

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 24 febbraio 2016, n. 3611

Ritenuto in fatto

1. A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Sondrio del 17.12.1996, veniva notificato a D.M.P. un avviso di rettifica, con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione la maggiore IVA dovuta per l'anno di imposta 1991.
2. L'atto veniva impugnato dal contribuente dinanzi alla CTP di Sondrio, che accoglieva il ricorso.
3. L'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate veniva, altresì, disatteso dalla CTR della Lombardia con sentenza n. 80/2000, impugnata dall'Amministrazione finanziaria con ricorso per cassazione, accolto da questa Corte con sentenza n. 6346/2008, depositata il 10.3.2008, con la quale la decisione di appello suindicata veniva cassata con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia.
4. Il giudizio era, quindi, riassunto dall'Ufficio nei confronti di D.M.G., D.M.M. e D.M.S., eredi di D.M.P., deceduto in data 3.12.2006. La CTR - con sentenza n. 107/1/2009, depositata il 5.8.2009 - accoglieva l'appello dell'Amministrazione finanziaria, ritenendo fondata e comprovata la pretesa azionata nei confronti del contribuente.
5. Per la cassazione della sentenza n. 107/1/2009 hanno proposto, quindi, ricorso D.M.G., D.M.M. e D.M.S. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, affidato a quattro motivi. L'amministrazione intimata non ha svolto attività difensiva.

Considerato in diritto

1. Con il primo motivo di ricorso, D.M.G., D.M.M. e D.M.S. denunciano la violazione degli artt. 100 e 300 c.p.c., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.
 - 1.1. L'atto di riassunzione dell'originario processo, notificato nei loro confronti dall'Amministrazione finanziaria, sarebbe, invero, affetto da nullità, per non essere stato il giudizio preventivamente interrotto per il decesso del loro dante causa, D.M.P., in violazione delle norme suindicate.
Con la conseguenza che - a parere del ricorrenti - non risulterebbe validamente costituito alcun rapporto processuale nel loro confronti.
 - 1.2. Il motivo è infondato.
 - 1.2.1. Il dante causa degli odierni ricorrenti, infatti, - come si evince dagli atti del presente giudizio e dall'impugnata sentenza - è deceduto in data 3.12.2006, ossia dopo remissione della decisione di appello, depositata il 5.5.2000 ed impugnata con ricorso per cassazione dall'Ufficio.
 - 1.2.2. Orbene, nel giudizio di cassazione, dominato dall'impulso d'ufficio, non trova applicazione l'istituto della interruzione del processo per uno degli eventi previsti dagli artt. 299 e ss. c.p.c., onde, una volta instaurato il contraddittorio con la notifica del ricorso, la morte dell'intimato non produce l'interruzione del processo neppure nel caso in cui sia intervenuta prima della notifica del ricorso presso il difensore costituito nel giudizio di merito (Cass. 1257/2006; S.U. 14385/2007; 22624/2011; 8685/2012;



3323/2014). Tale irrilevanza dell'evento interruttivo sussiste, pertanto, a fortiori nel caso concreto, nel quale non risulta dagli atti di causa neppure che dalla relata di notifica del ricorso per cassazione fosse emerso il decesso dell'intimato; sicché deve ritenersi che il giudizio di legittimità fosse stato addirittura già incardinato al momento della morte del contribuente.

1.2.3. Il processo è stato, quindi, correttamente riassunto dall'Ufficio finanziario nei confronti degli eredi della parte originaria, ai sensi dell'art. 392 c.p.c., ossia a seguito della cassazione della decisione di appello con rinvio, e non in forza del combinato disposto degli artt. 110 e 300 c.p.c.

1.3. Il motivo in esame va, di conseguenza, disatteso.

2. Con il secondo motivo di ricorso, D.M.G., D.M.M. e D.M.S. denunciano la violazione dell'art. 303 c.p.c., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

2.1. L'atto di riassunzione del processo sarebbe, comunque, nullo - ad avviso dei ricorrenti - poiché non conterrebbe l'esposizione, sia pure sintetica, delle ragioni addotte dall'Amministrazione finanziaria a sostegno dell'appello proposto avverso la decisione di prime cure. Tale carenza avrebbe, pertanto, impedito agli eredi della parte originaria, in precedenza estranei alla controversia, di avere piena contezza dei termini della vicenda processuale, impedendo una valida instaurazione del contraddittorio nei loro confronti.

2.2. Il motivo è inammissibile.

2.2.1. Il ricorrente che denunci la violazione o falsa applicazione di norme di diritto non può, invero, limitarsi a specificare soltanto la singola norma di cui, appunto, si denuncia la violazione, ma deve indicare - ai fini del rispetto del principio di autosufficienza - gli elementi fattuali in concreto condizionanti gli ambiti di operatività di detta violazione (cfr. Cass. 6972/2005; 4840/2006; 9076/2006).

2.2.2. Nel caso concreto, i ricorrenti denunciano la violazione dell'art. 303 c.p.c., poiché l'atto di riassunzione non conterrebbe l'esposizione dei fatti rilevanti della causa, delle domande proposte in primo grado dal dante causa dei ricorrenti, del contenuto delle pronunce emesse. E tuttavia, di tale atto non sono stati trascritti neppure i passi salienti, necessari per consentire alla Corte di deliberare il fondamento della censura proposta, nel rispetto del principio di autosufficienza del ricorso.

2.3. Il mezzo in esame non può, pertanto, trovare accoglimento.

3. Con il terzo motivo di ricorso, D.M.G., D.M.M. e D.M.S. denunciano la violazione degli artt. 519 e 521 c.c., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c..

3.1. Il giudice di appello non avrebbe tenuto conto della rinuncia all'eredità, effettuata dai ricorrenti con atto del 5.1.2007, nel rispetto delle formalità di cui all'art. 519 c.c., e trasmessa alla CTR in data 10.7.2009. La retroattività di tale rinuncia, sancita dal disposto dell'art. 521 c.c., avrebbe comportato, invero, che gli istanti avrebbero dovuto essere considerati come mai chiamati alla successione del defunto D.M.P., con la conseguente impossibilità di assoggettare il loro patrimonio all'azione esecutiva dell'Erario per i debiti fiscali del loro dante causa.

3.2. Il motivo è infondato.

3.2.1. Non può revocarsi in dubbio, infatti, che la questione di difetto di legittimazione passiva dei chiamati all'eredità di D.M.P., per avvenuta rinuncia a tale eredità, in quanto vertente su di uno specifico fatto impeditivo di tale legittimazione, andasse sollevata nel giudizio di rinvio (costituente il giudizio di merito successivo alla pronuncia cassata), mediante produzione dell'atto di rinuncia all'eredità, essendosi



l'evento, che aveva radicato detta legittimazione (morte del contribuente, parte originaria del processo), verificato nelle more del giudizio di cassazione e quindi, dopo l'esaurimento del precedente giudizio di appello, svoltosi ancora nei confronti del de cuius. Ebbene, qualora venga eccepita l'estraneità di una delle parti al rapporto giuridico dedotto in giudizio, la contestazione non attiene ad un difetto di legittimazione a contraddire, per la cui sussistenza è necessario e sufficiente che il difetto di titolarità, del rapporto venga semplicemente prospettato, bensì alla titolarità effettiva ed in concreto del rapporto controverso dal lato passivo. Con la conseguenza che, a differenza del difetto di "legitimatio ad causam", il difetto di effettiva titolarità passiva del rapporto non è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo e, quindi, anche in cassazione, se la questione era deducibile nel giudizio di merito (cfr. Cass. 6894/1999; 10673/2002).

3.2.2. Ne consegue che costituisce onere degli eredi produrre, nel giudizio di merito nel quale la questione della loro legittimazione venga, in concreto, a porsi, l'eventuale atto di rinuncia all'eredità, a fronte del quale incomberà, poi, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provarne la mancata inserzione nel registro delle successioni, di cui all'art. 52 disp. prel. c.c., ai fini dell'opponibilità di tale atto ai terzi (Cass. 2820/2005; 3346/2014).

3.2.3. Nel caso di specie, la produzione della rinuncia all'eredità è avvenuta, per contro, non essendosi gli eredi costituiti nel giudizio di rinvio, mediante la spedizione di un'irrituale memoria, con l'allegato verbale di rinuncia, pervenuta alla CTR solo in data 10.7.2009, ossia dopo l'udienza di trattazione del processo, tenutasi il 7.7.2009 (v. sentenza di appello), in violazione del termine - da ritenersi perentorio pur non essendo dichiarato tale dalla legge, in quanto diretto a tutelare il diritto di difesa della controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio tra le parti e tra queste ed il giudice (cfr. Cass. 1771/2004; 2787/2006; 23580/2009; 655/2014; 3661/2015) - previsto dall'art. 32, co. 1, del d.lgs. n. 546 del 1992. Ne discende che la CTR - contrariamente all'assunto dei ricorrenti - non avrebbe potuto, di certo, tenere conto di tale tardiva ed irrituale produzione.

3.3. La censura non può, pertanto, che essere disattesa.

4. Con il quarto motivo di ricorso, D.M.G., D.M.M. e D.M.S., denunciano la violazione dell'art. 2697 c.c., nonché l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, co. 1, nn. 3 e 5 c.p.c.

