
Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) - Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).

Omessa pronuncia e rigetto implicito.

A integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia, non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto. Tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti implicitamente il rigetto pur in mancanza di una specifica argomentazione.

Cassazione civile, sezione quinta, sentenza del 17.1.2014, n. 841

...omissis...

1. - Col primo mezzo la ricorrente deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., ascrivendo alla sentenza di non essersi pronunciata sul motivo di appello col quale l'ufficio aveva eccepito l'inammissibilità dell'avversa censura concernente la violazione dell'art. 489 c.c., in quanto introdotta dalla contribuente mediante memoria aggiunta, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, commi 2 e 4. Il motivo è infondato.

La commissione tributaria regionale ha infatti condiviso la tesi della contribuente giustappunto incentrata sulla operatività dell'art. 489 c.c., ai fini del differimento del termine per l'effettuazione dell'inventario al compimento dell'anno dopo la maggiore età del chiamato.

Pertanto si è implicitamente pronunciata, negandone il fondamento, anche sulla questione processuale asseritamente impeditiva in proposito sollevata dall'amministrazione.

L'omessa pronuncia (art. 112 c.p.c.) è quindi esclusa, essendovi stato il rigetto implicito del motivo di gravame. Difatti a integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia, non basta la mancanza di una espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti implicitamente il rigetto pur in mancanza di una specifica argomentazione (cfr. Cass. n. 10636-07; n. 4972-03).

2. - Col secondo motivo, deducendo la violazione o la falsa applicazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 31, lett. d), dell'art. 489 c.c. e del D.L. n. 79 del 1997, art. 11, l'amministrazione censura la sentenza quanto al merito della tesi sopra esposta.

Sostiene invero, all'uopo formulando il quesito di diritto, che le cautele previste dall'art. 489 c.c. in favore degli incapaci non esplicano alcun effetto in ordine al termine per la presentazione della dichiarazione di successione, sicchè, nella specie, la dichiarazione presentata dalla L. in data 16 dicembre 1997 si sarebbe dovuta ritenere tardiva, con l'effetto di rendere l'erede tenuta al pagamento dell'Invim ordinaria prevista dal D.P.R. n. 643 del 1972 quanto al valore degli immobili caduti in successione, e non l'imposta sostitutiva.

...omissis...

Va precisato che la risposta al quesito condiziona l'applicabilità dell'imposta sostitutiva dell'Invim in base al D.L. n. 79 del 1997, giacchè, ancora nella specie, l'eredità risulta essere stata accettata con beneficio d'inventario il 20 febbraio 1993.

Per comprendere esattamente la questione è opportuno ricostruire il quadro normativo che rileva.

4. - Il D.L. n. 79 del 1997, art. 11, comma 3, conv. con modificazioni in L. n. 140 del 1997 (Misure urgenti per il riequilibrio della finanza pubblica), ha previsto che "In deroga a quanto stabilito dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, per gli immobili caduti in successione, acquistati dal defunto prima del 31 dicembre 1992, è dovuta solidalmente dai soggetti che hanno acquistato il diritto di proprietà, oppure diritti reali di godimento sugli immobili medesimi, una imposta, sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili, pari all'uno per cento del loro valore complessivo alla data dell'apertura della successione, se detto valore supera 350 milioni di lire, per le successioni aperte a decorrere dal 1 gennaio 2000 e fino al 31 dicembre 2000, e se supera 500 milioni di lire, per le successioni aperte a decorrere dal 1 gennaio 2001. L'imposta non si detrae da quella sulle successioni e, se versata da uno solo dei coobbligati, ha effetto liberatorio anche per gli altri. In luogo della dichiarazione di cui all'art. 18 del citato Decreto n. 643 del 1972, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sostitutiva, oppure uno di essi, devono adempiere gli obblighi previsti dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 29, comma 1, lett. n-bis), e art. 30 comma 1, lett. i-bis), introdotte dal comma 1, lett. b) e c). Per l'accertamento, la riscossione anche coattiva, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso si applicano le disposizioni di cui al citato Decreto n. 643 del 1972. L'imposta sostitutiva si applica alle successioni apertesì fino alla data del 1 gennaio 2003". La stessa norma ha inoltre stabilito, al comma 4,

una disciplina transitoria in virtù della quale le dette disposizioni sono applicabili alle situazioni giuridiche in corso con modalità differenti:

"Le disposizioni del presente articolo si applicano alle successioni aperte dalla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché a quelle per le quali pende, alla predetta data, il termine di presentazione della dichiarazione di cui all'art. 31 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346; in tale ultimo caso il termine di presentazione della dichiarazione, previo assolvimento degli obblighi previsti dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 33, comma 1-bis), introdotto dal comma 1, lett. e), è prorogato di tre mesi. Per le dichiarazioni di successione già presentate alla data di entrata in vigore del presente decreto, per le quali non sono ancora stati notificati gli avvisi di liquidazione delle relative imposte, gli eredi e i legatari sono tenuti entro il 30 giugno 1997 ad effettuare il versamento previsto dal predetto art. 33, comma I- bis, con esclusione dell'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili e fatta salva la liquidazione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Nell'attestato di versamento, da presentare all'ufficio del registro entro trenta giorni dall'avvenuto pagamento con allegato il prospetto di liquidazione dei singoli tributi, devono essere indicati gli estremi di presentazione della dichiarazione di successione".

Il citato termine del 30 giugno 1997 è stato prorogato al 30 settembre 1997 da norma successiva.

Ne discende che le condizioni per l'applicazione della norma di favore sono alternativamente tre:

- (1) che si tratti di successioni aperte dopo l'entrata in vigore del d.l.;
- (2) che trattandosi di successioni già aperte, sia pendente, alla medesima data, il termine di presentazione della dichiarazione di cui all'art. 31;
- (3) che le dichiarazioni di successione siano state già presentate alla data di entrata in vigore del decreto, ma non siano state per esse ancora notificati gli avvisi di liquidazione.

...omissis...

La commissione tributaria regionale ha ritenuto ancora pendente, alla data considerata dal D.L. n. 79 del 1997, il termine per la presentazione della dichiarazione di successione, facendo leva sul disposto ex art. 489 c.c.. La soluzione è corretta in diritto e la contraria tesi dell'amministrazione non considera l'ambito di applicazione della norma di tutela, che va rapportato agli adempimenti di cui alla corrispondente sezione del codice civile concernente l'accettazione beneficiata.

Come questa corte ha già affermato - il termine per la dichiarazione di successione è inciso dall'art. 489 c.c., che è norma afferente la tutela civile del minore (o dell'incapace in genere) avente il fine di evitare la decadenza dal beneficio d'inventario. Difatti con l'art. 489 c.c. va coordinato il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 31, secondo il quale la dichiarazione deve essere presentata entro il termine di sei (attualmente dodici) mesi, decorrente (lett. d) dalla scadenza del termine per la formazione dell'inventario, se l'eredità è stata accettata con beneficio d'inventario entro il termine di cui al 1 comma.

In sostanza il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 31, in ipotesi di accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario, impone al chiamato, ai fini del rispetto del termine di cui al comma 1, solo di accettare l'eredità nelle debite forme (con beneficio d'inventario, appunto), in quanto, per la presentazione della

dichiarazione di successione, fissa poi la decorrenza di quel termine in coincidenza con la "scadenza del termine per la formazione dell'inventario", ovvero con la scadenza del termine stabilito dalla legge per tale formazione.

Consegue che, nell'ipotesi detta, il termine per la presentazione della dichiarazione di successione non comincia neppure a decorrere fino a quando non scade quello legalmente stabilito per la formazione dell'inventario.

Secondo l'art. 471 c.c. è fatto divieto di "accettare le eredità devolute ai minori e agli interdetti, se non col beneficio d'inventario" (v. per tutte Cass. n. 2211-07). E il senso ultimo dell'art. 489 c.c. riflette la tesi che anche quando l'eredità sia stata accettata con beneficio d'inventario, dal rappresentante legale del minore debitamente autorizzato, il minore, entro un anno dal compimento della maggiore età, può ancora rinunciare all'eredità (cfr. Cass. n. 9648-00), tanto che, in ipotesi di rinuncia, non possono essere poste a carico del minore le spese affrontate per effettuare l'inventario medesimo. Pertanto, ricavandosi dall'art. 489 c.c. che per i minori chiamati all'eredità la decadenza dal beneficio d'inventario può verificarsi unicamente in ipotesi di mancato compimento dell'inventario entro il termine di un anno dal raggiungimento della maggiore età, ne restano incisi anche gli obblighi tributari.

Va in tal senso confermato (v. Cass. n. 25666-08, nonché, in riferimento alla disposizione, analoga per contenuto, di cui al D.P.R. n. 637 del 1972, art. 39, comma 3, Cass. n. 3307-83) che il regime fiscale rinvia alla disciplina civilistica, e in particolare ai tre termini che, per la formazione dell'inventario, sono previsti nei riguardi (1) dei chiamati all'eredità nel possesso di beni ereditari, (2) dei chiamati che non sono nel possesso e (3) dei minori, degli interdetti e degli inabilitati (artt. 485, 487 e 489 c.c.). Ai quali termini, quindi, in quanto recepiti dalla norma tributaria, deve ritenersi collegato il termine previsto ai fini della ripetuta dichiarazione.

6. - Riassumendo, e traducendo le premesse in principi di diritto:

(a) la mancata redazione dell'inventario da parte del legale rappresentante del minore chiamato all'eredità, quando anche protratta oltre il termine fissato ordinariamente per la redazione dell'inventario stesso, conserva al minore (sino al primo anno dal compimento della maggiore età) il diritto di evitare la responsabilità ultra vires e di rinunciare all'eredità;

(b) fino all'anno dal raggiungimento della maggiore età, non scatta il termine per la redazione dell'inventario, ove l'eredità sia stata accettata, in nome del minore, ai sensi dell'art. 471 c.c.;

(c) stante la necessità di coordinamento tra le discipline (v. Cass. n. 13856-10; n. 1557-12), ne restano incisi anche gli obblighi tributari, e in particolare, ai fini di cui al D.L. n. 79 del 1997, art. 11, comma 4, quelli dichiarativi rapportati al termine previsto dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 31.

7. - Col terzo mezzo, deducendo la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 20 e segg., l'amministrazione censura la sentenza nel capo afferente le riconosciute passività.

Assume che, essendo state le passività costituite da debiti altrui (e segnatamente da debiti gravanti su società di persone), la commissione tributaria regionale - per quanto il de cuius fosse socio illimitatamente responsabile - non avrebbe potuto ritenere esistente la condizione essenziale della operata deduzione, rappresentata dall'effettività del depauperamento dell'attivo ereditario quale diretta conseguenza dell'apertura della successione.

Il terzo motivo è inammissibile in relazione al quesito di diritto.

Il quale - limitandosi a chiedere "se è legittimo l'avviso di liquidazione e di rettifica dell'imposta di successione con il quale l'ufficio, ai sensi del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 20, esclude che l'erede possa dedurre passività nascenti da concordato preventivo relativo a società di persone in base al quale il de cuius era in proprio illimitatamente responsabile" - riflette profili direttamente riferiti all'atto tributario, non alla sentenza gravata. Sicchè, per disattenderlo, è sufficiente rammentare che l'unico oggetto del giudizio di legittimità è costituito dalla sentenza impugnata; mentre l'avviso di accertamento o l'avviso di liquidazione non sono atti del processo. Per tale ragione il sindacato della corte di cassazione non li coinvolge, potendo esser calibrato soltanto sulla decisione di merito che dell'atto impositivo ha affermato (o negato) la legittimità. Più volte questa corte ha affermato che è inammissibile il motivo di ricorso con cui, in violazione dei ripetuti confini del giudizio di cassazione, si denunciano direttamente presunti vizi dell'avviso di liquidazione o dell'avviso di accertamento (cfr. Cass. n. 5863-13; n. 6134-09).

p.q.m.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile, il 6 novembre 2013.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2014