



22181.20

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

V SEZIONE CIVILE

Oggetto: Presunzione ex art. 9, comma 2 del d.lgs. n. 346 del 1990 - Fondi comuni di investimento

Composta da

Dott. Giacomo M. Stalla	Presidente	Oggetto
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere	Cron. 22181
Dott.ssa Maura Caprioli	Consigliere	
Dott.ssa Milena Balsamo	Consigliere	R.G.N. 27447/2014
Dott.ssa Milena d’Oriano	Consigliere rel.	Ud. 4/2/2020

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 27447/2014 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elett.te domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12, presso l’Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende, *ope legis*;

770  
no 20

- *ricorrente* -

Contro

(omissis) , rapp.to e difeso dall’avv. (omissis) , come da mandato in calce al controricorso, con cui elett.te domicilia in (omissis) presso lo studio dell’avv. (omissis) ;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 3299/13/14 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 19/6/2014, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 4 febbraio 2020 dalla dott.ssa Milena d’Oriano;

**RITENUTO CHE:**

1. con sentenza n. 3299/13/14, depositata il 19 giugno 2014, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 259/43/13 della CTP di Milano, con compensazione delle spese di lite;

2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione dell'imposta di successione relativa alla dichiarazione di successione integrativa, presentata in data 4-8-2010 da (omissis) (omissis), quale erede universale di (omissis) avente ad oggetto fondi di investimento detenuti presso una banca di (omissis) per un importo di € 110.396.478,00, che seguiva una prima dichiarazione presentava in data 23-6-2010 per un valore di € 7.258.127,77 relativo ad immobili, conti correnti e libretti di risparmio; il ricorrente contestava l'applicazione da parte dell'Ufficio, per entrambe le dichiarazioni, della maggiorazione del 10% di cui all'art. 9, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990, avendo egli già dichiarato un valore di beni mobili superiore a quello presumibile;

3. la CTP aveva accolto integralmente il ricorso, sul presupposto che la maggiorazione non fosse applicabile sui valori pari a denaro, gioielli e mobili autonomamente dichiarati; la CTR, pur confermando che la percentuale di maggiorazione non potesse applicarsi includendo i beni mobiliari già inseriti in dichiarazione, aveva ritenuto non rimborsabile quanto corrisposto in relazione all'avviso di liquidazione relativo alla prima dichiarazione in quanto non tempestivamente impugnato;

4. avverso la sentenza di appello, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, consegnato per la notifica il 13-11-2014, affidato ad un unico motivo; la parte contribuente ha resistito con controricorso e presentato memoria ex art. 380 bis c.p.c.

**CONSIDERATO CHE:**

1. con unico motivo l'Agazia ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 9, comma 2, e 16 del d.lgs. n. 346 del 1990, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., rilevando che le quote di un fondo comune di investimento non rientrano nella nozione di "denaro, gioielli e mobilia" oggetto di presunzione e che pertanto le stesse concorrono, come gli altri beni ereditari, alla formazione della base di calcolo su cui viene applicata la ulteriore percentuale di maggiorazione.

**OSSERVA CHE:**

1. Il ricorso è meritevole di accoglimento.

1.1 Questione controversa è se le quote di un fondo comune di investimento siano assimilabili al "denaro, gioielli e mobilia" oggetto della presunzione di cui all'art. 9, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990; in caso di risposta affermativa tali quote, se dichiarate andrebbe espunte dalla base di calcolo della percentuale di maggiorazione del 10% applicata in virtù della norma suindicata, in caso di risposta negativa andrebbero a concorrere, come tutti gli altri beni, alla determinazione dell'asse imponibile su cui calcolare la maggiorazione.

2. Ritiene il Collegio che tale questione vada risolta nel senso della non assimilabilità.

2.1 Premesso che ai fini fiscali l'attivo ereditario è costituito da tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione, esclusi quelli specificamente esentati dall'imposta, l'art. 9, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990 stabilisce che denaro, gioielli e mobilia si presumono compresi nell'attivo "per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore" e che tale presunzione non si applica ("salvo che") se l'esistenza di detti beni risulti, per un importo diverso (dal 10%, dell'asse), da inventario analitico redatto a norma dell'art. 769 c.p.c. e segg.

Secondo un orientamento di questa Corte, mai disatteso, l'articolo "deve essere interpretato nel senso che il valore presunto

di tali beni comprenda anche quanto eventualmente dichiarato dal contribuente, con la conseguenza che è illegittima la pretesa del fisco di calcolare la percentuale presuntiva del dieci per cento sull'attivo ereditario, dopo avere aggiunto il valore dichiarato dall'erede per denaro, gioielli e mobilia. In presenza, pertanto, di un valore dichiarato inferiore a quello presunto, l'imposta principale di successione deve essere sempre calcolata, per quanto riguarda i beni mobili, sul valore presunto, mentre l'imposta complementare deve essere liquidata sulla differenza tra valore presunto e quello dichiarato." (Vedi Cass. n. 4751 del 2008 e n. 31806 del 2019), con la conseguenza che nell'ipotesi in cui il valore dichiarato di beni mobili oggetto di presunzione sia superiore a quello presunto nulla è dovuto a titolo di maggiorazione.

3. Nella specie risulta incontestato in fatto che le quote di fondi di investimento dichiarate abbiano un valore di gran lunga superiore alla percentuale del 10% dell'imponibile netto del restante asse ereditario, per cui non si discute se a fronte di una dichiarazione per un valore inferiore a quello presunto, l'aumento presuntivo di un decimo debba essere calcolato al netto, ovvero al lordo, del valore dichiarato di tali beni, ma è controverso se le quote suddette rientrino o meno nei beni mobili oggetto di presunzione.

È stato già affermato che la disposizione in esame costituisce una norma speciale perché riferita a specifici beni, e che la norma è stata dettata solo con riguardo a questi ultimi in quanto, in ragione della connaturata facilità di occultamento degli stessi (vedi Cass. n. 8345 del 2006 e n. 12935 del 2013), in assenza di inventario se ne presume l'esistenza e la consistenza, in termini d'incremento dell'imponibile in misura fissa.

Non è un caso che per tali beni, operando la presunzione anche in assenza di dichiarazione, a differenza che per le altre componenti del compendio, non sono previsti dei criteri per la

determinazione della relativa base imponibile, avendo il legislatore ritenuto sufficiente l'inclusione nella presunzione.

3.1 Ebbene tale esigenza non è certamente configurabile rispetto alle quote di un Fondo di investimento mobiliare, che al pari di azioni, obbligazioni e altre forme di partecipazione azionaria, risultano al contrario agevolmente tracciabili, e quindi non si caratterizzano per quella naturale occultabilità che giustifica l'applicazione della presunzione.

Tanto è confermato dal fatto che per esse, come per le azioni, obbligazioni ed altri titoli e quote sociali comprese nell'attivo ereditario, sono previsti dall'art. 16, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 346 del 1990 dei precisi criteri per determinarne il valore ai fini della determinazione della base imponibile, criteri che sarebbero *inutiliter data* se per tali quote fosse sufficiente applicare la presunzione, anche se non dichiarate.

Né sussiste alcun rischio di duplicazione di tassazione, analogamente a quanto avviene per tutti gli altri beni su cui si calcola la maggiorazione in percentuale.

4. Va pertanto affermato il seguente principio di diritto: "le quote dei fondi di investimento mobiliare non rientrano nella nozione di "denaro gioielli e mobilia" di cui all'art. 9, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990, sicché esse concorrono, analogamente agli altri beni dell'attivo ereditario, nella determinazione della base di calcolo della ulteriore percentuale del 10% prevista dalla suindicata disposizione".

5. Per le suesposte considerazioni, accolto l'unico motivo di ricorso, segue la cassazione della sentenza impugnata e, poiché non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, né sono state dedotte altre questioni controverse, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art. 384 c.p.c. mediante il rigetto del ricorso introduttivo.

5.1 Le spese del presente giudizio di legittimità vengono poste a carico del controricorrente, con compensazione delle spese dei

giudizi di merito, attesa la controvertibilità e novità della fattispecie.

**P.Q.M.**

La Corte,

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso del contribuente;

pone a carico del controricorrente le spese del presente giudizio di legittimità, liquidate in € 12.000,00 per compensi professionali, oltre spese prenotate a debito; compensa le spese dei giudizi di merito.

Così deciso, in Roma, il 4 febbraio 2020.

Il Presidente

Dott. Giacomo Maria Stalla

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 14 OTT. 2020

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Anna Maria Ursaia

