

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 12 luglio 2005, n. 14686

Fatto

L'Ufficio Registro e Successioni di Firenze, in data 2-1-96, notificava nei confronti del signor A. P. l'avviso di liquidazione, quale erede, con riferimento alla denuncia di successione del Notaio C. C. A., deceduto il 26-12-94.

Avverso tale avviso l'A. proponeva opposizione; lamentava che la liquidazione di un'imposta più gravosa di quella dovuta era conseguente all'errore consistito nell'attribuire al compendio ereditario a lui afferente (determinato in complessive Lire 1.167.950.655, invece che in Lire 1.061.764.613) oltre alla quota del 50%, pari a Lire 108.185.655, delle somme a credito del de cuius in un conto corrente bancario n. xxx esistente presso la C. D. R. D. F., anche l'altra quota del 50%, trasferita alla legataria P. B., collaboratrice di studio del Notaio, cointestaria del conto; rilevava, anche, che l'Ufficio non aveva ammesso al passivo della successione debiti dello stesso Notaio per complessive Lire 27.293.863, pagati post mortem, in relazione a lavori ordinati dallo stesso de cuius prima della morte improvvisa e consistiti nel riadattamento e sistemazione dell'appartamento in cui veniva svolta l'attività professionale di Notaio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, con la sentenza n. 313/08/96 del 12-12-96, respingeva il ricorso; in ordine al primo punto, veniva richiamato l'art. 11, co. 2°, D.Lgs. n. 346/90, secondo cui, stante l'operatività della presunzione di appartenenza esclusiva al defunto, l'intero importo depositato sul conto corrente all'apertura della successione doveva comprendersi nell'attivo ereditario, con la conseguenza che al pagamento dell'imposta di successione su quell'importo sarebbe stato, comunque, tenuto l'erede universale; in ordine al secondo punto, veniva rilevata la carenza di scritti, aventi data certa, anteriori all'apertura della successione, dai quali risultasse l'esistenza dei debiti del de cuius.

Il contribuente proponeva gravame, in relazione alla prima statuizione, deduceva che la presunzione fiscale di appartenenza esclusiva al de cuius dei conti correnti bancari cointestati con eredi e legatari mirava ad evitare che alcuni cespiti siano sottratti all'imposizione, ma non poteva modificare l'appartenenza di tali cespiti sotto il profilo civilistico; in relazione alla seconda statuizione, evidenziava che i limiti per la deduzione delle passività, previsti dagli artt. 21-24 D.Lgs. n. 346/90, non impediscono all'Ufficio, soprattutto per i debiti di lieve entità, di tenerne conto, purché risulti aliunde che le obbligazioni relative erano state contratte da de cuius ed eseguite prima dell'apertura della successione.

L'Ufficio non si costituiva.

La Commissione Tributaria Regionale, con la sentenza in epigrafe, accoglieva parzialmente l'appello. Veniva così motivato: era fondata la doglianza attinente al primo punto, in quanto la necessità della prova contraria di cui al co. 2° dell'art. 11 D.Lgs. n. 346/90 era da porsi in relazione alla esigenza di accertare, con rigore, le ipotesi in cui la quota cointestata può essere sottratta all'imposizione fiscale, esigenza che nella specie non ricorre; invece, non meritava censura la statuizione circa la inammissibilità al passivo ereditario dei debiti del de cuius pagati dal ricorrente, essendo corretto il richiamo della necessità di atti scritti di data certa anteriore alla apertura della successione, non potendosi condividere l'assunto dell'appellante secondo cui l'art. 20, disponendo che la deduzione delle passività è ammessa "alle condizioni e nei limiti di cui agli artt. da 21 a 24" lascerebbe adito anche ad altre condizioni, quando possa ragionevolmente desumersi l'insorgenza del debito a carico del de cuius. Perciò, in parziale accoglimento dell'appello del contribuente, disponeva la riconduzione all'asse ereditario dell'intero importo del conto corrente e l'assoggettamento del 50% dello stesso all'imposta di

successione prevista per il legato; confermava nel resto la sentenza impugnata, con compensazione delle spese.

