

# Giurisprudenza - CORTE DI CASSAZIONE - Ordinanza 25 novembre 2022, n. 34731

Tributi - Definizione agevolata liti pendenti ex art. 16, Legge n. 289/2002 - Ambito di applicazione - Avviso di liquidazione per imposte di successione, ipocatastali ed Invim a seguito di rettifica dei valori di immobili indicati nella dichiarazione di successione - Legittimità

## Rilevato che

1. - con sentenza n. 163/27/13, depositata il 5 luglio 2013, la Commissione tributaria regionale della Sicilia ha accolto l'appello proposto da G.A. e G.M.L., in proprio e quali eredi di V.E., così pronunciando in integrale riforma della decisione di prime cure che aveva disatteso l'impugnazione del diniego opposto dall'amministrazione alla definizione agevolata di un avviso di liquidazione (n. 10/S) emesso in relazione alle imposte di successione, ipocatastali ed all'Invim dovute dai contribuenti per la dichiarazione di successione in morte di G.A.;

1.1 - il giudice del gravame ha considerato che:

- nonostante un previo avviso di accertamento, emesso a rettifica dei valori di alcuni dei cespiti immobiliari indicati in dichiarazione di successione, all'avviso di liquidazione impugnato doveva riconoscersi natura di autonomo atto impositivo che recava, per la prima volta, la liquidazione delle imposte dovute e delle sanzioni;

- secondo dieta giurisprudenziali, doveva riconoscersi natura impositiva all'atto che recava richiesta di pagamento di somme a titolo di imposte e sanzioni, a prescindere dalla sua qualificazione formale, ed il riferimento all'atto di imposizione, di cui alla l. n. 289 del 2002, art. 16, c. 3, andava inteso «nella sua latitudine maggiore, riducendo l'area delle liti non definibili ad ipotesi marginali»;

- nella fattispecie l'avviso di liquidazione (n. 10/S), oggetto di contestazione, rivestiva natura di atto autonomo di imposizione, suscettibile di definizione agevolata (ai sensi dell'art. 16, c. 3, cit.), in quanto: a) - diversamente dall'avviso di accertamento (già) emesso, - che, definito in grado di appello con pronuncia della stessa Commissione tributaria regionale della Sicilia (n. 31/17/1999, del 29 maggio 1999), aveva ad oggetto (solo) la rettifica di valore di alcuni degli immobili oggetto della dichiarazione di successione, - recava l'indicazione delle somme dovute a titolo di imposta, di sanzioni ed interessi; b) - la relativa contestazione giudiziale aveva introdotto una lite che involgeva una rettifica della base imponibile d'imposta in quanto la Commissione tributaria provinciale adita aveva rideterminato (con sentenza n. 02/05/2006 del 13 gennaio 2006) detta base imponibile dietro accertamento del diritto dei contribuenti alla deduzione di passività per il complessivo importo di lire 66.246.529;

- andava, pertanto, dichiarata la cessazione della materia del contendere, tra le parti, «per intervenuta definizione ai sensi dell'articolo 16 della legge 289/2002»;

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

- G.A. e G.M.L., nelle spiegate qualità, resistono con controricorso illustrato con memoria;

3. - in corso di giudizio, con ricorso notificato il 13/14 ottobre 2020, la controricorrente G.M.L. ha impugnato, sulla base di due motivi, l'atto di diniego della definizione agevolata della controversia notificato dall'Agenzia ai sensi del d.l. n. 119 del 2018, art. 6, conv. in l. n. 136 del 2018;

- l'Agenzia delle Entrate si è costituita per resistere al ricorso.

## Considerato che

1. - col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento all'art. 2909 cod. civ., ed agli artt. 112, 324 cod. proc. civ., deducendo, in sintesi, che l'avviso di liquidazione, dalla gravata sentenza ritenuto definibile ai sensi della l. n. 289 del 2002, art. 16, doveva ritenersi conseguente, quale mero atto di liquidazione delle imposte, alla sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia (n. 31/17/1999, del 29 maggio 1999) che, pronunciando sulla rettifica di valore di alcuni degli immobili, oggetto della dichiarazione di successione, era passata in giudicato, così che il giudice del gravame, - pronunciando in acritico recepimento delle difese svolte da controparti, e senz'alcuna considerazione degli argomenti adottati da essa esponente, - aveva disatteso la portata (irretrattabile ed intangibile) del giudicato che si era formato tra le parti;

- il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione della l. n. 289 del 2002, art. 16, comma 3, lett. a), sull'assunto che, - venendo in considerazione, per l'appunto, un avviso di liquidazione di imposte definite con sentenza passata in giudicato, - nella fattispecie non era configurabile un atto di imposizione suscettibile di definizione agevolata in quanto la relativa controversia non aveva ad oggetto un accertamento relativo ai presupposti dell'imposizione che, diversamente, conseguivano da un avviso di accertamento divenuto definitivo per giudicato;

- col terzo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., deducendo che la gravata sentenza aveva definito la lite senza tener conto «del corredo probatorio addotto dall'Ufficio», - quale costituito dalle tre circolari prodotte dall'Ufficio, - e, dunque, prescindendo dalle prove offerte e dal loro prudente apprezzamento;

2. - occorre premettere che, come deducono i controricorrenti, la lite contestata, - anche con riferimento alla articolata ratio decidendi della pronuncia resa dal giudice del gravame ed ai proposti motivi di ricorso, - si atteggia in termini sostanzialmente sovrapponibili a quelli propri di altro giudizio che, - involgendo la medesima successione, e gli stessi atti impositivi che (qui) vengono in esame, - hanno (già) formato oggetto di definizione da parte della Corte (Cass., 21 aprile 2022, n. 12756);

3. - tanto premesso, i tre motivi, - da trattare congiuntamente perché avvinti da una medesima quaestio iuris di fondo, - sono destituiti di fondamento;

4. - con riferimento (proprio) alle disposizioni di cui alla l. n. 289 del 2002, art. 16, la Corte ha ripetutamente statuito che, ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo, e della conseguente inclusione della relativa controversia nell'ambito applicativo dell'art. 16 cit., rileva l'effettiva funzione dell'atto a prescindere dalla sua qualificazione formale, sicché non può escludersi la natura di atto impositivo (anche) degli avvisi di liquidazione che siano destinati ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, potendosi considerare sufficiente, a tal fine, che la contestazione del contribuente sia idonea ad integrare una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell'obbligazione tributaria (così, ex plurimis, Cass., 24 giugno 2016, n. 13136; v., altresì, Cass. Sez. U., 25 giugno 2021, n. 18298; Cass., 6 ottobre 2010, n. 20731; Cass., 20 febbraio 2009, n. 4129);

4.1 - il giudice del gravame, - così come reso esplicito dal decisum sopra ripercorso, - non ha affatto ommesso di considerare che l'accertamento di valore, - involgente alcuni degli immobili oggetto della dichiarazione di successione, - era stato definito, tra le parti, con sentenza passata in giudicato, in quanto di detto giudicato ha escluso la rilevanza, ai fini della definizione agevolata della lite pendente sul successivo avviso di liquidazione che, a sua volta, - se del giudicato replicava i contenuti, quanto alla operata rettifica di valore degli immobili, - ciò non di meno doveva ritenersi atto di natura impositiva che, per un verso, recava, per la prima volta, la liquidazione delle imposte dovute, e delle relative sanzioni, e che, per il restante, implicava il disconoscimento di passività che, rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile, avevano formato oggetto di accertamento giudiziale sulla relativa impugnazione proposta dai contribuenti;

- va, del resto, considerato che, come già rilevato dalla Corte, nel sistema delineato dal d.p.r. n. 637 del 1972, nel caso in cui l'ufficio avesse inteso assegnare ai beni caduti in successione un valore venale superiore a quello dichiarato, avrebbe dovuto emettere apposito avviso di accertamento di maggior

valore, con rettifica dei valori dichiarati (art. 26); avviso di rettifica, questo, la cui obbligatorietà non poteva, però estendersi all'ipotesi della mancata dichiarazione di beni o diritti («ipotesi - quest'ultima - nella quale doveva, pertanto, ritenersi legittima l'immediata liquidazione dell'imposta»; v. Cass., 15 marzo 2002, n. 3860; Cass., 11 settembre 2001, n. 11605) e, a maggior ragione, a quella del (mero) disconoscimento di passività;

4.2 - nell'impianto originario dei tributi in contestazione, quindi, trovava autonomo spazio operativo la rettifica di valore dei beni oggetto degli atti sottoposti a tassazione, rettifica questa con la quale l'amministrazione delimitava la sua azione impositiva al (mero) accertamento del maggior valore di detti beni (v. altresì, quanto all'imposta di registro, il d.p.r. n. 634 del 1972, art. 49 e, in relazione a detta disposizione, il d.p.r. n. 643 del 1972, art. 20, in tema di Invim nonché, in tema di imposte ipocatastali, il d.p.r. n. 635 del 1972, artt. 3, 7, 9, 21 e 22);

- e da un siffatto sistema di accertamento dei tributi conseguiva, pertanto, che, - una volta definito il valore dei beni oggetto degli atti tassati, - i successivi atti adottati dall'amministrazione non necessariamente dovessero configurarsi in termini di mera liquidazione delle imposte dovute in quanto il rapporto impositivo, definito per uno dei suoi profili applicativi (quello del valore dei beni), ciò non di meno rimaneva (utilmente) esposto a contestazione, così come nella fattispecie, per quei profili che all'accertamento di valore erano rimasti estranei;

4.3 - posto, quindi, che la quaestio iuris da dirimere, - piuttosto che l'efficacia del giudicato, rinveniente dalla pronuncia relativa all'avviso di rettifica del valore di alcuni cespiti oggetto di dichiarazione di successione, - involgeva la configurabilità di un atto impositivo, quale oggetto di impugnazione nel (successivo) giudizio che involgeva l'avviso di liquidazione delle imposte, l'accertamento del giudice del gravame, - quanto alla riconducibilità della lite all'ambito di applicabilità della definizione agevolata di cui alla l. n. 289 del 2002, art. 16, - risulta conforme alla giurisprudenza della Corte che, per l'appunto, ha escluso una siffatta riconducibilità (solo) con riferimento all'avviso di liquidazione dell'imposta principale che risulti conseguente alla dichiarazione proveniente dagli eredi, e che non rechi rettifica di valori e irrogazione di sanzioni (v. Cass., 3 ottobre 2014, n. 20898; Cass., 25 febbraio 2010, n. 4566);

4.4 - nella fattispecie, difatti, come anticipato, il giudice del gravame ha rilevato che, in esito all'impugnazione dell'avviso di liquidazione, la Commissione tributaria provinciale adita aveva rideterminato la base imponibile delle imposte dietro accertamento di passività che, evidentemente, risultavano sconosciute in sede di liquidazione; e, come statuito dalla Corte, deve ricondursi all'ambito applicativo della definizione agevolata di cui all'art. 16, cit., l'atto emanato in esercizio di un potere discrezionale di accertamento o rettifica dell'Amministrazione e, dunque, la controversia conseguente all'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di successione il quale partecipi nella sostanza alla funzione propria dell'accertamento, in quanto emesso previa valutazione e rettifica, da parte dell'ufficio finanziario, della congruità dei valori e dell'effettiva esistenza delle passività dichiarate, derivandone, in tal caso, la persistente controvertibilità del presupposto della materia imponibile (Cass., 5 dicembre 2019, n. 31804; Cass., 11 aprile 2011, n. 8196; v., altresì, Cass., 1 ottobre 2018, n. 23724, quanto alla controversia concernente la deducibilità di passività non dichiarate entro il termine di cui all'art. 23, comma 4, del d.lgs. n. 346 del 1990);

4.5 - l'accertamento in contestazione è stato, poi, condotto dal giudice del gravame (proprio) sulla base delle deduzioni, ed allegazioni, delle parti, per quanto debba escludersi la riconducibilità alla nozione di prova di una circolare dell'amministrazione finanziaria;

- il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, in conclusione, non coglie la ratio decidendi della gravata sentenza in quanto, - nel riproporre la tesi della non definibilità dell'avviso di liquidazione, - non censura, in alcun modo, lo specifico accertamento condotto dal giudice del gravame quanto alla ricorrenza, nella fattispecie, di un atto impositivo in ragione della rettifica della base imponibile delle imposte dietro disconoscimento di quelle passività che, formando oggetto dell'impugnazione dell'atto, avrebbero, poi, trovato riconoscimento in sede giudiziale;

5. - in ragione del rigetto del ricorso dell'Agenzia, - con conseguente passaggio in giudicato della dichiarazione di cessazione della materia del contendere a seguito di definizione agevolata, - va dichiarata l'inammissibilità, per sopravvenuto difetto di interesse, del ricorso proposto, in corso di giudizio, avverso il diniego opposto (questa volta ai sensi del d.l. n. 119 del 2018, art. 6, conv. in l. n. 136 del 2018) alla (ulteriore) domanda di definizione agevolata della stessa controversia;

6. - le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate;

- non sussistono i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato (d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, c. 1 quater) con riferimento tanto al ricorso principale, - proposto da un'amministrazione dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, è esentata dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr., *explurimis*, Cass., 29 gennaio 2016, n. 1778; Cass., 5 novembre 2014, n. 23514; Cass. Sez. U., 8 maggio 2014, n. 9938; Cass., 14 marzo 2014, n. 5955), - quanto a quello proposto, in corso di giudizio, avverso il diniego di definizione opposto dall'amministrazione, venendo, così, in considerazione un giudizio *ex lege* disciplinato, in unico grado, davanti alla Corte, quale giudice del merito (sulla domanda di definizione agevolata), e non anche un'impugnazione che, peraltro, nemmeno radica detti presupposti, secondo la giurisprudenza della Corte, nell'ipotesi di inammissibilità sopravvenuta alla proposizione del ricorso per cassazione (Cass., 2 luglio 2015, n. 13636 cui adde Cass., 7 dicembre 2018, n. 31732; Cass., 7 giugno 2018, n. 14782; Cass., 10 febbraio 2017, n. 3542).

## **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso; dichiara inammissibile il ricorso proposto avverso l'atto di diniego di definizione agevolata notificato il 10 luglio 2020; condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore dei controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in € 7.000,00 per compensi professionali ed € 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge.