Civile Ord. Sez. 5 Num. 31013 Anno 2022
Presidente: SORRENTINO FEDERICO
Relatore: CORTESI FRANCESCO
Data pubblicazione: 20/10/2022

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso n. 20846/2014, proposto da:

ARMELLINI ALESSANDRA e **ROMALDINI LAURA**, in qualità di eredi di Renato Armellini e Pierannibale Armellini, rappresentate e difese, per procura in calce al ricorso, dagli Avv.ti EDOARDO BELLI CONTARINI, LEONARDO LAVIOLA e DANIELA CUTARELLI, ed elettivamente domiciliata presso il loro studio, in Roma, VIA SICILIA N. 66

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *p.t.,* legale rappresentante, domiciliata in Roma, VIA DEI PORTOGHESI, N.

12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende

- controricorrente –

e nei confronti di

ARMELLINI ANGIOLA e **ARMELLINI FRANCESCA** in qualità di eredi di Renato Armellini e Pierannibale Armellini

- litisconsorti necessarie –

avverso la sentenza n. 2791/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA CENTRALE DI ROMA, depositata il 19 giugno 2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio dell'11 ottobre 2022 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

Rilevato che:

1. Il 16 dicembre 1981 il Ministero delle Finanze – Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Roma - notificò a Renato Armellini un avviso di accertamento con il quale, previa rideterminazione del reddito imponibile per l'anno 1975 ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, riprendeva a tassazione ai fini Irpef e Ilor il maggior reddito accertato per i rispettivi importi di £ 1.000.602.000 e £ 147.898.000, applicando sanzioni per £ 2.297.940.000.

Gli avvisi vennero impugnati dal contribuente innanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Roma, che respinse il ricorso.

Il successivo gravame, proposto innanzi alla Commissione di secondo grado, fu parzialmente accolto, con rideterminazione in difetto del reddito complessivo e riduzione degli importi dovuti in misura corrispondente.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2. La sentenza di secondo grado fu impugnata innanzi alla Commissione tributaria centrale di Roma, con separati atti di gravame, tanto dal contribuente quanto dall'Ufficio.

Il 18 agosto 1983, pendente il giudizio, si verificò la morte di Renato Armellini.

Si costituì in giudizio la figlia del predetto, Angiola Armellini, la quale diede atto del fatto che il 3 novembre 1993 gli altri chiamati Laura Romaldini, Alessandra, Francesca e Pierannibale Armellini avevano accettato l'eredità con beneficio di inventario, al che essa pure aveva provveduto con successiva dichiarazione del 10 gennaio 1994.

Nel medesimo atto di costituzione, Angiola Armellini espose gli sviluppi della successione del proprio dante causa, rilevando in particolare che il 12 giugno 1997 si era formato lo stato di graduazione, donde aveva avuto luogo la distribuzione delle somme tra i debitori dell'attivo, senza alcun residuo per le passività non soddisfatte.

Decidendo sulle contrapposte impugnazioni, la Commissione tributaria centrale rigettò quella della parte privata, ritenendo «l'irrilevanza in punto di diritto degli accadimenti sopravvenuti ai fatti di causa» e «infondate le censure rispetto alla motivazione della sentenza impugnata, che ha correttamente elencato i motivi dell'accertamento sintetico-induttivo effettuato dall'ufficio accertatore»; per contro, accolse il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, osservando che il destinatario dell'avviso non aveva offerto elementi di prova contraria idonei a vincere le risultanze dell'accertamento induttivo.

3. Avverso detta sentenza hanno proposto ricorso per cassazione Alessandra Armellini e Laura Romaldini, articolando

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quattro motivi, illustrati da successiva memoria. L'Amministrazione ha resistito con controricorso.

All'udienza del 24 febbraio 2021 il Collegio, ritenuta la sussistenza di un'ipotesi di litisconsorzio necessario, ha ordinato l'integrazione del contraddittorio nei confronti delle altre eredi del contribuente, Angiola e Francesca Armellini, avuto riguardo al fatto che, nelle more, era deceduto anche Pierannibale Armellini, lasciando come uniche eredi le stesse chiamate e le ricorrenti.

