Sentenza del 11/03/2022 n. 7983 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Gli eredi C. hanno presentato, in data 26.11.2013, una dichiarazione integrativa di successione denunciando due cespiti non dichiarati con le originarie denunce di successione (presentate negli anni 1993/1994 a seguito della morte del dante causa avvenuta il 1 agosto 1992). In data 4 marzo 2014 l'Agenzia delle entrate ha notificato avviso di liquidazione di imposta con il quale ha chiesto, in relazione alla dichiarazione di successione integrativa, il pagamento della somma complessiva di Euro 216.186,99 dei quali Euro 104.157,80 a titolo di interessi. Gli eredi hanno presentato un'istanza di annullamento parziale in autotutela dell'avviso di liquidazione chiedendo l'azzeramento di quanto preteso a titolo di interessi. Dopo il rigetto della istanza di autotutela hanno adito la Commissione tributaria, impugnando l'avviso per la parte riferita agli interessi, eccependone la prescrizione. Il ricorso è stato accolto in primo grado, fissando la decorrenza degli interessi dal 2008 anzichè dal 1993. L'Agenzia delle entrate ha proposto appello, che è stato accolto dalla Commissione regionale della Lombardia sul rilievo che la prescrizione inizia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere e che gli eredi hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione di successione entro sei mesi dall'apertura della successione; avendo presentato tardivamente la dichiarazione integrativa, il diritto-dovere dell'erario a pretendere l'imposta e relativi interessi è sorto dalla data di presentazione della medesima; la CTR rileva inoltre, in ordine al calcolo degli interessi, che essi sono regolati per legge sia per quanto concerne la decorrenza che per il loro ammontare.

Avverso la predetta sentenza hanno proposto ricorso per cassazione i contribuenti affidandosi a cinque motivi. L'Avvocatura si è costituita con controricorso. I contribuenti hanno presentato memoria.

Il Procuratore generale ha presentato requisitoria scritta concludendo per il rigetto.

La causa è stata tratta alla udienza del 1 febbraio 2022.

Motivi della decisione

1. - Con il primo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5 in relazione all'art. 111 Cost., art. 132 c.p.c. e 118 disp. att. la omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, consistente nella individuazione del dies a quo del decorso degli interessi sulla imposta principale di successione, dovuta in relazione alla dichiarazione integrativa. I ricorrenti lamentano che i giudici d'appello abbiano acriticamente recepito le argomentazioni dell'Agenzia affermando che ai sensi dell'art. 2935 c.c. la prescrizione decorre dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere e il diritto -dovere a pretendere

l'imposta principale sorge alla data di presentazione della dichiarazione; si tratta, ad avviso dei ricorrenti di una motivazione generica che non giustifica la ragione per cui la Commissione ha ritenuto di accogliere la tesi prospettata dall'ufficio. Deducono inoltre di avere esposto una serie di rilievi sui quale il giudice di primo di secondo grado ha omesso la motivazione, non pronunciandosi sulla dedotta violazione degli art. 23 Cost. e L. n. 212 del 2000, art. 7 e sulle ragioni per le quali si è ritenuto che l'Agenzia avrebbe assolto all'onere della prova.

Il motivo è infondato.

La ragione per cui il giudice d'appello ha respinto l'eccezione di prescrizione degli interessi è stata chiaramente esposta, facendo riferimento all'art. 2935 c.c. ed individuando il momento in cui il diritto poteva farsi valere alla data della presentazione della dichiarazione integrativa, ritenendo che nel caso di specie la imposta successoria sia stata pagata con ritardo perchè i cespiti in questione non sono stati denunciati nelle originarie dichiarazioni di successione (1993/1994) e individua la decorrenza degli interessi con riferimento alla data di notificazione della liquidazione della imposta principale, ritenendo tale soluzione coerente con la esigenza di sanzionare chi ritardi in tutto o in parte-pagare l'imposta di successione dovuta.

Prescindendo per il momento dalla verifica della correttezza in punto di diritto di tale ragionamento, qui basti rilevare che è una ratio decidendi chiaramente esposta, fondata sul presupposto che i contribuenti non abbiano denunciato a suo tempo i cespiti successivamente oggetto di denuncia integrativa t quindi non abbiano pagatoca tempo debito""(l'imposta di successione dovuta per questi cespiti, e che di ciò l'ufficio consapevolezza, con W conseguente possibilità di esercitare la pretesa impositiva, solo nel 2013. Ogni altra considerazione riguarda la sufficienza della motivazione e non la sua esistenza, censura non più ammissibile dopo al riforma dell'art. 360 c.p.c. operata dal D.Lgs. n. 40 del 2006; i fatti storici -invero pacifici -sono stati esaminati e la sentenza risponde al requisito del c.d. minimo costituzionale, poichè essa è sufficiente, come appresso meglio si vedrà, a consentire il controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio (Cass. n. 13248 del 30/06/2020; Cass. n. 23940 del 12/10/2017).

2. - Con il secondo motivo del ricorso si lamenta la violazione o falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), segnatamente dell'art. 2697 c.c. circa la prova degli elementi giustificativi della pretesa impositiva. I ricorrenti deducono che l'ufficio non ha provato gli elementi di fatto giustificativi dell'accertamento con conseguente impossibilità per il contribuente di difendersi.

Il motivo è inammissibile, posto che si tratta di una enunciazione estremamente generica, che non va oltre la mera affermazione della sussistenza dell'onere della prova, asseritamente non ottemperato, e comunque non è sostenuto dalla trascrizione dell'avviso, al fine di consentire alla Corte la valutazione della sussistenza in detto atto degli elementi costituitivi della pretesa.

3. - Con il terzo motivo del ricorso si lamenta violazione o falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), in relazione al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 27, comma 6; secondo i contribuenti, ha errato il giudice d'appello a ritenere dovuti gli interessi poichè l'imposta di successione, dovuta anche se la dichiarazione è presentata oltre il termine di decadenza, è imposta principale, essendo previsto che gli interessi sono dovuti unicamente

sull'imposta complementare di successione e non anche sulla imposta principale di successione, come riconosciuto anche dalla circolare Min. Finanze 15 marzo 1991, n. 17. Parte ricorrente rileva che il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 37 dispone che il pagamento della imposta principale e della imposta complementare con gli interessi di cui all'art. 34 e 35 e della imposta suppletiva deve essere eseguito entro 60 giorni da quando è stato notificato l'avviso di liquidazione e deduce che nel caso di specie è pacifico che gli eredi hanno provveduto al pagamento entro detto termine.

Il motivo verrà esaminato unitamente al quinto per ragioni di connessione.

4. - Con il quarto motivo del ricorso si lamenta si-lamenta violazione o falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), in relazione alla L. n. 212 del 2000, art. 7, nonchè alla L. n. 241 del 1990, art. 3, e all'art. 1282 c.c.. La parte ricorrente deduce che nell'avviso di accertamento impugnato nulla si dice circa la debenza e l'applicazione degli interessi. La parte osserva inoltre che l'art. 1282 c.c. è applicabile ai soli crediti liquidi ed esigibili, sicchè nel caso concreto gli interessi decorrerebbero solo dopo decorso il termine di legge concesso al contribuente per il pagamento della imposta.

Il motivo è inammissibile nella parte in cui censura il difetto di motivazione e le (presunte) omissioni dell'avviso di accertamento senza trascriverlo, o riassumerlo nei suoi contenuti, così contravvenendo ai requisiti di contenuto forma posti dall'art. 366 c.p.c. (Cass. n. 29093 del 13/11/2018).

Quanto all'osservazione che gli interessi decorrono una volta scaduto il termine di legge per il pagamento, si tratta, in sostanza, della reiterazione dello stesso argomento esposto nel motivo terzo, laddove il contribuente osserva di avere pagato tempestivamente l'imposta (principale) di successione sui due cespiti denunciati tardivamente, mentre di contro la CTR muove dal presupposto che il pagamento è tardivo poichè detti cespiti avrebbero dovuto essere denunciati entro sei mesi dalla data di apertura della successione.

Questo argomento è strettamente collegato a quello esposto nel quinto motivo del ricorso, poichè l'eccezione di prescrizione si collega alla esatta individuazione del dies a quo della sua decorrenza.

5. - Con il quinto motivo del ricorso si lamenta violazione o falsa applicazione di norme di diritto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), in relazione all'art. 2948 c.c., stante la mancata applicazione della prescrizione quinquennale per gli interessi. Nella memoria depositata ex art. 378 c.p.c. si specifica che, in relazione alla normativa vigente, detto termine decorre dal momento in cui lo Stato può esercitare l'attività impositiva e cioè dalla morte del de cuius o meglio dalla scadenza del termine per la presentazione della denuncia di successione.

5.1. - I motivi terzo e quinto sono fondati per quanto di ragione, nei termini di cui appresso si dirà.

La norma applicabile al caso di specie è il D.P.R. n. 346 del 1990, art. 27 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni), che, nel testo ratione temporis

vigente, così dispone: "1. La successione deve essere dichiarata all'ufficio del registro, a norma degli articoli da 28 a 30, nel termine stabilito dall'art. 31. - 2. L'imposta è liquidata dall'ufficio in base alla dichiarazione della successione, a norma dell'art. 33, ed è nuovamente liquidata, a norma dello stesso articolo, in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'art. 28, comma 6. La liquidazione deve essere notificata, mediante avviso, entro il termine di decadenza di tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione della successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa. - 3. Successivamente l'ufficio, se ritiene che la dichiarazione, o la dichiarazione sostitutiva o integrativa, sia incompleta o infedele ai sensi dell'art. 32, commi 2 e 3, procede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta a norma dell'art. 3. La rettifica deve essere notificata, mediante avviso, entro il termine di decadenza di due anni dalla data in cui è stata notificata la liquidazione di cui al comma 2. - 4. Se la dichiarazione della successione è stata omessa, l'imposta è accertata e liquidata d'ufficio a norma dell'art. 35. Se è stata omessa la dichiarazione sostitutiva o la dichiarazione integrativa di cui all'art. 28, comma 6, si procede d'ufficio, rispettivamente, alla riliquidazione dell'imposta o alla liquidazione della maggiore imposta. L'avviso deve essere notificato entro il termine di decadenza di cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa. - 5. Se nelle liquidazioni di cui ai commi 2, 3 e 4 vi sono stati errori od omissioni, l'ufficio può provvedere alla correzione e liquida la maggiore imposta che tre risulta dovuta. Il relativo avviso deve essere notificato entro il termine di decadenza stabilito per la liquidazione alla quale si riferisce la correzione. - 6. L'imposta è dovuta anche se la dichiarazione è presentata oltre il termine di decadenza stabilito nel comma 4; in questo caso le disposizioni dei commi 2, 3 e 5 si applicano con riferimento a tale dichiarazione". - 7. E' principale l'imposta liquidata in base alle dichiarazioni presentate, complementare l'imposta o maggiore imposta, liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica, suppletiva quella liquidata per correggere errori od omissioni di una precedente liquidazione".

L'esame della norma consente alcune considerazioni: la dichiarazione di successione deve essere presentata dal soggetto obbligato entro un termine determinato (all'epoca dei fatti pari a sei mesi, oggi un anno) dall'apertura della successione, vale a dire dalla morte del de cuius, (art. 456 c.c.); sulla base di questa di dichiarazione l'ufficio liquida l'imposta principale e inizia a decorre il termine per il pagamento, pari a sessanta giorni (D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 37); è possibile che il contribuente ometta di inserire -come nel caso di specie è avvenuto- taluni beni dalla dichiarazione di successione, in tal caso l'ufficio ha termine perentorio per eseguire l'accertamento, per liquidare la maggiore imposta dovuta e per notificare l'avviso al contribuente; decorso questo termine l'ufficio perde la facoltà di liquidare la maggiore imposta, e di fare valere l'originaria omissione, nondimeno ove il contribuente presenti una dichiarazione integrativa sarà comunque dovuta l'imposta principale, da pagare nel termine di giorni sessanta dalla (ulteriore) liquidazione.

L'intervenuta decadenza da parte dell'amministrazione non dispensa infatti il contribuente dal pagamento dell'imposta in caso di presentazione volontaria della dichiarazione trattandosi dell'adempimento di un obbligo giuridico, la cui fonte va rinvenuta nella legge (in arg. con riferimento al testo del D.P.R. n. 346 del 1990, art. 34 v. Cass. 694/2015); l'art. 27 cit. peraltro prevede espressamente che le disposizioni dei commi 2, 3 e 5 (relative alla liquidazione

dell'imposta) si applicano con riferimento a tale dichiarazione, cioè a quella presentata successivamente alla intervenuta decadenza da parte dell'ufficio.

Pertanto, in caso di dichiarazione presentata oltre i termini di decadenza previsti dall'art. 27 cit., l'obbligo di pagamento non si riconnette all'inosservanza dell'obbligo di presentare la dichiarazione di successione entro sei mesi (o un anno) dalla morte del de cuius, ovvero di presentare, nello stesso termine, una dichiarazione completa comprensiva di tutti i beni caduti in successione, inosservanza che deve essere necessariamente accertata dall'ufficio nei termini di decadenza; l'obbligo di pagamento si riconnette piuttosto alla spontanea presentazione della dichiarazione integrativa, quale effetto voluto dalla legge. Con la conseguenza che è soltanto da questa data che l'imposta potrà essere liquidata e diverrà esigibile e potrà, di conseguenza, computarsi l'eventuale ritardo nel pagamento, ove esso avvenga oltre i 60 giorni dall'avviso di liquidazione; e con la ulteriore conseguenza che non potranno farsi decorrere gli interessi sull'imposta da una data anteriore a questo spontaneo comportamento del contribuente, e segnatamente non si potranno fare decorrere dalla scadenza del termine per presentare la dichiarazione di successione, posto che l'ufficio non ha attivato il potere di accertamento relativo a omissione o infedeltà della dichiarazione nel termine di decadenza previsto dalla legge e non vi è, in assenza di liquidazione, un credito liquido ed esigibile sul quale computare gli interessi, nè un mora rispetto alla scadenza dell'obbligo di pagamento.

Di conseguenza, è da ritenersi erroneo il ragionamento della CTR che individua il momento in cui l'ufficio poteva far valere il diritto -dovere alla riscossione nella data in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa, ma facendo decorrere gli interessi dalla data in cui la dichiarazione di successione avrebbe dovuto essere presentata (e cioè dal 1993); è vero che lo spontaneo comportamento del contribuente rimette in termini l'amministrazione decaduta per liquidare l'imposta di successione, ma ciò applicando le disposizioni sulle modalità di liquidazione e cioè con riferimento -come espressamente prevede l'art. 27 - a tale ultima dichiarazione. Inoltre, si deve osservare che il diritto -dovere dell'ufficio alla riscossione con riferimento alla (originaria) dichiarazione di successione, matura immediatamente, anche con riferimento ad eventuali cespiti in essa omessi, posto che l'art. 37 cit. prevede un arco di tempo entro il quale l'ufficio deve notificare sia l'avviso di liquidazione previo accertamento, eventuali rettifiche.

Nè può trascurarsi di rilevare che l'art. 2935 c.c. nel disporre che la prescrizione decorre dal giorno in cui "il diritto può farsi valere" fa riferimento alla possibilità legale di fare valere il diritto e quindi alle eventuali cause impeditive di ordine giuridico dell'esercizio dello stesso, non assumendo nessuna rilevanza i semplici impedimenti di mero fatto ovvero soggettivi (Cass. 19/07/2018, n. 19193; Cass. 03/09/1994, n. 7645) quale, in questo caso specifico, deve considerarsi l'inerzia accertativa dell'ufficio.

Pertanto, correttamente la parte invoca la non decorrenza del termine quinquennale di prescrizione degli interessi ex art. 2948 c.c. posto che -come essa assume e come non è in contestazione- ha pagato l'imposta sui cespiti omessi nella originaria dichiarazione entro il termine di giorni sessanta dalla liquidazione conseguente alla presentazione della dichiarazione integrativa. Ed invero, la normativa applicabile alla fattispecie fa rifermento agli interessi, ma si tratta degli interessi di mora previsti dal citato art. 37, comma 2, che decorrono dalla data di

scadenza del termine di giorni sessanta dalla liquidazione, che -come sopra si è detto- in questo caso consegue non già all'esercizid-) potere accertativo dell'ufficio ma ad un volontario comportamento del contribuente.

Ne consegue in accoglimento del quinto motivo del ricorso e per quanto di ragione del terzo, inammissibili gli altri, la cassazione della sentenza impugnata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, può decidersi nel merito, accogliendo l'originario ricorso dei contribuenti.

In ragione della novità della questione, le spese del doppio grado di merito e di legittimità si compensano interamente tra le parti.

P.Q.M.

Accoglie il quinto e, per quanto di ragione, il terzo motivo di ricorso, inammissibili gli altri, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso dei contribuenti Compensa interamente tra le parti le spese del doppio grado di merito e del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, camera di consiglio, il 1 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza