

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 04 febbraio 2015, n. 1972

Svolgimento del processo

Il 19 gennaio 1995 si aprì la successione di MT. Con sentenza in data 9 maggio 2008 la commissione tributaria regionale della Puglia, sez. di Foggia, respinse gli appelli, principale dell'agenzia delle entrate e incidentale degli eredi D. avverso la decisione della commissione tributaria provinciale che aveva accolto le opposizioni degli eredi medesimi contro l'avviso di liquidazione notificato l'8 marzo 1999.

Con tale avviso l'amministrazione aveva liquidato la maggiore imposta su un valore imponibile dichiarato di lire 2.242.200.000, e irrogato la sanzione pecuniaria per ritardata presentazione dell'ultima di tre dichiarazioni di successione in funzione integrativa di quella originaria.

Per quanto in questa sede ancora rileva, la commissione tributaria regionale, premessa l'infondatezza di un'eccezione dei contribuenti di inammissibilità dell'appello principale, ha motivato osservando che la maggiore base imponibile era stata dall'ufficio correlata al valore dichiarato delle partecipazioni in due società (la S. s.p.a. e la D. s.r.l.), ma che il suddetto valore era stato rettificato in lire 18.785.000 dai contribuenti con un'ulteriore dichiarazione correttiva susseguente alla notifica dell'avviso di liquidazione.

Ad avviso della commissione tributaria, il valore di cui alla citata ultima dichiarazione doveva aversi per definitivo, non avendo l'ufficio provveduto a rettificarlo; vi era stata, cioè, acquiescenza sulla dichiarazione detta, incompatibile con l'appello.

In ogni caso la valutazione delle partecipazioni, così come esposta nella dichiarazione correttiva, dovevasi considerare convincente, atteso che il valore delle partecipazioni medesime era risultato azzerato già nell'anno 1994 in ragione di vicissitudini concernenti le società ulteriormente partecipate da G. s.p.a. e da D. s.r.l.; per modo che l'intero sistema di partecipazioni aveva in verità determinato solo perdite, con conseguente riduzione delle azioni e delle quote a valore simbolico.

Tale conclusione la commissione tributaria regionale diceva già ritenuta dal primo giudice e in relazione a essa l'ufficio, sempre a dire della commissione, non aveva apportato alcun valido elemento contrario.

L'agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandosi a due mezzi.

Si sono costituite G. e A.D., resistendo e proponendo un motivo di ricorso incidentale. Non ha svolto difese F.D.

Motivi della decisione

I. - E' eccepita innanzi tutto l'inammissibilità del ricorso in quanto notificato alle D. presso il domicilio eletto in primo grado.

L'eccezione è manifestamente infondata.

Invero l'impugnata sentenza non risulta esser stata a sua volta notificata.

Ai sensi dell'art. 330, 1° co., c.p.c., l'impugnazione, non preceduta dalla notificazione della sentenza impugnata o dall'elezione di domicilio o dalla dichiarazione di residenza



al momento di tale notificazione, può essere notificata sia presso il procuratore costituito nel giudizio a quo, sia nel domicilio eletto o nella residenza dichiarata per quel giudizio, con facoltà per l'impugnante di eseguire la notificazione nell'uno o nell'altro dei tre luoghi indicati. L'elezione di domicilio effettuata dalla parte nel giudizio di primo grado, ove non revocata (e una revoca nella specie neppure è dedotta), mantiene la sua efficacia anche per il successivo grado, con conseguente validità della notifica del ricorso per cassazione eseguita nel domicilio oggetto di tale elezione (v. Cass. n. 15523-09; n. 7214-02).

Il principio costituisce espressione di un orientamento consolidato a tenore del quale nel contenzioso tributario, alla luce della disciplina dell'art. 17, 2° co., del d.lg. n. 546 del 1992, l'elezione di domicilio, una volta effettuata dal contribuente, conserva efficacia anche nei successivi gradi di giudizio. Sicché è rituale la notificazione del ricorso per cassazione effettuata presso il domicilio eletto nel ricorso proposto innanzi al giudice di primo grado; e ciò finanche nell'ipotesi in cui il contribuente sia rimasto contumace nel giudizio di secondo grado (v. Cass. n. 2882-09, n. 10055-00; e conf. più di recente, Cass. n. 20200-10).

Può osservarsi che la tesi esposta nel controricorso non è confortata neppure dalla ivi richiamata Cass. n. 14295-03. Difatti l'orizzonte di questa decisione è del tutto diverso, essendosi trattato della parte, autorizzata a stare in giudizio senza l'assistenza di difensore, che non abbia fatto idonea dichiarazione di residenza o elezione di domicilio. La decisione in verità conferma giustappunto il principio sopra enunciato, secondo cui alla proposizione del ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali devono ritenersi esclusivamente applicabili le disposizioni dettate dal codice di procedura civile, e quindi, con riguardo al luogo della notificazione per l'ipotesi detta, non già l'art. 17 d.lgs n. 546-92, ma la disciplina di cui all'art. 330 c.p.c., con conseguente invalidità della notificazione del ricorso eseguita presso la segreteria del giudice a quo (così specificamente Cass. n. 14295-03), e ritualità, invece, (anche) della notificazione alla parte intimata presso il procuratore costituito nel precedente grado di giudizio, nell'ipotesi d'impugnazione non preceduta dalla notificazione della sentenza impugnata (v. pure Cass. n. 3419-05).

II. - Il ricorso principale è affidato a due motivi.

Col primo si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 31, 33 e 34 del d.lgs. n. 346-90 e dei principi in materia di emendabilità della dichiarazione, in quanto l'impugnata sentenza non avrebbe potuto ritenere che la mancata rettifica della dichiarazione sostitutiva comportasse la definitività dei valori in essa indicati. Non avrebbe potuto ritenerlo in quanto, per principio generale, la facoltà di ritrattare o di modificare la dichiarazione di successione dopo la notifica dell'avviso di liquidazione sposta sul contribuente l'onere della prova circa la correttezza della modifica prospettata, senza alcun onere aggiuntivo in capo all'ufficio.

Col secondo motivo si deduce invece la violazione dell'art. 16, 1° co., lett. b) del d.lgs. n. 346-90, anche in relazione agli artt. 2423, 2423-bis e 2424 c.c., in quanto erroneamente la sentenza avrebbe determinato il valore delle azioni della S. prescindendo dal bilancio e dall'inventario della società, con riferimento alla documentazione di altre società ad essa collegate.

III. - Il primo motivo del ricorso principale è fondato.

Ai fini del calcolo dell'imposta di successione l'impugnata sentenza ha affermato che il valore della base imponibile, derivato dalla dichiarazione correttiva dei contribuenti n.



444 del 20 aprile 1999, successiva alla notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta parametrata al valore esposto nella dichiarazione integrativa n. 420 del 10 maggio 1997, doveva aversi per definitivo in ragione dell'omessa rettifica da parte dell'ufficio.

L'affermazione è giuridicamente errata.

E' vero che la dichiarazione di successione, come ogni dichiarazione fiscale, può essere ritrattata e modificata, anche dopo la scadenza del termine fissato nell'art. 31 del d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (la cui mancata osservanza - come questa corte ha più volte affermato - può comportare solo l'applicazione delle sanzioni corrispondenti); ed è vero che la facoltà detta può essere esercitata anche dopo la notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta.

Tuttavia gli effetti della rettifica sono diversi a seconda che essa abbia luogo prima della detta notificazione ovvero successivamente.

Solo nel primo caso l'ufficio è tenuto a rispettare le risultanze della correzione, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri di rettifica in ordine ai valori emendati e con onere della prova a suo carico.

Nella seconda ipotesi, invece, pur non potendosi considerare precluso l'esercizio della facoltà di ulteriore correzione, incombe al contribuente l'onere dimostrativo della correttezza della rettifica proposta (v. Cass. n. 11192-13; n. 6609-11; n. 20852-08; n. 5361-06; n. 14088-04), senza incidenza di oneri aggiuntivi in capo all'ufficio.

IV. - Egualmente fondato è il secondo motivo.

La commissione tributaria regionale ha infatti condiviso il minor valore delle partecipazioni esposto nella anzidetta dichiarazione correttiva, sostenendo che la S. (che unicamente qui interessa, in considerazione del limitato oggetto del secondo motivo del ricorso dell'agenzia) era una società finanziaria e di gestione di partecipazioni, e che la stessa era risultata detenere partecipazioni in altre società, tutte in rilevante perdita. Ha invero a tal fine mentovato: (i) il Credito Commerciale T., sottoposto a ispezione della Banca d'Italia evidenziante perdite per oltre 185 mld. di lire in epoca anteriore al 1994; (ii) la P. s.p.a., a sua volta socia del Credito Commerciale T. per il 68,39 % del capitale; (iii) altre società controllate al 100 % (G. s.r.l., S. s.r.l., F. s.r.l.); (iv) altre società ancora, partecipate in modo consistente dalla F. s.r.l., posseduta da S. Per il 66 % del capitale.

La commissione tributaria ha affermato che tali perdite, per quanto formatesi per tutte le società fin dall'anno 1994, non erano state "evidenziate nei vari bilanci", e che a fronte di tale situazione di perdita, posta in rilievo dalla sentenza di primo grado, l'ufficio non aveva "apportato alcun valido elemento contrario".

V. - Sennonché simile circostanza non poteva avere (e non aveva) alcuna influenza ai fini della determinazione della base imponibile.

Il d.lgs. n. 346 del 1990, art. 16, 1° co., lett. b), stabilisce che la base imponibile relativamente alle azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali compresi nell'attivo ereditario è determinata assumendo "per le azioni e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, non quotati in borsa, né negoziati al mercato ristretto, nonché per le quote di società non azionarie, comprese le società semplici e le società di fatto, il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla



società al netto delle passività risultanti a norma degli articoli da 21 a 23, escludendo i beni indicati alle lettere h) e i) dell'art. 12".

Questa corte ha quindi chiarito che, in base all'art. 16 detto (finanche nel testo, *ratione temporis* vigente, anteriore alla novella di cui all'art. 69, 1° co., della legge n. 342 del 2000, che, a conclusione dell'alinea, conteneva anche il riferimento all'avviamento), occorre verificare se il patrimonio netto della società risulti dalla redazione dell'ultimo bilancio approvato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, poiché, in coerenza con l'indirizzo legislativo teso a uniformare, almeno tendenzialmente, i dati fiscalmente rilevanti con quelli contabili della società, e a trarre i primi dai secondi (salvo ovviamente il potere dell'ufficio finanziario di contestarli, provando la non corrispondenza alla realtà del dato contabile), il valore del patrimonio netto risultante dal bilancio approvato è vincolante per la parte e per l'amministrazione finanziaria, cui è preclusa un'autonoma valutazione del valore complessivo dei beni e dei diritti della società al netto delle passività, potendo essa procedere solo all'eventuale attualizzazione delle poste attive e passive ritenute infedelmente rappresentative del patrimonio netto attuale dell'ente, a causa di possibili mutamenti intervenuti tra la data di approvazione del bilancio e la morte del socio (v. Cass. n. 4535-09; conf., ex multis, Cass. n. 5514-09 e n. 12422-07).

Tale indirizzo interpretativo merita di essere condiviso, dal momento che si fonda sull'interpretazione letterale della disposizione di legge applicabile nella fattispecie (e v. anche Cass. n. 23462-07; n. 6915-03).

Quando sussiste, dunque, un bilancio approvato, è il valore del patrimonio netto risultante da quest'ultimo che deve costituire il parametro di riferimento per la determinazione dell'imposta [salvo il correttivo sopra accennato, correlabile all'attualizzazione delle poste, attive e passive, espresse nel medesimo bilancio, qualora queste ultime fossero inadeguate a rappresentare fedelmente il patrimonio netto (attuale) della società a causa di intervenuti mutamenti prima della morte del socio].

VI. - Nel caso di specie l'impugnata sentenza, per quanto affermando esistenti i bilanci di tutte le società (i "vari bilanci" e quindi, devesi ritenere, anche quello di S. s.p.a) non ha fatto alcun riferimento ai dati relativi, essendosi dilungata su considerazioni del tutto inutili ai fini del corretto computo della base imponibile parametrata al valore della partecipazione.

Consegue che il ricorso principale va accolto sotto entrambi i profili dedotti.

VII. - Il ricorso incidentale delle contribuenti D. è affidato a un unico motivo, col quale è dedotta la violazione e la falsa applicazione degli artt. 53, 2° co., 20 e 16, 4° co., del d.lgs. n. 546-92, in quanto l'atto di appello dell'amministrazione finanziaria era stato notificato da soggetto definitosi "messo speciale dell'ufficio del registro di Foggia".

Dacché erroneamente a loro dire la commissione tributaria aveva respinto l'eccezione di inammissibilità dell'appello principale, posto che la suddetta notifica effettuata nell'ambito del contenzioso tributario non poteva essere assimilata a quella effettuata dal mezzo autorizzato ai sensi dell'art. 16, 4° co., del d.lgs. n. 546-92.

VIII. - Il ricorso incidentale è infondato.

Con esso si assume che l'atto d'appello era stato notificato da un asserito "messo speciale dell'ufficio del registro di Foggia", ma che questo non poteva rientrare "tra i soggetti legittimati a notificare l'atto" in mancanza di una norma di legge che, dopo il 1° gennaio 2001, data di entrata in funzione delle agenzie fiscali, consentisse all'agenzia



delle entrate di nominare, tra il suo personale, un soggetto al quale attribuire la detta qualifica.

La tesi è in contrasto col consolidato orientamento di questa corte, che identifica nell'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992 la norma all'uopo rilevante.

A tale orientamento va data continuità.

In tema di contenzioso tributario, l'art. 16 d.lg. 31 possiede natura di norma di generale applicazione.

Essa regola le modalità delle notificazioni degli atti del processo dettando una disciplina speciale sia per il contribuente sia per gli organi dell'amministrazione.

Il 4° comma della citata disposizione prevede un'ulteriore modalità di notificazione a disposizione degli uffici pubblici, che consiste nella possibilità di avvalersi di messi comunali o di "messi autorizzati".

Tale regola, per ragioni, non tanto letterali, quanto logiche e sistematiche, si applica pacificamente anche alla notificazione del ricorso in appello (v. tra le moltissime Cass. n. 23618-11; n. 24245-11; n. 7608-06; n. 13969-01) . E le attestazioni inerenti le formalità della notifica, compiute dal messo notificatore della cui opera si siano avvalsi gli uffici finanziari per notificare un atto del processo tributario, fanno piena fede fino a querela di falso, al pari di quelle compiute dall'ufficiale giudiziario (v. Cass. n. 3433-08), anche in ordine all'avvenuta attribuzione della potestà prevista dalla norma.

IX. - In conclusione, quindi, va accolto il ricorso principale e rigettato il ricorso incidentale.

La causa va rinviata alla commissione tributaria regionale della Puglia, diversa sezione, per nuovo esame.

La commissione si uniformerà ai principi di diritto sopra esposti provvedendo ai conferenti accertamenti di fatto. Provvederà inoltre sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, rigetta l'incidentale, cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria regionale della Puglia.

