



MP

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

31804.19
Oggetto
*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 6479/2013

Cron. 31804

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Presidente - Ud. 08/10/2019
- Dott. COSMO CROLLA - Consigliere - PU
- Dott. MAURA CAPRIOLI - Rel. Consigliere -
- Dott. ANNA MARIA FASANO - Consigliere -
- Dott. ELEONORA REGGIANI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 6479-2013 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;

- **ricorrente** -

contro

2019
2090

SCARDIGLI ANNA, elettivamente domiciliata in ROMA VIA MONTEZEBIO 23, presso lo studio dell'avvocato GAETANO ALESSI, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato GIORGIO BERSANI giusta delega in calce;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 36/2012 della COMM.TRIB.REG. di GENOVA, depositata il 01/02/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 08/10/2019 dal Consigliere Dott. MAURA CAPRIOLI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. STANISLAO DE MATTEIS che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato CASELLI che si riporta agli atti;

udito per il controricorrente l'Avvocato ALESSI che si riporta agli atti.

Rg 6479/2013

FATTO

Con sentenza nr 36 del 1.2.2012 la CTR di Genova respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di Scardigli Anna avverso la decisione della CTP di La Spezia con cui era stata dichiarata cessata la materia del contendere a seguito del passaggio in giudicato, nelle more del giudizio, della sentenza nr 130/2006 che aveva ritenuto definibile per condono, ex art 16 della legge 289/2002, la lite pendente su imposta principale di successione. Osservava il Giudice di appello che la contribuente aveva contestato, in qualità di legataria, la debenza della maggiore imposta richiestale con l'avviso di rettifica dell'Ufficio in relazione alla denuncia di successione presentata in data 11.1.2000 a seguito del decesso di Scardigli Anna.

Rilevava che lo scopo del condono è quello di definire transattivamente la controversia sull'esistenza del presupposto impositivo, sicchè non era possibile per l'Ufficio procedere alla rettifica dei valori immobiliari ai fini dell'imposta complementare.

Aggiungeva che congrui dovevano comunque ritenersi i valori dichiarati.

Avverso tale pronuncia propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidandosi a 4 motivi, cui resiste con controricorso e memoria integrativa la contribuente .

Con il primo motivo la ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione degli artt. 16 l. 289/02, 33 e 34 del decreto legislativo 346/1990, in combinato disposto, in relazione all'art 360, co. 1[^], nr 3 c.p.c.

Osserva che, come emerge dagli atti di causa, l'avviso opposto in questa sede riguarda unicamente la rettifica di valori e la liquidazione di imposta complementare , diversamente dal precedente avviso relativo ad imposta principale , la cui impugnativa è stata definita ex art 16 l. 289/02.

Rileva, pertanto, che detta definizione concerneva unicamente la lite avente ad oggetto uno specifico atto impositivo, vale a dire l'imposta principale, sicchè

non poteva ritenersi venuto meno il potere dell'Ufficio di rettificare i valori dichiarati nella denuncia di successione richiedendo una maggiore imposta.

Sostiene infatti che gli effetti del condono sono solo ed esclusivamente quelli previsti dalla legge, e non possono essere ampliati in forza di una "totalizzante" natura transattiva del condono, o in relazione alle affermazioni e aspettative del contribuente.

Con un secondo motivo la ricorrente denuncia la nullità della sentenza per violazione dell'art 7 del dlvo 546/1992 ed art 112 c.p.c. in relazione all'art 360, co. 1[^], nr 4 c.p.c.

L'Agenzia lamenta che il giudice di appello avrebbe fondato il rigetto su di un motivo che era estraneo al thema decidendum, che avrebbe investito unicamente la questione relativa alla congruità dei valori dichiarati nella denuncia di successione, con ciò incorrendo nella violazione delle norme sopra indicate.

Con un terzo motivo deduce l' 'omessa motivazione' su di un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art 360, co. 1[^], nr 3 c.p.c..

Lamenta, in particolare, che la decisione di appello non avrebbe fornito alcuna motivazione in relazione alla congruità dei valori dichiarati nella denuncia di successione; congruità che costituiva un fatto decisivo della controversia.

Con un quarto motivo denuncia, in via subordinata, il medesimo profilo di cui sopra, ma come 'insufficiente motivazione' su di un fatto decisivo della controversia in relazione all'art 360 co. 1[^], nr 5 c.p.c.

Relativamente alla questione veicolata attraverso il primo motivo, va condiviso l'assunto secondo cui la lite pendente attenga, per sua definizione, solo e soltanto all'imposta che ne costituisce oggetto.

Ma ciò, se giustifica che il condono relativo all'imposta complementare - ossia quella parte del tributo dovuto in aggiunta a quello liquidabile in ragione della dichiarazione del contribuente per l'accertamento di un maggior valore da parte dell'amministrazione finanziaria - non abbia effetti "estintivi" rispetto

all'imposta principale (quella, appunto, liquidabile in ragione della dichiarazione del contribuente: v. in questo senso Cass. n. 3482 del 2014), non altrettanto può dirsi *tout court* per il caso inverso, e in particolare quando si tratti, come nel caso di specie, dell'imposta principale di successione.

Relativamente a tale imposta giova ricordare che, in tema di condono fiscale, è stato affermato come esulino dal concetto normativo di lite pendente, e quindi dalla possibilità di definizione agevolata ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 16, soltanto le controversie aventi ad oggetto provvedimenti di mera liquidazione del tributo, emanati senza il previo esercizio di un potere discrezionale dell'Amministrazione, cioè senza accertamento o rettifica e senza applicazione di sanzioni.

Rientra pertanto nell'ambito applicativo del beneficio l'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di successione, il quale comporta sempre una previa valutazione, da parte dell'ufficio finanziario, della congruità dei valori e dell'effettiva esistenza delle passività dichiarate, dovendo esso ufficio, in caso di dichiarazione incompleta o infedele, procedere alla rettifica, ai sensi del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 27, comma 3; ciò implica che, allorquando alla rettifica non si sia proceduto, non è affatto mancata la valutazione, ma questa è consistita nel giudicare congrui i valori dichiarati.

L'avviso di liquidazione dell'imposta di successione è quindi compreso fra gli atti impositivi cui si riferisce l'art. 16 della legge di condono, contenendo necessariamente una valutazione di congruità, e non essendo finalizzato alla mera o automatica liquidazione e riscossione dell'imposta, in base a valori incontestati ed a parametri prestabiliti (Cass. n. 18840 del 2006; Cass. n. 8196 del 2011).

Ai fini di quanto qui interessa, i termini del problema non mutano. La Corte ha affermato che: "*In tema di condono fiscale, esulano dal concetto normativo di lite pendente e, quindi, dalla possibilità di definizione agevolata ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 16, soltanto le controversie aventi ad oggetto*

provvedimenti di mera liquidazione del tributo, emanati senza il previo esercizio di un potere discrezionale dell'Amministrazione, cioè senza accertamento o rettifica e senza applicazione di sanzioni, con la conseguenza che rientra nell'ambito applicativo del beneficio, la controversia conseguente all'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di successione il quale partecipi nella sostanza alla funzione propria dell'accertamento, in quanto emesso previa valutazione e rettifica, da parte dell'ufficio finanziario, della congruità dei valori e dell'effettiva esistenza delle passività dichiarate, derivandone, in tal caso, la persistente controvertibilità del presupposto della materia imponibile" (Cass. n. 8196 del 2011).

Orbene, in questa prospettiva non sembra certamente più vero che l'avviso di liquidazione dell'imposta di successione contenga *"necessariamente una valutazione di congruità, e non sia finalizzato alla mera o automatica liquidazione e riscossione dell'imposta, in base a valori incontestati ed a parametri prestabiliti"*. Non solo: l'orientamento espresso sembra preludere a quanto più recentemente affermato da questa Corte circa la possibilità che l'avviso di liquidazione dell'imposta di successione esuli dal concetto normativo di lite pendente se emanato sulla base di dichiarazione proveniente dagli eredi, senza rettifica di valori e senza irrogazione di sanzioni (Cass. n. 20898 del 2014).

Tuttavia resta immutata la necessità di un accertamento in concreto che l'atto impositivo, oggetto della controversia, sia effettivamente limitato alla mera pretesa dell'imposta (principale), liquidata esclusivamente *"sulla base di dichiarazione proveniente dagli eredi, senza rettifica di valori e senza irrogazione di sanzioni"*. Perchè solo in questo caso la "condonabilità della lite" potrebbe essere esclusa.

Nella fattispecie in esame, invece, la controversia relativa all'avviso di liquidazione dell'imposta principale di successione è stata ritenuta, con sentenza passata in giudicato (e senza che vi sia sul punto contrasto tra le

parti), lite pendente condonabile ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16: sicchè l'atto impositivo, in quanto considerato condonabile, non era evidentemente finalizzato alla mera o automatica liquidazione e riscossione dell'imposta, in base a valori incontestati ed a parametri prestabiliti, ma doveva contenere elementi - ad es. una rettifica di valori - che giustificassero la persistente controvertibilità del presupposto della materia imponibile (in termini, e con riguardo alla posizione di un altro chiamato alla medesima successione Scardigli: Cass 24022/2015).

Resta da aggiungere che l'argomento secondo cui le ipotesi riguarderebbero imposte differenti, trattandosi in un caso d'imposta principale e nell'altro d'imposta complementare, trascura di considerare che ciò che rileva ai fini qui in esame è la tipologia d'imposta (in concreto: l'imposta di successione) e non la prestazione dedotta, da riferirsi, dunque, al medesimo presupposto impositivo.

Pertanto, deve essere rigettato il primo motivo di ricorso, restando così assorbiti tutti i restanti motivi: la *ratio decidendi* criticata con il rigettato primo motivo di ricorso è, infatti, sufficiente a sorreggere da sola la decisione impugnata (Cass 2015 nr 24022, cit.)

Il consolidamento dei principi enunciati in epoca successiva alla proposizione del ricorso giustifica la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

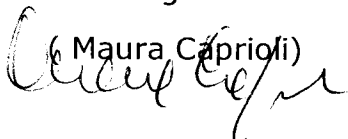
P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa le spese.

Roma 8.10.2019

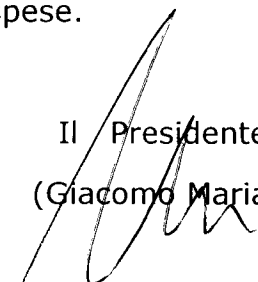
Il Consigliere estensore

(Maura Caprioli)



Il Presidente

(Giacomo Maria Stalla)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, **05 DIC. 2019**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa Isabella Panacchia

