

Sentenza del 28/02/2023 n. 6081 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.A. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte il 20 agosto 2018 n. 1301/07/2018, che, in controversia su impugnazione di avviso di rettifica e liquidazione per la maggiore imposta sulle successioni in morte del padre B.B. a causa dell'infedele dichiarazione di successione del (---), per l'omesso inserimento nell'attivo ereditario di capitali detenuti all'estero dal de cuius - con l'interposizione fittizia di una fondazione di diritto liechtensteinese - per l'importo di Euro 4.705.444,15 (nel frattempo confluiti su altro conto intestato a nome del ricorrente) ed emersi post mortem dall'istanza diretta ad avvalersi della procedura di collaborazione volontaria del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 , ex art. 5-quater, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 , ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del medesimo avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino il 13 luglio 2017 n. 944/02/2017, con la compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di prime cure, sul presupposto che la presentazione dell'istanza di collaborazione per i capitali detenuti all'estero ed emersi dopo l'apertura della successione del defunto padre obbligasse il contribuente alla presentazione di una dichiarazione integrativa di successione, non rilevando il decorso del termine quinquennale di decadenza in ragione del divieto posto dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 48, comma 2 , ai pubblici impiegati di compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte in carenza di prova della presentazione della dichiarazione di successione o dell'intervenuto accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso. Il ricorrente ha depositato memoria.

2. Il ricorso è affidato a due motivi.

2.1 Con il primo motivo, si denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 27 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria avente ad oggetto l'emersione di capitali esteri pervenuti per successione ereditaria costituisse un "evento sopravvenuto", che obbligava l'erede alla presentazione di una denuncia integrativa di successione.

2.2 Con il secondo motivo, si denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 48, comma 2 , e art. 27, comma 6 , in combinato disposto con del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, artt. 5-quater e segg. , convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 (come introdotti dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186, art. 1, comma 1) , in

relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'istanza di collaborazione volontaria fosse assimilabile da una dichiarazione integrativa di successione.

Motivi della decisione

1. I motivi - la cui stretta ed intima connessione suggerisce la trattazione congiunta - sono infondati, per quanto la conformità a diritto del dispositivo non escluda che la motivazione della sentenza impugnata debba essere corretta nei sensi specificati in appresso, ai sensi dell' art. 384 c.p.c. , comma 4 .

1.1. Come è noto, del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 5-quater, comma 1 , convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 (come introdotto dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186, art. 1, comma 1) ha disposto che: "L'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1 (cioè, con riguardo alla detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia), commessa fino al 30 settembre 2014, può avvalersi della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, per la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi e per la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui alla lettera b) per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto, nonché per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta".

Secondo la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 13 marzo 2015 n. 10/E (" L. 15 dicembre 2014, n. 186 , concernente "Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio". Prime indicazioni relative alla procedura di collaborazione volontaria"), tale disciplina "(...) risponde alla necessità di promuovere, attraverso l'adozione di una procedura straordinaria, la collaborazione volontaria del contribuente per consentirgli di riparare alle infedeltà dichiarative passate e porre le basi per un futuro rapporto col Fisco basato sulla reciproca fiducia".

A tal fine: "L'art. 1, comma 1, della legge introduce nel D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (di seguito decreto legge), convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 , e recante la disciplina del cosiddetto "monitoraggio fiscale", gli artt. dal 5-quater al 5-septies, per disciplinare l'emersione spontanea dei capitali detenuti illecitamente all'estero, prevedendo un programma di collaborazione volontaria ancorato alla detenzione di attività all'estero (di seguito, collaborazione volontaria internazionale), che ricomprenda anche infedeltà dichiarative non connesse alle suddette attività, al quale conseguono significative attenuazioni delle risposte sanzionatorie dell'ordinamento, sia in campo penale che amministrativo" (premessa).

1.2 Pur in assenza di riferimenti normativi, la predetta circolare ha affrontato la questione delle conseguenze derivanti dal decesso dell'autore della violazione, distinguendo le ipotesi in cui tale evento sia intervenuto prima o dopo l'avvio della procedura di collaborazione volontaria. Infatti, si è detto che: "Giova in questa sede evidenziare gli effetti sulla procedura di collaborazione

volontaria conseguenti al decesso dell'autore della violazione interessato ad accedere alla stessa. Al riguardo si evidenzia in primo luogo come la regola generale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 65 , in merito alla proroga di sei mesi in favore degli eredi di tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, necessita di un coordinamento con la disposizione di cui all'art. 5-quater, comma 5, in base al quale tra la data di ricevimento della richiesta di collaborazione e quella di decadenza dei termini per l'accertamento e per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscali intercorrono non meno di novanta giorni. Ne consegue che in caso di decesso del soggetto dopo il 31 maggio 2015, gli eredi del medesimo potranno beneficiare della proroga di cui al citato art. 65, entro un termine che consenta la concreta realizzazione della procedura, tenuto anche conto della proroga dei termini di accertamento e contestazione di cui all'ultimo periodo del richiamato comma 5. In sostanza, nel caso di decesso del soggetto dopo il 31 maggio 2015, la richiesta di accesso alla procedura dovrà essere presentata al più tardi entro il 31 dicembre 2015, termine per le attività di controllo delle annualità in scadenza; in tal caso l'Ufficio espletterà l'attività di controllo entro il 30 marzo 2016. Ove il decesso si verifichi successivamente alla presentazione dell'istanza da parte del de cuius, la proroga semestrale opererà con riguardo ai termini previsti per gli adempimenti successivi all'istanza, necessari per il perfezionamento della procedura, ivi compresi quelli afferenti il pagamento, anche in forma rateale. Nel caso in cui l'erede non effettui il pagamento entro il termine previsto, come prorogato ai sensi della citata normativa, impedendo il perfezionamento della procedura, trova applicazione la disposizione di cui all'art. 5-quinquies, comma 10, del D.L., che prevede una deroga ai termini di notifica degli atti di accertamento e contestazione da parte dell'Agenzia. Occorre inoltre precisare quali siano gli effetti sulla procedura del decesso dell'autore della violazione, distinguendo a seconda del momento in cui si verifica il decesso in relazione alla fase della procedura. Nel caso in cui l'autore della violazione deceda anteriormente all'avvio della procedura di collaborazione volontaria, l'erede potrà accedere alla stessa, eventualmente beneficiando, ove ne ricorrano i presupposti sopra evidenziati, della proroga dei termini, presentando una istanza in qualità di erede. Va da sé che nel caso in cui l'erede sia egli stesso autore di ulteriori violazioni sanabili con la collaborazione volontaria, potrà a sua volta presentare in proprio una autonoma e distinta richiesta di accesso, con riguardo alla propria posizione nel suo complesso, eventualmente comprensiva anche della quota ereditata. Nel caso in cui il decesso si collochi temporalmente dopo che l'autore della violazione ha presentato richiesta di accesso alla procedura, sarà in facoltà dell'erede concludere la procedura già avviata ovvero abbandonarla, presentando una nuova istanza in qualità di erede, anche sulla base delle nuove informazioni e documentazione eventualmente acquisite rispetto a quanto originariamente presentato dal de cuius. In ogni caso, con riguardo alla procedura cui partecipi il soggetto in qualità di erede, sia cioè nel caso in cui sia stato lui stesso ad attivarla che in quello di subentro successivo alla morte dell'istante, non trovano applicazione le sanzioni, per effetto di quanto disposto in punto di intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 8 " (paragrafo 4.3).

1.3 Dunque, l'amministrazione finanziaria ha dettato minuziose indicazioni in ordine ai riflessi del decesso sull'avvio o sulla prosecuzione della procedura di collaborazione volontaria, ma non ha preso in minima considerazione (anche per le finalità strettamente esplicative del documento in esame) l'incidenza di tale opzione sul trattamento fiscale dell'acquisto per successione a causa

di morte degli investimenti e delle attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero dal de cuius.

Nè la "specialità" della disciplina dettata del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, artt. 5-quater e segg. , convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 (come introdotto dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186, art. 1, comma 1) può consentire l'estensione della sua efficacia sanante oltre i limiti segnati dalle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto, nonchè per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

A tal proposito, rispondendo allo specifico quesito "(...) se le violazioni in materia di imposta di registro, di imposta sulle donazioni o di imposta di successione devono essere oggetto di emersione attraverso la procedura di collaborazione volontaria", la successiva circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate l'11 agosto 2015 n. 30/E (" L. 15 dicembre 2014, n. 186 , concernente "Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonchè per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio". Risposte a quesiti") ha ulteriormente chiarito che: "Il decreto legge, per quanto di interesse in questa sede, circoscrive l'ambito oggettivo della procedura alle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero in violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale, nonchè alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive, all'imposta regionale sulle attività produttive e a quella sul valore aggiunto. Non rientrano pertanto nel descritto ambito oggettivo, e non sono interessate dai previsti benefici, le violazioni dichiarative in materia di imposta di registro, di imposta sulle donazioni o di imposta di successione, non prevedendo la norma per tali violazioni l'applicazione automatica degli effetti premiali connessi con il perfezionamento della procedura. Se dall'istruttoria, comunque, dovessero emergere elementi in merito a violazioni poste in essere dal contribuente con riguardo ai tributi in argomento, l'ufficio dovrà necessariamente attivare le conseguenti attività di controllo. Nello spirito di collaborazione che caratterizza la procedura, tuttavia, i contribuenti potranno ovviamente fornire i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti anche dei tributi non ricompresi nella procedura, fornendone evidenza nella relazione illustrativa. In tale contesto, l'ufficio potrà, in linea con i criteri generali di determinazione delle sanzioni ed in coerenza con quanto già chiarito nella circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013 , valutare in sede di determinazione del relativo trattamento sanzionatorio, la piena e spontanea collaborazione fornita dal contribuente per la ricostruzione degli imponibili relativi all'imposta di registro, all'imposta sulle donazioni o all'imposta di successione come una circostanza di carattere eccezionale idonea a giustificare un ridimensionamento della sanzione fino alla metà del minimo previsto dalla legge, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 4 . Resta ovviamente ferma la possibilità per il contribuente di regolarizzare la propria posizione con riguardo a tali imposte facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, anche successivamente alla presentazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione, senza tuttavia beneficiare della citata riduzione sanzionatoria ex art. 7, comma 4, la cui applicazione spetta infatti in via esclusiva all'ufficio".

1.4 Il collegio ritiene di poter condividere tali conclusioni, essendo ben delimitato dal legislatore il campo operativo della c.d. "voluntary disclosure" alla sola sfera delle imposte dirette. Per cui, al

di fuori di tale ambito, il contribuente che si sia avvalso della procedura di collaborazione volontaria per l'emersione di capitali detenuti in vita dal proprio genitore (o, comunque, da un qualsiasi dante causa iure hereditario) all'estero, dopo averne acquistato la titolarità per successione (legittima o testamentaria) a causa di morte del medesimo, è pur sempre soggetto agli obblighi derivanti dal D.Lgs. 31 ottobre 1996, n. 346 , per il pagamento dell'imposta di successione anche con riguardo a tale componente dell'asse ereditario.

Per cui, ove la dichiarazione di successione sia stata presentata dall'erede (legittimo o testamentario) prima di avviare la procedura di collaborazione volontaria, ai sensi del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 5-quater , convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 (come introdotto dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186, art. 1, comma 1) , l'emersione postuma delle attività finanziarie o patrimoniali detenute all'estero dal defunto, che siano state occultate mediante l'artificio dell'interposizione reale o fittizia di persona ovvero del pactum fiduciae e siano state ritrasferite post mortem all'erede dell'interponente, viene a configurare un incremento sopravvenuto dell'attivo ereditario che comporta l'applicazione dell'imposta di successione in misura maggiore ed impone la presentazione di una dichiarazione integrativa, ai sensi del D.Lgs. 31 ottobre 1996, n. 346, art. 28, comma 6 . Tanto si desume anche dalla motivazione dell'impugnato avviso di rettifica e liquidazione (secondo la trascrizione fattane alla pagina 5 del ricorso per cassazione), laddove si argomenta che: "Nell'ipotesi di infedele dichiarazione di successione (in quanto priva di beni esteri) l'assenza di un espresso effetto sanante della procedura di voluntary fa sì che se l'istanza sia presentata senza aver presentato una dichiarazione di successione integrativa di quella incompleta, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a notificare un avviso di rettifica liquidando il tributo successorio ai sensi del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 27, comma 2 (...)".

Pertanto, l'omissione della dichiarazione integrativa o la presentazione di una dichiarazione integrativa che non menzioni l'emersione dei capitali detenuti all'estero per interposta persona dal dante causa iure hereditario costituisce il presupposto per la rettifica della dichiarazione (originaria o integrativa) incompleta (per mancata indicazione di tutti i beni e diritti compresi nell'attivo ereditario) e per la liquidazione della maggiore imposta di successione (con i relativi accessori) a carico dell'erede, ai sensi del D.Lgs. 31 ottobre 1996, n. 346, artt. 34 e 35 .

