

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 11 maggio 2017, n. 11677

Esposizione delle ragioni in fatto ed in diritto della decisione

1. A. D.C. e B. D.C. impugnavano l'avviso di liquidazione con cui l'agenzia delle entrate aveva recuperato l'imposta di donazione calcolata con applicazione dell'aliquota del 4% sul valore di euro 2 milioni, somma costituente oggetto di donazione effettuata in data 30 marzo 2011 da D.C. Egidio a favore dei figli D.C. A. e D.C. B. in parti uguali. L'atto di donazione era stato assoggettato ad imposta fissa in quanto l'articolo 2, comma 49, del decreto legge 262/2006 prevedeva per le donazioni a favore di parenti in linea retta una franchigia pari ad euro 1 milione per ciascun beneficiario. L'ufficio aveva riscontrato che tra le medesime parti erano già intervenute due precedenti donazioni, una effettuata il 21 dicembre 2004 per il valore di euro 696.670 e l'altra in data 23 dicembre 2005 per il valore di euro 1.040.000, entrambe a favore di ciascuno dei due figli. Pertanto, in applicazione dell'articolo 57, comma 1, del decreto legislativo 346/90, rilevato che era stata esaurita la franchigia prevista dall'articolo 2 del decreto legge 262/2006, l'ufficio aveva liquidato la maggiore imposta ed aveva applicato la sanzione prevista dall'articolo 57, comma 2, del decreto legislativo citato. La commissione tributaria provinciale di Verona accoglieva, previa riunione, i ricorsi proposti dai contribuenti. Proposto appello da parte dell'agenzia delle entrate, la commissione tributaria regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, lo accoglieva sul rilievo che, al fine del calcolo della franchigia, occorreva tener conto anche delle donazioni effettuate nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della legge numero 333/2001 che aveva abrogato l'imposta di successione) e il 2 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del decreto legislativo numero 262/2006, convertito con la legge numero 286/2006).

2. Avverso la sentenza della CTR propongono ricorso per cassazione D.C. A. e D.C. B. affidato a sei motivi illustrati con memoria. Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

3. Con il primo motivo i ricorrenti deducono violazione di legge, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 3, cod. proc. civ., in relazione agli articoli 2, comma 49, del decreto legge 262/2006, 57, comma 1, del decreto legislativo 346/1990, 11 delle preleggi, 1 e 3 della legge 212/2000. Sostengono che la CTR ha applicato retroattivamente la disciplina di cui agli articoli 2, comma 49 del decreto legge 262/2000 e 57, comma 1, del decreto legislativo 346/1990 senza che fosse prevista la retroattività con riferimento a donazioni avvenute in epoca anteriore all'entrata in vigore della norma. I giudici di appello hanno ritenuto che la previsione della franchigia fosse riferita anche a donazioni avvenute prima della sua entrata in vigore, quando non esisteva alcuna imposta sulle donazioni e con ciò hanno riconosciuto valenza retroattiva ad una norma di legge tributaria sul presupposto, errato, che l'effetto dell'istituto della franchigia fosse riferibile a periodo anteriore a quello di decorrenza della legge sulle donazioni, in contrasto con l'articolo 3 della legge 212/2000.

4. Con il secondo motivo deducono nullità della sentenza, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 4, cod. proc. civ., in relazione all'articolo 112 cod. proc. civ. per non



aver la CTR pronunciato in ordine alla domanda di non applicazione delle sanzioni in ragione dell'obiettiva incertezza della normativa.

5. Con il terzo motivo deducono violazione di legge, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 3, cod. proc. civ., in relazione agli articoli 10 della legge 212/2000, 8 del decreto legislativo 546/1992 e 6 del decreto legislativo 472/1997. Sostengono che ha errato la CTR nel ritenere che la norma di cui all'articolo 57, comma 2, del decreto legislativo 546/1992 fosse chiara nel fare obbligo di indicare negli atti di donazione gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario in epoca in cui non era prevista alcuna imposta sulle successioni e donazioni.

6. Con il quarto motivo deducono nullità della sentenza, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 4, cod. proc. civ., in relazione all'articolo 112 cod. proc. civ., per non aver la CTR pronunciato in ordine alla domanda di annullamento dell'irrogazione delle sanzioni in ragione del fatto che l'obbligo di dichiarare nell'atto di donazione del 2011 la sussistenza delle precedenti donazioni del 2004 e del 2005 non era previsto da alcuna norma di legge ed, inoltre, si sarebbe dovuto considerare che si trattava di donazioni registrate per il che l'anagrafe tributaria era già in possesso di tali informazioni, con conseguente esonero del contribuente dall'obbligo di dichiarazione.

7. Con il quinto motivo deducono violazione di legge, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 3, cod. proc. civ., in relazione agli articoli 57, comma 2, del decreto legislativo 346/1990, 6 della legge 212/2000 e 15 delle preleggi. Sostengono che la CTR avrebbe dovuto ritenere l'insussistenza dell'obbligo dichiarativo in capo ai contribuenti con riferimento a donazioni regolarmente registrate di cui l'amministrazione aveva comunque conoscenza e copia.

8. Con il sesto motivo deducono omessa motivazione ed omesso esame in relazione a una specifica e decisiva eccezione degli appellati contribuenti, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 5, cod. proc. civ., in ordine all'inapplicabilità dell'articolo 57, comma 2, del decreto legislativo 346/1990, data all'insussistenza dell'obbligo di dichiarare l'esistenza di precedenti dichiarazioni in capo alle parti.

9. Osserva la Corte che il primo, il terzo, il quinto ed il sesto motivo di ricorso debbono essere esaminati congiuntamente in quanto sottendono la medesima questione giuridica. I motivi sono infondati. Occorre considerare che l'imposta sulle donazioni e sulle successioni è stata ripristinata nel 2006, dopo cinque anni di completa esenzione, con decorrenza dal 3.10.2006 per le successioni e dal 29.11.2006 per le donazioni (art. 2, comma 53, del d.l. n. 262/2006, convertito dalla legge n. 286/2006), e strutturata con la previsione di specifiche franchigie (art. 2, comma 49, stesso decreto). In particolare, per quanto qui interessa, è stata prevista l'aliquota del 4% nei trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta per l'importo eccedente, per ciascun beneficiario, euro 1.000.000. L'art. 2, comma 47, del citato decreto prevede che " E' istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito...". E l'art. 57, comma 1, prevede che " Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione e' maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 56, di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59." Sostengono i ricorrenti che l'imposta, essendo nuova, non può essere calcolata prendendo in considerazione, ai fini del cumulo, donazioni poste in



essere anteriormente alla sua entrata in vigore. Ciò in quanto il fatto che nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006 non sia esistita un'imposta sulle donazioni porterebbe a ritenere che una donazione intervenuta in quel periodo non possa considerarsi fiscalmente rilevante successivamente, in quanto all'epoca in cui è stata effettuata non lo era. Sennonché l'art. 57 del d.L.vo 346/1990 deve essere interpretato nel senso che, ai fini della determinazione del valore globale dei beni oggetto della donazione, occorre tener conto anche delle donazioni effettuate 25 ottobre 2001 al 28.11.2006. A tale affermazione induce l'interpretazione letterale della norma secondo cui "...tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59"; la norma, dunque, fa riferimento a tutte le donazioni intese in senso civilistico come atti di liberalità del donante a favore del donatario e non esclude le donazioni che erano fiscalmente irrilevanti perché poste in essere nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006. Una diversa interpretazione dell'art. 57 cit. avrebbe l'effetto della reintroduzione di una esenzione che, oltre a non essere prevista dalla lettera della norma, non è sorretta da una autonoma ratio legis che, anzi, in un'ottica costituzionalmente orientata, va individuata nella volontà del legislatore di determinare l'imposta in proporzione alla capacità contributiva, e dunque tenendosi conto del fatto che il beneficiario di donazioni che, nel loro complesso, superano di valore il milione di euro non può ragionevolmente godere della franchigia prevista.

Diverso principio dovrebbe affermarsi nel caso in cui il legislatore riduca l'importo della franchigia perché in tal caso non sarebbe esigibile l'imposta proporzionale sulla base della nuova franchigia, pena l'applicazione retroattiva della legge di imposta.

10. Il secondo ed il quarto motivo debbono anch'essi essere esaminati congiuntamente, perché riguardano la medesima questione, e sono fondati. La Corte di legittimità (cfr. Cass. n. 13076 del 24/06/2015; Cass. n. 4394 del 24/2/2014; Cass. n. 3113 del 12/2/2014; Cass. n. 24670 del 28/11/2007) è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di non debenza delle sanzioni enunciando i seguenti principi di diritto: per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2)



nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione".

Nella fattispecie la normativa applicabile fornisce elementi non sufficientemente chiari per la determinazione dei presupposti dell'esenzione, per il che appare sussistente l'errore dovuto ad interpretazione errata della normativa stessa che legittima lo sgravio delle sanzioni.

11. Vanno, dunque, accolti il secondo ed il quarto motivo e rigettati gli altri. L'impugnata sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dell'art. 384, comma 2, cod. proc. civ., con la declaratoria della non debenza delle sanzioni. Le spese dell'intero giudizio si compensano in considerazione della novità della questione trattata.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il quarto motivo, rigetta gli altri, cassa la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, dichiara non dovute le sanzioni. Compensa le spese dell'intero giudizio.

