

La denuncia di successione non prova l'accettazione dell'eredità

Accertamento - Immobile - Dichiarazione di successione - Eredi

CORTE DI CASSAZIONE **Sentenza 29 marzo 2017, n. 8053**

Fatti di causa

G.C., parte alienante in un atto di compravendita registrato in data 24.4.1984, impugnava l'avviso di accertamento di valore innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Taranto, che respingeva il ricorso. Nelle more del giudizio G.C. 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. M.G.C. 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.

M.G.C. propone ricorso per cassazione, svolgendo tre motivi. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 459, 470 e 476 cod. civ., nonché dell'art. 2697 cod. civ., 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 20.5.1993 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, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., nonché ai sensi dell'art. 360, comma n. 5, cod. proc. civ., 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, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione delle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 346 del 1990, e dell'art. 2648 cod. civ., 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 dall'art. 28, comma 6, del d.lgs. n. 346 del 1990.

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 dall'art. 28, comma 6, del d.lgs. n. 346 del 1990.

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 trattandoci 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 cod.civ.

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 cod.civ., all'atto di rinuncia all'eredità effettuato tardivamente e senza provvedere alle modalità previste dall'art. 28, comma 6, del d.lgs. n. 346 del 1990.

3.2. Nella specie, dopo il decesso di G.C., avvenuto in data 20.11.1992, la ricorrente provvedeva tardivamente a rinunciare all'eredità, oltre il termine stabilito dall'art. 31 del T.U n. 346 del 1990, ossia in data 18.4.2005, quando in data 20.5.1993 era stata presentata presso l'Ufficio del Registro una dichiarazione di successione in cui, tra gli eredi, era stata indicata anche M.G.C..

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 dell'art. 28, comma 6, del d.lgs. n. 346 del 1990.

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 cod. civ.), ma della relativa prova l'Amministrazione finanziaria è parte processualmente onerata.

Nella specie, la dichiarazione di rinuncia è stata proposta in data 18.4.2005, decorso il termine di dieci anni per accettare l'eredità (art. 480 cod. civ.), dovendosi ritenere in concreto del tutto inutile, in quanto riguardava un'eredità rispetto alla quale il diritto ad accettare si era ormai prescritto. Invero, la giustificazione causale dell'atto di rinuncia tardiva si è espressa nell'interesse della rinunziante a stabilizzare e chiarire la sua condizione e volontà di "non essere erede".

Ai sensi dell'art. 521 cod.civ., la rinuncia ha effetto retroattivo, pertanto, chi rinuncia all'eredità è considerato come se non fosse stato mai chiamato. Il principio è analogo a quello che vale in tema di accettazione (art. 459 cod. civ.), e ne condivide la medesima funzione: l'erede succede al de cuius senza soluzione di continuità.

3.3. Sulla base dei rilievi espressi, ritenuto che, come sopra precisato, la denuncia di successione non ha alcun rilievo ai fini dell'accettazione dell'eredità, e quindi con riferimento all'assunzione della qualità di erede, le formalità stabilite ai sensi dell'art. 28, comma 6 del d.P.R. n. 360 del 1990 non possono essere considerate essenziali per l'esistenza di una valida rinuncia, ma hanno la funzione di mera "pubblicità notizia", dovendosi negare alle stesse natura costitutiva o integrativa dell'atto di dismissione di un diritto, oltre che a costituire requisito necessario per la validità della rinuncia stessa nei confronti del Fisco.

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

4. Sulla base dei rilievi espressi, il ricorso va dunque accolto e l'impugnata sentenza cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dell'art. 384, comma 2, cod.proc.civ., con conseguente accoglimento del ricorso originario della contribuente.

Tenuto conto della novità della questione e della peculiarità del caso, si ravvisano giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

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.