Considerato che:

1. Con il primo motivo è denunziata violazione e falsa applicazione degli artt. 2, 3, 8 e 25 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Le ricorrenti sostengono che, nel confermare l'originario avviso di accertamento, la sentenza impugnata non avrebbe tenuto conto del fatto che esso conteneva l'imposizione di sanzioni, non trasmissibili agli eredi dell'obbligato ai sensi degli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 472/1997, affermativi del cd. principio di personalità.

Aggiungono che l'art. 3, comma 3, del citato decreto dispone, per il caso di successione di norme sanzionatorie nel tempo, che si applichi quella più favorevole all'obbligato; in tal senso, osservano che la previsione di cui all'art. 8 avrebbe introdotto una disciplina più favorevole rispetto a quella di cui al previgente art. 3, secondo comma, della l. 7 gennaio 1929, n. 4, che prevedeva una sanzione civile — come tale trasmissibile agli eredi — e che essa sarebbe pertanto applicabile al giudizio in corso anche dal giudice *ex officio*.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2. Con il secondo motivo è dedotta nullità della sentenza ex art. 360, comma primo, num. 4, cod. proc. civ., per violazione degli artt. 24 e 111 Cost. e 6 CEDU.

Secondo le ricorrenti, la decisione impugnata, nel ritenere irrilevanti ai fini di causa le vicende ereditarie dell'originario contribuente, avrebbe «*costretto gli eredi a proporre un nuovo e defatigante giudizio avente ad oggetto medesimo* petitum *e* causa petendi», con grave ed evidente pregiudizio al principio di ragionevole durata del processo.

3. Il terzo motivo denunzia violazione degli artt. 490 cod. civ., 46 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Le ricorrenti si dolgono del fatto che la sentenza impugnata non abbia attribuito alcun rilievo al fatto che esse hanno accettato l'eredità del proprio dante causa con beneficio di inventario, con conseguente limitazione della loro responsabilità al valore del *relictum* anche in relazione ai debiti erariali.

4. Infine, con il quarto motivo, le ricorrenti deducono nullità della sentenza in relazione agli artt. 100 cod. proc. civ., 46 del d.lgs. n. 546/1992 e 39 del d.P.R. n. 636/1972, evidenziando che, per le stesse ragioni di cui alla precedente censura, il giudice *a quo* avrebbe omesso di rilevare che l'Amministrazione non aveva più alcun interesse ad un provvedimento confermativo delle proprie ragioni, essendosi pacificamente esaurito l'attivo ereditario sul quale potevano soddisfarsi le pretese erariali.

Al riguardo, le ricorrenti richiamano il consolidato orientamento giurisprudenziale che impone la verifica della sussistenza dell'interesse alla decisione anche al momento in cui quest'ultima viene resa, con conseguente necessaria valutazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di tutti i fatti sopravvenuti rispetto al momento dell'introduzione della lite.

5. Il primo motivo è fondato.

La regola della intrasmissibilità delle sanzioni amministrative agli eredi – affermata dall'art. 8 del d.lgs. n. 472/1997 – è applicabile, a norma del successivo art. 25, a tutti i giudizi in corso alla data di entrata in vigore della norma (1° aprile 1998) e alle violazioni commesse anteriormente alla vigenza del sistema sanzionatorio delineato dal medesimo decreto (per tutte v. Cass. n. 1854/2000; conformi Cass. n. 25644/2018, Cass. n. 21326/2006).

Tale regola appare espressiva del principio della responsabilità personale, specificamente codificato nell'art. 2 del d.lgs. n. 472/1997; e, a tale riguardo, questa Corte ha ripetutamente affermato che essa afferma un principio di ordine generale, che opera indipendentemente dal fatto che la sanzione sia stata già irrogata con provvedimento definitivo, avendo il legislatore stabilito in modo chiaro che il credito erariale nascente da una violazione delle leggi tributarie riferibile a persona fisica si estingue con la morte dell'autore della violazione, alla quale consegue il venir meno dell'interesse dell'Amministrazione finanziaria a resistere all'eventuale ricorso proposto sul punto dal contribuente (cfr. Cass. n. 27188/2022; Cass. n. 25529/2021; in precedenza, Cass. n. 18862/2005; Cass. n. 8097/2003; Cass. n. 2080/2000).

La sentenza impugnata è dunque errata nella parte in cui ha confermato la pretesa erariale relativa alle sanzioni nei confronti delle eredi del contribuente.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6. Ragioni di priorità logica consigliano, poi, di procedere allo scrutinio del terzo e del quarto motivo, che vanno esaminati congiuntamente in quanto connessi.

Entrambe le censure, infatti, afferiscono al tema dell'opponibilità all'erario dell'avvenuta accettazione dell'eredità con beneficio di inventario da parte degli eredi del contribuente destinatario di un atto impositivo.

6.1. Il tema è stato oggetto di alcune pronunzie di questa Corte, che hanno affermato principi ai quali il collegio intende dare continuità.

Occorre premettere, sul punto, che l'art. 490 cod. civ. attribuisce al beneficio di inventario l'effetto di tenere distinto il patrimonio del defunto da quello dell'erede, cosicché quest'ultimo non è tenuto al pagamento dei debiti ereditari e dei legati oltre il valore dei beni a lui pervenuti; pertanto, l'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario non determina di per sé sola il venir meno della responsabilità patrimoniale degli eredi, dei quali fa unicamente sorgere il diritto a non risponderne *ultra vires hereditatis*.

6.2. Logico corollario di tale impostazione sul terreno dei debiti erariali è la necessaria distinzione fra l'ipotesi in cui la pretesa dell'amministrazione sia fatta valere con avviso di accertamento e quella in cui la stessa consegua ad una notifica di cartella di pagamento.

Solo nel primo caso, infatti, l'amministrazione identifica il soggetto legittimato passivo e l'importo che si ritiene debba essere corrisposto; l'avviso di accertamento, dunque, tende ad identificare nell'erede il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria già sussistente nei confronti del *de cuius* ed individua

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l'entità del debito tributario che, per effetto del fenomeno successorio, viene ora a gravare sull'erede.

Pertanto, l'eventuale contestazione, da parte di quest'ultimo, dell'avvenuta accettazione dell'eredità con beneficio di inventario e, quindi, l'invocazione della limitazione della propria responsabilità entro il perimetro del patrimonio ereditario, non attiene al giudizio con il quale si contesta la legittimità della pretesa fatta valere con l'avviso di accertamento; la natura del giudizio tributario è infatti «oppositiva di manifestazioni di volontà fiscali "esternate" al contribuente, senza cioè che possa farsi luogo a preventive azioni di accertamento negativo del tributo» (cfr. Cass. n. 22571/2021; v. anche Cass. n. 6610/2013, Cass. Sez. U. n. 6070/2013).

6.3. Giova al riguardo, pertanto, ribadire il seguente principio di diritto: "l'accettazione con beneficio di inventario da parte degli eredi non preclude all'amministrazione finanziaria di accertare l'obbligazione tributaria del *de cuius* e, quindi, l'*an* ed il *quantum debeatur*, fermo restando che la pretesa esecutiva dovrà essere compiuta tenendo conto, eventualmente, della responsabilità *intra vires* degli accettanti".

6.4. Su tali basi, pertanto, il terzo ed il quarto motivo di ricorso — in quanto volti ad opporre alla pretesa accertativa dell'amministrazione l'intervenuta accettazione con beneficio di inventario da parte degli eredi del contribuente — non sono fondati.

7. Consegue l'infondatezza anche del secondo motivo di ricorso, che postula la violazione del canone di ragionevole durata del processo da parte del giudice *a quo* quando, invece, quest'ultimo ha operato una corretta valutazione delle rispettive

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

allegazioni in relazione alla natura del contenzioso sull'atto impositivo, demandando ogni ulteriore questione circa l'esecuzione della pretesa erariale all'apposita sede giudiziale.

8. In conclusione, il ricorso va accolto limitatamente al primo motivo.

Non occorrendo ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente limitatamente alla pretesa concernente le sanzioni.

La parziale soccombenza delle ricorrenti costituisce valida ragione di integrale compensazione delle spese della presente fase di legittimità. Possono essere integralmente compensate anche le spese del merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, rigettando i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente limitatamente alla pretesa erariale concernente le sanzioni. Spese processuali compensate.

Così deciso in Roma, l'11 ottobre 2022.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale