Numero registro generale 5819/2019
Numero sezionale 1928/2022
Numero di raccolta generale 24187/2022
Data pubblicazione 04/08/2022

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto: 191

Successione
Donazione Tributi

Composta da

Dott. Oronzo De Masi	Presidente	
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere rel.	
Dott. Milena Balsamo	Consigliere	R.G.N. 5819/2019
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere	Cron.
Dott. Antonella Dell'Orfano	Consigliere	Rep.
		Ud. 24/5/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5819/2019 R.G. proposto da

Agenzia delle Entrate, in persona del suo Direttore p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici, in Roma, via dei Portoghesi n. 12, *ope legis* domicilia;

– *ricorrente* –

contro

(omissis), (omissis), (omissis) e (omissis), con domicilio eletto in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), rappresentati e difesi dall'avvocato prof. (omissis), che si difende in proprio, e dall'avvocato (omissis);

– *controricorrenti* –

e sul ricorso proposto da

(omissis), (omissis), (omissis) e (omissis), con domicilio eletto in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), rappresentati e difesi dall'avvocato prof.

Firmato Da: MARANCI ELISABETTA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 18ebccec8e700e70c14ff81164a23532 - Firmato Da: DE MASI ORONZO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 2cab69826eb31bae897ca3172cceda10

(omissis) , che si difende in proprio, e dall'avvocato (omissis) ;

– ricorrenti in via incidentale –

contro

Agenzia delle Entrate;

– intimata –

avverso la sentenza n. 793/2/18, depositata il 3 luglio 2018, della Commissione tributaria regionale del Veneto;

udita la relazione della causa, svolta nella camera di consiglio del 24 maggio 2022, dal Consigliere dott. Liberato Paolitto.

Rilevato che:

1. – con sentenza n. 793/2/18, depositata il 3 luglio 2018, la Commissione tributaria regionale del Veneto ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, così integralmente confermando la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva accolto l'impugnazione di un avviso di liquidazione dell'imposta principale di successione dovuta dai contribuenti in relazione alla dichiarazione di successione in morte di (omissis) ;

1.1 – a fondamento del *decisum*, il giudice del gravame ha ritenuto che:

- al momento dell'apertura della successione la (omissis) S.r.l., - in cui favore erano state prestate le fideiussioni in contestazione tra le parti, - «non era in grado di restituire le somme garantite personalmente dal dr. (omissis) (di cui dunque si sono dovuti far carico gli eredi) - il debito era così "esistente", potendo il fideiussore essere in quel momento escusso - come provato dall'azzeramento del capitale per perdite», quale risultante dal prodotto verbale di

Firmato Da: MARANCI ELISABETTA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 18ebccec8e700e70c14ff81164a23532 - Firmato Da: DE MASI ORONZO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 2cab69826eb31bae897ca3172cceda10

assemblea (del 29 marzo 2013), nonchè «dal contestuale conferimento dell'immobile di proprietà per la copertura delle perdite (v. bilancio al 31 dicembre 2012)»;

- la passività, costituita da dette fideiussioni, andava dedotta per l'intero in quanto, nella fattispecie, trovava applicazione l'art. 1946 cod. civ. alla cui stregua ciascun fideiussore era tenuto per l'intero debito garantito se non pattuito il beneficio della divisione;

2. – l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di tre motivi;

- (omissis) , (omissis) , (omissis) e (omissis) resistono con controricorso, illustrato con memoria, ed hanno articolato due motivi di ricorso incidentale.

Considerato che:

1. – il primo motivo del ricorso principale, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 4, cod. proc. civ., reca la denuncia di nullità della gravata sentenza, per violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 132 cod. proc. civ., oltrechè per omessa pronuncia su motivo di appello, assumendo, in sintesi, l'Agenzia che il giudice del gravame aveva definito il giudizio sulla base di una motivazione resa *per relationem* e meramente apparente perché sostanziata da asserzioni apodittiche prive di un effetto contenuto argomentativo suscettibile di esplicitare il percorso logico-giuridico sotteso alla decisione;

- col secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 346 del 1990, artt. 20 e 21, deducendo, in sintesi, che alla data di apertura della successione (16 marzo 2012) esistevano (solo) obbligazioni fideiussorie, - presidiate dagli istituti del rilievo (art. 1953 cod. civ.) e del regresso con surrogazione (art. 1949 e s. cod. civ.), e, per di più, nemmeno escusse, - non anche debiti certi, liquidi e determinati, così che non si giustificava il riferimento operato dal

Firmato Da: MARANCI ELISABETTA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 18ebccec8e700e70c14ff81164a23532 - Firmato Da: DE MASI ORONZO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 2cab69826eb31bae897ca3172cceda10

giudice del gravame ad un verbale assembleare (del 29 marzo 2013) di oltre un anno successivo all'apertura della successione, al fine di riscontrare l'esistenza di un debito mai perfezionatosi e, ancor più, nemmeno destinato a gravare in via definitiva sulla massa ereditaria (al debito correlandosi il credito dell'erede per il regresso);

- il terzo motivo, formulato anch'esso ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge in relazione al d.lgs. n. 346 del 1990, artt. 20, 21 e 22, ed agli artt. 752, 1295, 1949 e 1950 cod. civ., sull'assunto che, quand'anche deducibili, le fideiussioni in discorso erano state prestate dal *de cuius* e da altro coobbligato solidale ((omissis)), così che ai sensi dell'art. 22, cit., le fideiussioni andavano considerate deducibili per la sola quota (pari al 50%), di pertinenza del *de cuius*;

2. – in via incidentale i controricorrenti hanno articolato due motivi di ricorso, deducendo rispettivamente:

- nullità dell'avviso di liquidazione impugnato, per difetto di motivazione, risultando l'atto incentrato (solo) sulla valorizzazione delle poste attive, oggetto di dichiarazione, e senz'alcuna indicazione delle ragioni poste a fondamento del disconoscimento delle passività (pur) in dichiarazione di successione esposte;

- nullità della gravata sentenza, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 4, cod. proc. civ., per violazione del d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 e 36, e dell'art. 112 cod. proc. civ., avendo il giudice del gravame omesso di pronunciare sulla questione sopra esposta, e quale riproposta nel secondo grado del giudizio, qualora il silenzio serbato sul punto non possa essere inteso in termini di implicito rigetto dell'eccezione;

3. – l'esame del ricorso incidentale deve essere svolto in via prioritaria trattandosi di questione preliminare di merito, di natura, dunque, pregiudiziale rispetto agli stessi motivi di ricorso principale, questione che, - ritualmente dedotta quale motivo di impugnazione

Firmato Da: MARANCI ELISABETTA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 18ebccec8e700e70c14ff81164a23532 - Firmato Da: DE MASI ORONZO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 2cab69826eb31bae897ca3172cceda10

dell'avviso di liquidazione, in quanto tale specificamente riproposto nel giudizio di appello, - non è stata esaminata dal giudice del gravame e che, ai fini della sua definizione, non richiede ulteriori accertamenti di fatto (v., altresì, Cass., 19 aprile 2018, n. 9671; Cass., 18 novembre 2016, n. 23531);

– ed i motivi di ricorso incidentale, - dal cui esame consegue l'assorbimento del ricorso principale, - sono fondati e vanno accolti;

3.1 - come, difatti, emerge dall'avviso di liquidazione in contestazione, - secondo le specifiche allegazioni svolte dai ricorrenti in assolvimento dell'onere di autosufficienza del ricorso, - l'atto recava la liquidazione dell'imposta (principale) sulla successione, in esito alla dichiarazione presentata dai contribuenti, sulla sola base dell'attivo ereditario, dunque con (totale) esclusione delle passività indicate in dichiarazione e senz'alcuna esplicitazione delle ragioni (in tesi) fondative di una siffatta esclusione;

3.2 - la Corte, - sia pur rilevando la diversità dei contenuti motivazionali degli atti adottati dall'amministrazione ai fini della rettifica (della dichiarazione incompleta o infedele), dell'accertamento di ufficio (nel caso di omissione della dichiarazione) e della (mera) liquidazione dell'imposta di successione (d.lgs. n. 346 del 1990, artt. 33 e ss.), - ha, ad ogni modo, rimarcato che, nel caso di disconoscimento delle passività indicate in dichiarazione (art. 33, cc. 2 e 3, cit.), l'obbligo di motivazione dell'atto include (specificamente) le correzioni ed esclusioni così operate e non può essere assolto in modo generico e globale, ma esige «al fine di porre il contribuente in condizione di approntare una adeguata difesa, che le "voci" escluse siano analiticamente individuate, si che per ciascuna di esse sia comprensibile la ragione del mancato riconoscimento, con riguardo ai distinti requisiti previsti nel D.Lgs. n. 346, art. da 20 a 26.» (Cass., 11

Firmato Da: MARANCI ELISABETTA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 18ebccec8e700e70c14ff81164a23532 - Firmato Da: DE MASI ORONZO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 2cab69826eb31bae897ca3172cceda10

aprile 2011, n. 8190; v., altresì, Cass., 1 dicembre 2020, n. 27406; Cass., 10 gennaio 2020, n. 310; Cass., 11 maggio 2018, n. 11466);

4. – in accoglimento del ricorso incidentale l'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, con accoglimento del ricorso originario dei contribuenti;

- le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti, avuto riguardo all'evolversi della vicenda processuale, mentre le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza della Agenzia delle Entrate nei cui confronti non sussistono, però, i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto (d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, c. 1 quater).

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso incidentale, e dichiara assorbito il ricorso principale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario dei contribuenti; compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore dei ricorrenti incidentali, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in € 7.500,00 per compensi professionali ed € 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 24 maggio 2022.

Il Presidente

dott. Oronzo De Masi

Firmato Da: MARANCI ELISABETTA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 18ebccec8e700e70c14ff81164a23532 - Firmato Da: DE MASI ORONZO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 2cab69826eb31bae897ca3172cceda10