Per la cassazione di questa decisione l'Amministrazione Finanziaria ha proposto ricorso, notificato il 3-8-1999, con l'articolazione di un solo complesso motivo.

Il contribuente ha resistito con controricorso e ricorso incidentale, notificato il 20-10-1999, affidato quest'ultimo ad un solo motivo.

Diritto

- 1 - L'Amministrazione Finanziaria ricorrente ha dedotto la violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 11 D.Lgs. 31-10-1990, n. 346, in relazione all'art. 360 n. 3 e 5 c.p.c.. In modo specifico, rilevava che: era pacifico che il conto corrente in oggetto fosse cointestato alla P. e che questa era legataria di un immobile caduto in successione; l'art. 7 citato disponeva che l'imposta di successione è determinata mediante applicazione delle aliquote indicate nella tabella a) delle tariffe al valore globale dell'asse ereditario e se vi sono più eredi e legatari l'imposta è ripartita fra loro in proporzione al valore delle rispettive quote di eredità e dei rispettivi legati; nel caso di specie, il citato art. 11 stabilisce che le quote cointestate dei depositi di conti correnti bancari si considerano uguali, se non risultano diversamente determinate, e se i cointestari sono eredi o legatari, i beni ed i diritti, salvo prova contraria, si considerano appartenenti esclusivamente al defunto; tenuto conto di tali norme, la Commissione Tributaria Regionale non poteva ritenere tali somme un legato e, quindi, soggetto all'imposta liquidata a carico del legatario; ostavano a questa conclusione sia l'art. 11 che attribuisce al patrimonio ereditario il conto corrente intestato al de cuius ed al legatario, sia l'art. 7 che definisce l'imposta di successione come una imposta unitaria applicata al valore globale dell'asse ereditario, sia la necessità che qualsiasi disposizione di legato sia riconducibile ad una espressa volontà del testatore in tal senso, sia l'assenza di qualsiasi prova o attestazione in senso contrario, pure ammessa dall'art. 11, volta a dimostrare che i somme depositate sul conto corrente derivassero dai proventi propri della cointestaria; sotto questo profilo, la decisione era lacunosa ed erronea in punto di motivazione, in quanto l'individuazione di un ulteriore legato non aveva alcun supporto logico, oltre che giuridico.

- 2 - Il controricorrente A., oltre a sostenere l'infondatezza del motivo di ricorso attinente specificamente al conto corrente bancario, proponeva ricorso incidentale diretto ad ottenere l'annullamento "in parte qua" della decisione concernente la ritenuta inammissibilità al passivo ereditario dei debiti del de cuius, dalla Commissione Tributaria Regionale affermata per non poter condividere l'assunto dell'appellante, secondo cui la norma dell'art. 20 D.Lgs. n. 346/90 lascerebbe adito, al fine della ammissione delle passività, ad altre condizioni, quando possa ragionevolmente desumersi l'insorgenza del debito a carico del de cuius. In particolare, il ricorrente in via incidentale riproponeva la censura di violazione e falsa applicazione dell'art. 21 e delle altre disposizioni che disciplinano le passività deducibili ex D.Lgs. 31-10-90. L'A. deduceva specificamente che i lavori di riadattamento e sistemazione dell'appartamento in Firenze, adibito dal Notaio a studio professionale, erano stati ordinati dal de cuius ed eseguiti prima della morte per l'importo complessivo di Lire 26.212.063, come risultante dalla documentazione allegata all'istanza di ammissione al passivo, somma pagata dall'erede in epoca successiva all'apertura della successione; l'Ufficio aveva motivato il diniego di ammissione di tali debiti e di altri debiti, evidenziando nell'avviso di liquidazione impugnato che, trattandosi di debiti nei confronti di prestatori d'opera, mancava il titolo avente data certa anteriore all'apertura della successione; questa tesi dava una interpretazione restrittiva dell'art. 21 co. 1° che portava ad escludere dall'ammissione al passivo di tutti i debiti di limitata consistenza, mentre una interpretazione logica ed equa non doveva portare ad escludere dal passivo i debiti di lieve entità, purché risulti aliunde che le obbligazioni relative sono state contratte dal de cuius ed eseguite prima

dell'apertura della successione e tanto, nella specie, risultava dalla documentazione allegata; questa doveva essere, comunque, esaminata e valutata come mezzo probatorio da assimilarsi ai debiti inerenti all'esercizio di attività di impresa, in quanto connessi all'esercizio di una particolare attività professionale quale quella notarile.

- 3 - Preliminarmente i ricorsi devono essere riuniti d'ufficio, ai sensi degli artt. 62 co. 2° D.Lgs. n. 546/92 e 335 c.p.c., in quanto proposti contro la stessa sentenza, stanti evidenti ragioni di connessione soggettiva ed oggettiva.

Il ricorso principale è fondato in base all'esegesi letterale delle norme regolatrici della fattispecie (D.Lgs. 31-10-1990, n. 346).

Ai fini della determinazione della imposta di successione occorre fare riferimento al "valore globale netto dell'asse ereditario" (art. 7, co. 1°, prima parte) e, concorrendo eredi e legatari, veniva "ripartita tra loro, in proporzione al valore delle rispettive quote di eredità e dei rispettivi legati" (art. 7, co. 1°, seconda parte).

Il successivo art. 11 poneva una "presunzione di appartenenza all'attivo ereditario". va puntualizzato che nel caso di conto corrente bancario cointestato - come nel caso che ci occupa - "le quote di ciascuno si considerano uguali se non risultano diversamente determinate" (art. 11, co. 2°, prima parte). Tuttavia, va tenuto presente che la P., cointestaria del conto, era anche legataria. Questa situazione rendeva operante la previsione successiva, secondo cui "salvo prova contraria valeva la presunzione di appartenenza esclusiva al defunto", previsione che non si applicava in caso di cointestazione al coniuge (art. 11, co. 2°, seconda parte).

Orbene, non ricorrendo quest'ultima ipotesi e non essendo stata fornita "prova contraria", operava pienamente la presunzione di esclusiva appartenenza al de cuius.

Ne conseguiva che l'intero conto entrava a formare l'asse ereditario, si cui andava determinata l'imposta, determinata nella sua unitarietà, fondata sul valore globale dell'asse e ripartita proporzionalmente - nella fattispecie - al valore del legato.

- 4 - Il ricorso incidentale è destituito di fondamento.

Le norme sulle "passività deducibili", attesa la loro natura, vanno interpretate in senso rigorosamente restrittivo.

Le passività deducibili dovevano essere riferite a "debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione" (art. 20, co. 1°) e la deduzione era "ammessa alle condizioni e nei limiti di cui agli articoli da 21 a 24" (co. 2°).

Si impone già un primo rilievo in ordine all'effettiva esistenza dei debiti alla data di apertura della successione e cioè della morte del Notaio, in quanto i lavori erano stati eseguiti dopo la morte.

Si aggiunga che tali debiti non risultavano da "atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione", secondo quanto prescritto dall'art. 21, co. 1°, per cui veniva già meno la condizione di deducibilità del debito.

Peraltro, tenuto conto che si trattava dell'importo di Lire 26.212.063, non può aderirsi alla tesi del debito di limitata consistenza, dal momento che bisogna riferirsi al 1994, essendo il Notaio C. deceduto il 26-12-1994.

Senza tacere, a quest'ultimo riguardo, che pare introdursi una valutazione in "fatto", inammissibile in sede di legittimità.

- 5 - In definitiva, previa riunione, il ricorso principale va accolto ed il ricorso incidentale deve essere disatteso.

L'impugnata decisione va, quindi, cassata in relazione al ricorso accolto, con rinvio ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana. Il giudice di rinvio provvederà anche in ordine alle spese della presente fase.

P.q.m.

La Corte riunisce i ricorsi. Accoglie il ricorso principale. Rigetta il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto. Rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della C.T.R. della Toscana.