1.5 Come si desume dalla trascrizione fattane in ricorso (in ossequio al canone di autosufficienza), l'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta di successione è stato notificato dall'amministrazione finanziaria al contribuente il 20 dicembre 2016 (il relativo contenuto è riportato alle pagine 4 e 5 del ricorso, in ossequio al canone di autosufficienza), a distanza ben più di due anni dalla dichiarazione incompleta di successione del (---) per l'omessa indicazione dei capitali detenuti in vita dal defunto padre su un conto bancario in (---) (relazione bancaria n. (---) con intestazione fittizia alla fondazione "Atoes Foundation", avente sede in (---), presso l'"Istituto di Credito Svizzero UBS"), trasferiti dopo la sua morte al figlio in qualità di erede (relazione bancaria n. (---) con intestazione a suo nome) e reinvestiti in una polizza assicurativa collegata ad un conto bancario in (---) (polizza "(---)" n. (---) denominata "(---)" e collegata al conto n. (---) presso l'"Istituto di Credito Svizzero Suisse").

Per cui, a dire del ricorrente, l'amministrazione finanziaria sarebbe incorsa nella decadenza sancita dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 27, comma 3 , per l'esercizio del potere di recupero della maggiore imposta di successione, essendogli stato notificato l'avviso di rettifica e liquidazione a distanza di circa nove anni dalla presentazione della dichiarazione incompleta di successione.

Invero, secondo questa Corte, in tema di imposta sulle successioni, la rettifica della dichiarazione del contribuente incompleta o infedele (e, conseguentemente, la determinazione dell'imposta complementare di successione) va effettuata mediante avviso, ai sensi del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 27, comma 3 , e art. 34 , entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale come liquidata dall'amministrazione finanziaria a seguito della dichiarazione del contribuente e, cioè, dall'effettivo adempimento dell'obbligazione, comprensivo del versamento dell'ultima rata d'imposta (in termini: Cass., Sez. 5, 11 dicembre 2015, n. 25007).

1.6 Tuttavia, tale argomentazione non è persuasiva in relazione al peculiare sviluppo della vicenda in disamina, dovendo essere coordinata ed armonizzata con la previsione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 28, comma 6 , per le c.d. "sopravvenienze ereditarie". Secondo tale disposizione: "Se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento, diverso da quelli indicati all'art. 13, comma 4 (che riguardano solamente i beni culturali), (...) che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa. Si applicano le disposizioni dei commi 1, 3 e 8".

Difatti, per tale eventualità, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 31, comma 2, lett. e , stabilisce che: "Il termine (di dodici mesi per la presentazione della dichiarazione integrativa) decorre: (...) e) dalla data (...) dell'evento di cui all'art. 28, commi 5 e 6, o dalla diversa data in cui l'obbligato dimostri di averne avuto notizia". Per cui, a norma del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 27, comma 4 , che: "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".

1.7 Secondo l'esegesi di questa Corte, ancorchè con specifico riferimento alla nozione di "sopravvenienze ereditarie" del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 28, comma 7 , dalle quali decorre, ai sensi del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 31, lett. f , il termine di dodici mesi per la presentazione della dichiarazione di successione, si intendono per tali gli acquisti iure hereditario di beni e diritti che, al momento dell'apertura della successione, non facevano parte dell'asse ereditario, ma che vi entrano successivamente in virtù di un titolo riferibile al defunto, mentre si devono escludere i beni compresi ab origine nell'eredità, la cui esistenza, ignota all'erede al momento di apertura della successione, venga da questi conosciuta solo successivamente (Cass., Sez. 5, 10 gennaio 2013, n. 409 - nel medesimo senso: Cass., Sez. 6-1, 19 ottobre 2021, n. 28851).

1.8 Senza contraddire tale orientamento della giurisprudenza di legittimità, che, comunque, non viene in rilievo nel caso di specie, il collegio ritiene che la nozione normativa di "evento che dà luogo ad applicazione dell'imposta in misura superiore" possa estendersi anche ai beni ed ai diritti che, ancorchè inclusi nella consistenza originaria dell'asse ereditario per l'attuale appartenenza al de cuius al momento di apertura della successione, siano stati occultati in vita dallo stesso (e, dopo la sua morte, anche dagli eredi) agli occhi dei terzi (ivi compreso il Fisco) attraverso l'escamotage di compiacenti intestazioni (secondo lo schema, ad esempio, della simulazione, dell'interposizione fittizia o reale di persona ovvero del pactum fiduciae) a prestanomi o fiduciari, per cui l'effettiva e reale appartenenza al defunto (e, quindi, per successione a causa di morte, agli eredi) sia stata riconosciuta o accertata soltanto dopo l'apertura della successione, allorchè la consistenza del relictum ereditario sia stata reintegrata con il ripristino della titolarità sui beni e sui diritti celati dal de cuius e restituiti agli eredi.

1.9 In tale prospettiva, quindi, tornando alla fattispecie sub iudice, l'"evento", la cui sopravvenienza comporta l'obbligo per l'erede della dichiarazione integrativa e, in caso di inadempienza, il prolungamento del termine di decadenza per l'accertamento dell'amministrazione finanziaria, viene a coincidere proprio con l'istanza presentata dal contribuente il 15 giugno 2015 per avvalersi della procedura di collaborazione volontaria del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, ex art. 5-quater, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 (come introdotto dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186, art. 1, comma 1), segnando tale momento di "emersione" dal precedente occultamento la piena conoscibilità per l'amministrazione finanziaria dei capitali detenuti all'estero dal defunto padre per interposta persona (la fondazione di diritto liechtensteinese) - e ritornati nella piena titolarità dell'erede - anche ai fini dell'assoggettamento ad imposta di successione. Nè la medesima istanza per la collaborazione volontaria può essere equiparata quoad effectum ad una dichiarazione integrativa ai fini dell'inclusione dei capitali detenuti all'estero nell'attivo ereditario (Cass., Sez. 5, 30 giugno 2022, n. 20933). Difatti, al di là della carenza dei requisiti formali, che ne comporterebbe la nullità equivalente all'omissione (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 28, commi 3, 6 e 8), si tratta, comunque, di una dichiarazione tipizzata dal legislatore per la specifica realizzazione di una diversa finalità (l'emersione di capitali detenuti all'estero), dovendosi escludere in radice la possibilità di un diverso utilizzo per l'adempimento diretto di obblighi inerenti ad altre imposte, rispetto ai quali essa può valere al più come mero presupposto della loro insorgenza.

E', poi, appena il caso di rimarcare che l'evocato precedente della Corte (che è stato richiamato in memoria dal ricorrente a supporto delle proprie difese) non può affatto ritenersi concludente nella fattispecie in trattazione, e atteso che in quel caso, - come per l'appunto rilevato dalla Corte, - la causa petendi dell'avviso di liquidazione si risolveva in una rettifica "della dichiarazione di successione integrativa presentata in data 11 aprile 2013", così che l'avviso doveva ritenersi tardivo "perchè notificato nell'ottobre 2016, a fronte di un pagamento effettuato - come dedotto in ricorso senza contestazioni sul punto - in data 12 giugno 2013" (Cass., Sez. 5, 30 giugno 2022, n. 20933).

1.10 Ne consegue che l'avviso di rettifica e liquidazione è stato tempestivamente notificato al contribuente, non essendo ancora decorso all'epoca il termine quinquennale di decadenza.

1.11 Nella specie, quindi, la sentenza impugnata ha correttamente affermato che la presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria non potesse regolarizzare i capitali detenuti all'estero dal defunto padre e lasciati in eredità al contribuente anche ai fini dell'imposta di successione, ma integrasse un fatto nuovo, la cui sopravvenienza comportava l'applicazione dell'imposta di successione in misura superiore e l'imposizione dell'obbligo di presentare una dichiarazione integrativa. Tuttavia, con l'improprio richiamo in motivazione al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 27, comma 6 , secondo il quale il termine quinquennale di decadenza deve computarsi dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa, il giudice di appello ne ha dato per scontata la consumazione al momento della notifica dell'atto impositivo, lasciando così intendere che il dies a quo coincidesse con il compiuto decorso dei dodici mesi dall'apertura della successione. Da qui anche il consequenziale riferimento al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 48 , per giustificare l'ultrattività degli obblighi per il contribuente di presentare la dichiarazione integrativa ed assolvere l'imposta di successione "(...) anche dopo il termine di cinque anni di cui all'art. 27, comma 4 (...)", del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 .

2. Valutandosi la infondatezza dei motivi dedotti, dunque, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso deve essere rigettato.

3. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

4. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater , si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura di Euro 5.800,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto dell'obbligo, a carico del ricorrente, di pagare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 10 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza