

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 19 dicembre 2022, n. 37064

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate e del Territorio ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dal Commissione Tributaria Regionale di Palermo il 9 febbraio 2015 n. 437/25/2015, che, in controversia su impugnazione di cartella di pagamento un dipendenza di avviso di accertamento per imposte relative all'anno 2006, ha accolto l'appello proposto da VG, VE e VPR, in qualità di chiamati per legge all'eredità del defunto VG, nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento il 18 novembre 2013 n. 747/05/2013, con condanna alla rifusione delle spese di lite. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di prime cure sul presupposto che la rinuncia all'eredità del defunto contribuente escludesse la responsabilità per i debiti tributari. Il ricorso è affidato a quattro motivi. VG, VE e VPR, in qualità di chiamati per legge all'eredità del defunto VG, si sono costituiti con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso.

MOTIVI DI RICORSO

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., 36 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 e 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione meramente apparente e con omessa pronuncia sulle eccezioni proposte dall'amministrazione finanziaria in ordine alla tardiva produzione di documenti e all'intangibilità dell'atto presupposto rispetto all'atto impugnato.
2. Con il primo motivo, si deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 58 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la produzione di documenti fosse consentita anche nel giudizio di appello.
3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 467, 519, 525, 752 e 2941 cod. civ., 65 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la rinuncia all'eredità esonerasse i vocati da ogni responsabilità per i debiti tributari del de cuius ed invalidasse l'avviso di accertamento emesso nei loro confronti anche in assenza di impugnazione dinanzi al giudice tributario.
4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ, per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di tener conto delle risultanze emergenti dalle prove dedotte dall'amministrazione finanziaria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo è infondato.



1.1 Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6[^]-5, 15 aprile 2021, n. 9975).

Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorché la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1[^], 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6[^]-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6[^]-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5[^], 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6[^]-5, 24 febbraio 2022, n. 6184).

1.2 Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente" o di "motivazione perplessa e incomprensibile", allorché la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1[^], 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6[^]-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6[^]-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5[^], 13 aprile 2021, n. 9627).

1.2 Nella specie, non si può ritenere che la sentenza impugnata sia insufficiente o incoerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'adeguata esposizione delle ragioni sottese all'accoglimento dell'appello (al di là di ogni considerazione sul piano della loro fondatezza in diritto), con particolare riguardo all'esonero dei rinuncianti da ogni responsabilità per i debiti tributari del de cuius, all'ammissibilità della produzione della rinuncia all'eredità nel corso del giudizio di gravame e alla sospensione della prescrizione dei crediti in pendenza del termine di prescrizione del diritto di accettare l'eredità (in conseguenza della revoca della rinuncia). Ne deriva che il decisum rispetta in maniera più che congrua il canone del minimo costituzionale.

2. Il secondo motivo è infondato.

2.1 Invero, in tema di contenzioso tributario, l'art. 58 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 consente alle parti di produrre nuovi documenti in appello al di fuori degli stretti limiti consentiti dall'art. 345 cod. proc. civ., purché tale produzione avvenga - stante il richiamo dell'art. 61 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 alla disciplina del giudizio di primo grado - entro il termine previsto dall'art. 32 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, ossia entro venti giorni liberi prima dell'udienza: tuttavia, l'inosservanza di detto termine è sanata ove il documento sia stato già depositato, benché irrualmente, nel giudizio di primo grado, poiché nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio sino al passaggio in giudicato della sentenza, senza che le parti abbiano la possibilità di ritirarli, con la conseguenza che la documentazione ivi prodotta è acquisita automaticamente e "ritualmente" nel giudizio di impugnazione (tra le tante: Cass. Sez. 5[^], 7 marzo 2018, n. 5429; Cass., Sez. 5[^], 16 gennaio 2019, n. 947; Cass., Sez. 5[^], 17 novembre 2020, n. 26115; Cass., Sez. 5[^], 21 ottobre 2021, n. 29328; Cass., Sez. 5[^], 24



giugno 2021, n. 18103; Cass., Sez. 6⁻⁵, 5 novembre 2021, n. 32046; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34540; Cass., Sez. 5[^], 14 marzo 2022, n. 8156).

2.2 Per cui, nulla ostava alla rituale acquisizione nel giudizio di appello della rinuncia all'eredità da parte dei figli del defunto contribuente, non rilevando l'omessa produzione nel giudizio di prime cure.

3. Il terzo motivo ed il quarto motivo - la cui stretta ed intima connessione consigliano la trattazione congiunta - sono infondati.

3.1 Come è noto, nell'ordinamento vigente, l'apertura della successione non comporta l'acquisto della qualità di erede in favore dei successibili ex lege o ex testamento, ma soltanto l'acquisto della qualità di chiamato alla eredità: soltanto ove avvenga l'accettazione, anche tacita, il chiamato si considera erede (Cass., Sez. Lav., 30 aprile 2010, n. 10525; Cass., Sez. 6⁻², 6 marzo 2018, n. 5247; Cass., Sez. 5[^], 24 luglio 2020, n. 15871; Cass., Sez. 5[^], 12 aprile 2022, n. 11832). Ne consegue che, in ipotesi di giudizio instaurato nei confronti del preteso erede per debiti del de cuius, incombe su chi agisce, in applicazione del principio generale di cui all'art. 2697 cod. civ., l'onere di provare l'assunzione da parte del convenuto della qualità di erede, la quale non può desumersi dalla mera chiamata all'eredità, non essendo prevista alcuna presunzione in tal senso, ma consegue solo all'accettazione dell'eredità, espressa o tacita, la cui ricorrenza rappresenta, quindi, un elemento costitutivo del diritto azionato nei confronti del soggetto evocato in giudizio nella predetta qualità (Cass., Sez. Lav., 30 aprile 2010, n. 10525; Cass., Sez. Lay., 30 agosto 2018, n. 21436; Cass., Sez. 5[^], 15 gennaio 2019, n. 725; Cass., Sez. 5[^], 14 ottobre 2020, n. 22178; Cass., Sez. 5[^], 22 marzo 2022, n. 9186; Cass., Sez. 5[^], 12 aprile 2022, n. 11832).

3.2 Di contro, in base all'articolo 521 del cod.civ., «chi rinuncia all'eredità è considerato come se non vi fosse mai stato chiamato»; con la conseguenza che, per effetto della rinuncia, viene impedita retroattivamente - cioè a far data dall'apertura della successione (art. 456 cod. civ.) - l'assunzione di responsabilità per i debiti facenti parte del compendio ereditario; il che equivale ad affermare che condizione imprescindibile affinché possa sostenersi l'obbligazione del chiamato a rispondere di tali debiti è che questi abbia accettato (e, quindi, acquistato) l'eredità (Cass., Sez. 5[^], 30 maggio 2018, n. 13639; Cass., Sez. 5[^], 3 novembre 2020, n. 24317; Cass., Sez. 5[^], 12 aprile 2022, n. 11832). Difatti, il chiamato all'eredità, che abbia ad essa rinunciato, non si può considerare erede, neppure per l'arco temporale intercorrente tra l'apertura della successione e la rinuncia: la rinuncia ha effetto retroattivo ai sensi dell'art. 521 cod. civ. e, pertanto, colui che dichiara validamente di voler rinunciare all'eredità viene considerato come mai chiamato alla successione e non deve più essere annoverato tra i successibili (Cass., Sez. 5[^], 30 maggio 2018, n. 13639).

3.3 Inoltre, non è sostenibile che la notifica di un avviso di accertamento al chiamato all'eredità, che, non avendo ancora accettato l'eredità, è ancora legittimato a rinunciarvi, possa avere l'effetto di precludergli questa possibilità che gli è riconosciuta direttamente dalla legge. La notifica dell'avviso di accertamento costituisce pur sempre un atto amministrativo, inidoneo ad incidere sul presupposto impositivo, che quindi non può acquistare il valore vincolante tipico della definitività nei confronti di un soggetto, solo potenzialmente legittimato passivo dell'imposta, nel momento in cui venga accertato che tale potenzialità sia rimasta tale ed anzi sia definitivamente venuta meno (Cass., Sez. 5[^], 12 aprile 2022, n. 11832).



Né può dirsi che l'amministrazione finanziaria fosse priva di strumenti volti a fronteggiare l'incertezza, nella realizzazione della pretesa impositiva, derivante dal protratto stato di delazione ereditaria; spettando ad essa, in quanto creditrice, la potestà di far fissare un termine per l'accettazione (art. 481 cod. civ.) ovvero di far nominare un curatore dell'eredità giacente (art. 528 cod. civ.). Così come spettava ad essa, una volta intervenuta la rinuncia, il diritto di eventualmente impugnarla in presenza dei presupposti ex art. 524 cod. civ. (Cass., Sez. 5[^], 30 maggio 2018, n. 13639; Cass., Sez. 6[^]-5, 29 aprile 2022, n. 13550; Cass., Sez. 6[^]-5, 19 ottobre 2022, n. 30761). Per cui, tenendo conto di tali forme di tutela, si deve escludere che la rinuncia all'eredità da parte del chiamato comporti anche la sospensione della prescrizione del credito vantato da terzi nei confronti del de cuius ex art. 2941, n. 8, cod. civ.. Difatti, si tratta di norma insuscettibile di interpretazione analogica o estensiva per la sua eccezionalità (Cass., Sez. 6[^]-Lav., 8 maggio 2018, n. 11004; Cass., Sez. 3[^], 28 settembre 2018, n. 23461), per la cui applicazione al caso di specie non ricorrono i presupposti (in particolare, il doloso occultamento dell'esistenza del debito).

Ne discende che la motivazione della sentenza impugnata deve essere emendata in parte qua ai sensi dell'art. 384, comma 4, cod. proc. civ., ferma restando la correttezza del conseguente dispositivo.

3.4 Il giudice di appello ha correttamente tenuto conto che l'avviso di accertamento prodromico alla cartella di pagamento era stato notificato il 5 settembre 2012, dopo che il de cuius era deceduto il 29 marzo 2010 ed i chiamati ex lege avevano rinunciato all'eredità il 28 marzo 2011. Questa circostanza impediva all'avviso di accertamento in questione di assumere definitività ed efficacia preclusiva sul punto specifico della riferibilità soggettiva dei debiti tributari del de cuius ai chiamati rinuncianti e, per ciò solo, della loro legittimazione passiva in veste di successori a titolo universale. Riferibilità soggettiva e legittimazione passiva che, appunto, non potevano discendere che dal conseguimento - nella specie non verificatosi - della qualità di eredi (per effetto dell'aditio hereditatis). Legittimamente, pertanto, gli intimati hanno successivamente impugnato la cartella loro notificata sulla base di quell'avviso di accertamento, per far valere l'insussistenza della propria responsabilità tributaria per i debiti del de cuius; in quanto rinuncianti all'eredità da questi dismessa (circostanza, quest'ultima, accertata de plano dal giudice di merito). Non vale obiettare che gli oppositori si sarebbero limitati a rimarcare l'efficacia retroattiva della rinuncia, senza farsi carico della intervenuta definitività degli avvisi di accertamento, in quanto non impugnati. Va, infatti, considerato che proprio nella deduzione in giudizio da parte degli intimati della rinuncia all'eredità, e della sua efficacia retroattiva, era insito il fondamentale e dirimente motivo di opposizione alla cartella. In quanto basata su un avviso di accertamento notificato allorquando essi avevano ormai rinunciato all'eredità. E la cui definitività, conseguentemente, non poteva intaccare (e ciò non per ragioni fattuali necessitanti di specifica deduzione, ma nella applicazione del regime giuridico del caso ex art. 521 cod. civ.) la loro personale estraneità alla responsabilità tributaria facente capo al de cuius; né, pertanto, produrre un titolo esecutivo ad essi opponibile.

Va, dunque, affermato che - atteso che la responsabilità per il debito tributario del de cuius presuppone l'assunzione della qualità di erede e, inoltre, che la rinuncia all'eredità produce effetto retroattivo ex art. 521 cod. proc. civ. - il chiamato rinunciante non risponde di tale debito, ancorché quest'ultimo sia portato da un avviso di accertamento notificato dopo l'apertura della successione e divenuto definitivo per mancata



impugnazione. In tale evenienza, legittimamente il rinunciante può far valere, in sede di opposizione alla cartella di pagamento, la propria mancata assunzione di responsabilità per il debito suddetto (Cass., Sez. 5", 30 maggio 2018, n. 13639; Cass., Sez. 5", 3 novembre 2020, n. 24317).

4. Pertanto, stante l'infondatezza dei motivi dedotti, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso deve essere rigettato.

5. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

6. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della Legge 24 dicembre 2012 n. 228), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal / pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: Cass., Sez. 5", 28 gennaio 2022, n. 2615; Cass., Sez. 5", 3 febbraio 2022, n. 3314; Cass., Sez. 5", 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore dei controricorrenti, liquidandole nella misura di C 200,00 per esborsi e di C 6.000,00 per compensi, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge.