4.1. Avrebbe, invero, errato la CTR nel pronuncia l'impugnata sentenza nei confronti degli istanti, qualificati dall'Ufficio come eredi di D.M.P., senza, peraltro, effettuare un concreto accertamento di tale qualità, in relazione alla quale l'Amministrazione finanziaria sarebbe gravata del relativo onere probatorio. Ed invero, ad avviso dei ricorrenti, la mera delazione, che segue all'apertura della successione, non sarebbe di per sé sufficiente all'acquisto della qualità di erede, che conseguirebbe solo all'accettazione espressa o tacita dell'eredità. Nel caso di specie, l'Ufficio non avrebbe, per contro, fornito dimostrazione alcuna di tale qualità in capo ai presunti eredi di D.M.P., donde la loro estraneità al presente giudizio.

4.2. L'impugnata sentenza si paleserebbe, inoltre, affetta dal denunciato vizio motivazionale, atteso che - in presenza dell'evocazione in giudizio dei pretesi eredi della parte originaria - non avrebbe in alcun modo indicato le ragioni per le quali abbia ritenuto sussistente tale qualità e la loro conseguente legittimazione passiva nel processo.



4.3. Il motivo è fondato.

4.3.1. Non può revocarsi in dubbio, infatti, che sulla parte istante incomba l'onere di provare la legittimazione passiva processuale dei soggetti ai quali la domanda o l'impugnazione sia stata notificata, e, dunque, la loro avvenuta assunzione della qualità di erede per accettazione espressa o tacita, non essendo sufficiente la mera chiamata all'eredità, atteso che la "legitimatio ad causam" non si trasmette dal "de cuius" al chiamato per effetto della sola apertura della successione (Cass. 17295/2014). In particolare, in tema di obbligazioni tributarie, grava sull'Amministrazione finanziaria creditrice del de cuius l'onere di provare l'accettazione dell'eredità da parte del chiamato, per potere esigere l'adempimento dell'obbligazione del suo dante causa. Tale onere non può essere assolto con la produzione della sola denuncia di successione, mentre è idoneamente adempiuto con la produzione degli atti dello stato civile, dai quali è dato coerentemente desumere quel rapporto di parentela con il "de cuius" che legittima alla successione ai sensi degli artt. 565 e ss. c.c. (Cass. 13738/2005), o di qualsiasi altro documento dal quale possa, con pari certezza, desumersi la sussistenza di detta qualità.

4.3.2. Nel caso concreto, dall'esame dell'impugnata sentenza non è dato in alcun modo desumere in base a quali elementi - che l'Amministrazione avrebbe dovuto produrre in giudizio, essendo gravata del relativo onere, ex art. 2697 c.c. - la CTR abbia ritenuto di individuare negli odierni ricorrenti gli eredi del defunto D.M.P.

La decisione in questione si limita, invero, in due soli punti - nell'esposizione del fatto, laddove riferisce dell'avvenuta riassunzione del processo, ex art. 392 c.p.c., nei confronti dei pretesi eredi della parte originaria, D.M.G., D.M.M. e D.M.S., e nel dispositivo, nel quale questi ultimi vengono condannati, nella predetta veste, alle spese del giudizio - ad attribuire ai ricorrenti la qualità di "eredi" di D.M.P.

Nessuna indicazione è, per contro, desumibile dalla sentenza di appello circa le fonti dalle quali l'organo giudicante abbia desunto il convincimento in ordine all'effettiva sussistenza, in capo, ai suddetti soggetti, della qualità in questione, legittimante la loro partecipazione al presente giudizio.

4.4. La censura va, pertanto, accolta.

5. L'accoglimento del quarto motivo di ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia, che dovrà procedere a nuovo esame del merito della controversia, motivando adeguatamente in ordine alla questione suindicata.

Il giudice di rinvio si atterrà, inoltre, a) seguente principio di diritto: "in tema di obbligazioni tributarie, grava sull'Amministrazione finanziaria creditrice del de cuius l'onere di provare l'accettazione dell'eredità da parte dei chiamati, per potere esigere l'adempimento dell'obbligazione del loro dante causa; tale onere non può essere assolto con la produzione della sola denuncia di successione, mentre è idoneamente adempiuto con la produzione degli atti dello stato civile, dai quali è dato coerentemente desumere quel rapporto di parentela con il "de cuius" che legittima alla successione ai sensi degli artt. 565 e ss. c.c., o di qualsiasi altro documento dal quale possa, con pari certezza, desumersi la sussistenza di detta qualità".

6. Il medesimo giudice provvedere, infine, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.



Accoglie il quarto motivo di ricorso, rigetta il primo ed il terzo e dichiara inammissibile il secondo; cassa l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

