga del termine fissato per legge potrebbe finire per assumere efficacia retroattiva, tanto da porre in non cale l'acquisto della qualità di erede puro e semplice maturatosi per effetto di legge in ragione del mero decorso del termine trimestrale in difetto della redazione dell'inventario. Si tratta di effetti sicuramente aberranti che devono considerarsi sterilizzati dall'unica interpretazione concretamente congrua ricavabile dal combinato disposto delle due norme dianzi richiamate, e cioè che il termine per la redazione dell'inventario decorra dalla data di pubblicazione del provvedimento giudiziario di cui si occupa l'art. 769 c.p.c., sì che poi il termine utile in tal modo fissato costituirà a sua volta (per effetto del richiamo contenuto nel D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 31:"....dalla scadenza del termine per la formazione dell'inventario, se l'eredità è accettata con beneficio d'inventario entro il termine di cui al comma 1") il dies a quo per il decorso del termine di presentazione della dichiarazione di successione.

La reiezione del primo motivo di ricorso fa rimanere frustraneo l'esame degli altri due motivi (che restano assorbiti), i quali si appuntano contro una ratio decidendi (applicazione del principio del "favor rei" in presenza di una disciplina innovativa che ha,

successivamente ai fatti di causa, ampliato sino ad un anno il termine per la presentazione della dichiarazione di successione) del tutto autonoma e distinta da quella che è oggetto della censura in precedenza esaminata, essendo quest'ultima di per sè idonea a reggere la fondatezza della decisione impugnata.

La regolazione delle spese di lite è improntata al canone della soccombenza.

P.Q.M.

la Corte rigetta il primo motivo di ricorso, Assorbiti gli altri. Condanna la parte ricorrente a rifondere le spese del presente grado di giudizio, liquidate in complessivi Euro 4.000,00 oltre ad accessori di legge ed oltre ad Euro 100,00 per esborsi.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 30 gennaio 2012.
Depositato in Cancelleria il 4 aprile 2012