

Cassazione civile sez. trib., 29/03/2017, n. 8053

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.

Diritto

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., nonché 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 perché 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 sé 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 perché 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 Ã stata proposta in data 18.4.2005, decorso il termine di dieci anni per accettare lâereditÃ (art. 480 c.c.), dovendosi ritenere in concreto del tutto inutile, in quanto riguardava unâereditÃ rispetto alla quale il diritto ad accettare si era ormai prescritto. Invero, la giustificazione causale dellâatto di rinuncia tardiva si Ã espressa nellâinteresse della rinunziante a stabilizzare e chiarire la sua condizione e volontÃ di ânon essere eredeâ.

Ai sensi dellâart. 521 c.c., la rinuncia ha effetto retroattivo, pertanto, chi rinuncia allâereditÃ Ã considerato come se non fosse stato mai chiamato. Il principio Ã analogo a quello che vale in tema di accettazione (art. 459 c.c.), e ne condivide la medesima funzione: lâerede succede al de cuius senza soluzione di continuitÃ .

3.3. Sulla base dei rilievi espressi, ritenuto che, come sopra precisato, la denuncia di successione non ha alcun rilievo ai fini dellâaccettazione dellâereditÃ , e quindi con riferimento allâassunzione della qualitÃ di erede, le formalitÃ stabilite ai sensi del D.P.R. n. 360 del 1990, art. 28, comma 6 non possono essere considerate essenziali per lâesistenza di una valida rinuncia, ma hanno la funzione di mera âpubblicitÃ notiziaâ, dovendosi negare alle stesse natura costitutiva o integrativa dellâatto di dismissione di un diritto, oltre che a costituire requisito necessario per la validitÃ della rinuncia stessa nei confronti del Fisco.

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

4. Sulla base dei rilievi espressi, il ricorso va dunque accolto e lâimpugnata sentenza cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dellâart. 384 c.p.c., comma 2, con conseguente accoglimento del ricorso originario della contribuente.

Tenuto conto della novitÃ della questione e della peculiaritÃ del caso, si ravvisano giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese dellâ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

Campi meta

Massima : *In materia tributaria, l'assunzione delle obbligazioni del "de cuius" richiede l'accettazione dell'eredità, essendo insufficiente la partecipazione alla denuncia di successione, sicché, seppure intervenuta tardivamente la rinuncia alla eredità ed omessa la rettifica della dichiarazione di successione, prevista dall'art. 28, comma 6, del d.lgs. n. 346 del 1990, l'assenza della pregressa accettazione esclude la legittimazione passiva per i debiti ereditari. Tuttavia la rinuncia tardiva, senza rettificazione della dichiarazione di successione, legittimando l'Amministrazione finanziaria a notificare l'atto impositivo, impone al contribuente la costituzione in giudizio e l'onere di provare la sua estraneità ai debiti ereditari tributari, gravando sulla parte pubblica la prova della decadenza dal diritto di esercizio di una valida rinuncia.*

Supporto Alla Lettura :

ACCETTAZIONE TACITA EREDITÀ

L'accettazione tacita o *per facta concludentia* di eredità si determina ogniqualvolta il chiamato all'eredità, titolare di una **delazione attuale**, compia un atto che presupponga necessariamente la sua volontà di accettare.