



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da:

FEDERICO SORRENTINO	Presidente
ORONZO DE MASI	Consigliere
ANGELO MATTEO SOCCI	Consigliere-Rel.
LIBERATO PAOLITTO	Consigliere
FRANCESCA PICARDI	Consigliere

Oggetto:

\*SUCCESSIONE  
DONAZIONI  
TRIBUTI  
Ud.12/04/2024 PU

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 3784/2020 R.G. proposto da:

[REDACTED] elettivamente domiciliato in ROMA [REDACTED]  
[REDACTED] presso lo studio dell'avvocato [REDACTED]  
[REDACTED] che lo rappresenta e difende  
unitamente all'avvocato [REDACTED]

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA  
DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-controricorrente-



avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. LIGURIA n. 754/2019  
depositata il 17/06/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/04/2024 dal  
Consigliere ANGELO MATTEO SOCCI.

### FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale della Liguria, con la sentenza in epigrafe indicata, accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate e rigettava l'appello incidentale del contribuente (solo per le spese del giudizio di primo grado), confermando l'avviso di accertamento per un importo di euro 11.931.078,00 (imposta sulle successioni e donazioni per liberalità indiretta emergente dalla procedura di collaborazione volontaria di cui alla l. 15 dicembre 2014, n. 186, *voluntary disclosure*): la decisione di primo grado aveva annullato l'avviso di accertamento in oggetto.

2. ricorre in cassazione il contribuente con 6 motivi di ricorso, integrati da successiva memoria (1- violazione degli art. 1, 55 e 56-*bis*, T.U. 31 ottobre 1990, n. 346, e art. 809, cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; 2- violazione degli art. 56-*bis*, T.U. 31 ottobre 1990, n. 346, e art. 809 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; 3- violazione dell'art. 56-*bis* T.U. 31 ottobre 1990, n. 346., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; 4- violazione dell'art. 56-*bis*, secondo comma, cit. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ.; 5- violazione degli art. 60, d. lgs. n. 346 del 1990 e 70, d.P.R. n. 131 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ.; 6- violazione degli art. 60, d. lgs. n. 346 del 1990 e 70 d.P.R., n. 131 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ.

3. resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate che ha chiesto il rigetto del ricorso del contribuente in quanto nel procedimento di collaborazione volontaria (peraltro, diretto all'accertamento dei tributi) il ricorrente dichiarava liberalità indirette



provenienti da una sua parente e il termine di decadenza (ex art. 76, d.P.R. 131 del 1986) deve ritenersi ancora non compiuto, essendo il *dies a quo* individuabile nel momento della dichiarazione resa, dal contribuente, nel procedimento della collaborazione volontaria.

4. La Procura generale della Cassazione, sostituto procuratore generale Giuseppe Locatelli, ha depositato memoria, con richiesta di rigetto del ricorso, ribadita anche in udienza.

...

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Il ricorso è infondato e deve rigettarsi, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese in favore della controricorrente Agenzia.

2. I motivi si trattano congiuntamente in quanto tutti relativi alla stessa questione giuridica, la sussistenza di una liberalità indiretta.

2. 1. Preliminarmente deve rilevarsi che la collaborazione volontaria di cui alla l. 15 dicembre 2014, n. 186 è un procedimento diretto all'accertamento dei tributi, anche se particolare. Infatti, «La procedura di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) - introdotta dall'art. 1 della l. n. 186 del 2014, mediante l'inserimento, nel testo del d.l. n. 167 del 1990, conv. con mod. dalla l. n. 227 del 1990, degli artt. 5-*quater* e *septies* - quantunque si perfezioni nelle forme dell'accertamento con adesione mediante versamento delle somme dovute in base all'invito di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 218 del 1997, costituisce istituto autonomo e diversamente conformato dal primo, in quanto non presuppone una contestazione dell'Amministrazione; non ha scopo deflattivo; si concretizza nell'esposizione volontaria al Fisco, da parte del contribuente, della propria situazione debitoria, con instaurazione del contraddittorio soltanto eventuale; presenta peculiari modalità di versamento delle somme dovute» (Sez. 5 - , Sentenza n. 2964 del 01/02/2023, Rv. 667069 - 01; vedi anche Sez. 5 - , Sentenza n. 5174 del



17/02/2023, Rv. 666820 – 01 e Sez. 5 - , **Sentenza n. 1002 del**  
16/01/2023, Rv. 666628 - 01).

3. Per l'art. 56-*bis*, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni può essere effettuato quando: 1- l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;

2- quando le liberalità abbiano determinato [...] un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire.

Indubbiamente sussistono entrambi i presupposti previsti dalla norma nel caso in giudizio, come accertato dalla sentenza impugnata.

Il procedimento di collaborazione volontaria è un procedimento diretto all'accertamento di tributi – come sopra visto - e la dichiarazione effettuata nell'ambito del procedimento in oggetto è idonea a concretare il presupposto legislativo, come già ritenuto da questa Corte di Cassazione con sentenza condivisa dal collegio: «In tema di imposta di successione, la dichiarazione prevista dall'art. 56 bis, comma 1, lett. a, del d.lgs. n. 346 del 1990, al fine dell'accertamento e della sottoposizione all'imposta delle liberalità diverse dalle donazioni, può provenire, oltre che dal donatario, anche dal donante e può essere rappresentata anche dall'istanza volta ad avvalersi della procedura di collaborazione volontaria ed il rientro dei capitali detenuti all'estero, quando la donazione abbia avuto ad oggetto le attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato, spontaneamente emerse per volontà dell'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, del d.l. n. 167 del 1990, conv. con modif. dalla l. n. 227 del 1990» (Sez. 5 - , Sentenza n. 9780 del 12/04/2023, Rv. 667715 – 01; vedi anche Sez. 5 - , Sentenza n. 5802 del 24/02/2023, Rv. 666920 – 02 e Sez. 5 - , Ordinanza n. 27665 del 03/12/2020, Rv. 659967 - 01).



Incontestato l'incremento patrimoniale di rilievo, nel caso in giudizio.

Si tratta di evidenti liberalità indiretta (non formalizzata in un atto specifico) in quanto di importo considerevole non giustificato da altri motivi (diversa causa del trasferimento di somme) e tra parenti (tra la signora [REDACTED] e il ricorrente sussiste un vincolo di affinità – di terzo grado - e questi è l'erede di [REDACTED] come puntualmente accertato dalle decisioni di merito, e neanche contestato con il ricorso in cassazione.

4. Infondati anche il quinto ed il sesto motivo del ricorso, sulla decadenza di cinque anni. Per il richiamo dell'art. 60, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 si applica la decadenza di cinque anni prevista dall'art. 76, d.P.R. n. 131 del 1986. Tuttavia, la decorrenza del termine (*dies a quo*) si configura non al momento delle liberalità, ma a quello della volontaria dichiarazione al fisco. Infatti, ai sensi dell'art. 76, citato, quinto comma, nel caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell'atto è dovuta l'imposta nonostante la decadenza. Questo si verifica anche nella c.d. enunciazione di un atto non registrato ex art. 22, d.P.R. 131 del 1986, nell'ipotesi della insussistenza dell'obbligo della registrazione (vedi Sez. 5 - , Ordinanza n. 19015 del 06/07/2021, Rv. 661807 – 01).

Il presupposto dell'imposta, infatti, scaturisce dall'autodichiarazione della liberalità indiretta, così come resa dall'interessato nella procedura di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*). Ne deriva la decorrenza del termine di decadenza dalla data della dichiarazione resa in sede di *voluntary disclosure* (vedi in tal senso Sez. 5, Sentenza n. 13133 del 24/06/2016, Rv. 640161 – 01).

Conseguentemente, non sussiste decadenza in quanto la dichiarazione è intervenuta il 14 marzo 2015 e l'avviso di accertamento è stato notificato il 17 dicembre 2015.



5. Infondato anche il quarto motivo di ricorso in quanto il regime di tassazione delle liberalità indirette era riferito dall'art. 56 bis, citato, alla legislazione vigente all'epoca di entrata in vigore; attualmente le aliquote e le franchigie sono quelle vigenti come modificate. Si tratta di un evidente rinvio dinamico, che comporta le applicazioni delle modifiche della normativa sulle successioni, che si sono succedute nel tempo.

...

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 16.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 12/04/2024.

Il Consigliere estensore

ANGELO MATTEO SOCCI

Il Presidente

FEDERICO SORRENTINO

