Cass. 8.11.2022 n. 32775

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 3747/2014 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliato in ROMA [Omissis], presso lo studio dell'avvocato AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO ([Omissis]) che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato
- ricorrente -
- controricorrente del successivo -
contro
B.E., B.G., B.R., B.S., elettivamente domiciliati in ROMA [Omissis], presso lo studio dell'avvocato [Omissis] rappresentati e difesi dagli avvocati [Omissis],
ricorrenti e controricorrenti incidentali
E
AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GORIZIA
- intimata -
avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. TRIESTE n. 64/2013 depositata il 08/07/2013.
Cui è riunito il ricorso iscritto al n. 20779/2014 R.G. proposto da:
B.E., B.G., B.R., B.S., elettivamente domiciliati in ROMA [Omissis], presso lo studio dell'avvocato [Omissis] rappresentati e difesi dagli avvocati [Omissis]
- ricorrenti -
- controricorrenti all'incidentale -
contro
AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliato in ROMA [Omissis], presso lo studio dell'avvocato AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO ([Omissis]) che lo rappresenta e difende
- controricorrente e ricorrente incidentale -
nonchè
contro
AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GORIZIA, AGENZIA DELLE ENTRATE
- intimata -
Avverso la sentenza 25/1/2014 del 20/1/2014 della Commissione Tributaria Regionale di Trieste
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/09/2022 dal Consigliere [Omissis]; udita la requisitoria del P.G. che ha concluso per l'accoglimento del ricorso avverso il diniego di condono;
udito l'avv. [Omissis]
[Omissis]

ESPOSIZIONE DEI FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato ad unico motivo, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del

Friuli Venezia Giulia aveva respinto l'appello erariale avverso la sentenza n. 89/02/2011 della Commissione Tributaria Provinciale di Gorizia, che aveva accolto il ricorso proposto dai coeredi B. avverso avviso di liquidazione ed irrogazione delle sanzioni ad essi notificato agli eredi B. in relazione alla dichiarazione integrativa del 22/11/2007, relativa alla dichiarazione di successione di G.B., deceduto il 12.4.1994, integrazione resasi necessaria a seguito della sentenza della Corte d'Appello di Trieste con la quale venivano accertati sopravvenienze ereditarie derivate dalla predetta decisione che riconosceva crediti del defunto B. oggetto di giudizio introdotto in epoca antecedente al decesso.

Immediatamente dopo la notifica dell'avviso di liquidazione, gli eredi B. presentavano istanza di autotutela per l'annullamento dell'avviso, eccependo la violazione degli artt. 33 e 34 DLgs. n. 346/90 per avere l'Ufficio proceduto alla rettifica della dichiarazione di successione, per la quale era consentita solo la liquidazione, non essendo la prima dichiarazione affetta da errore alcuno; nonché per aver applicato aliquote di imposta vigenti all'apertura della successione anziché quelle più favorevoli introdotte dalla L. n. 342/2000.

L'Agenzia delle Entrate accoglieva la prima delle doglianze, riportando tutti i valori dichiarati ai dati indicati nella dichiarazione integrativa confermando invece l'entità delle aliquote applicate dall'ufficio.

La CTP di Gorizia dove erano state proposte le medesime doglianze accoglieva il ricorso delle contribuenti, dichiarando applicabile l'aliquota del 4% vigente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa.

Proposto appello da parte dell'amministrazione finanziaria e gravame incidentale da parte degli eredi per l'omessa pronuncia sull'estinzione del giudizio, la CTR del Friuli, confermava la sentenza impugnata in punto di aliquote e respingeva l'appello incidentale avente ad oggetto la richiesta estinzione del giudizio.

Le contribuenti resistono con controricorso, proponendo ricorso incidentale; con istanza, datata 19.1.2021 le eredi chiedevano la riunione al giudizio n. RG 20779/2014 con il quale avevano impugnato l'avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni - emesso in sede di autotutela sostitutiva - a mezzo del quale l'Ufficio liquidava le imposte per euro 868.561,91, sostituendo il precedente avviso per euro 1.602.852,03, avviso.

In detto giudizio, la CTP di Gorizia dichiarava inammissibile il ricorso, trattandosi di provvedimento di autotutela parziale non impugnabile.

Proposto appello, la CTR del Friuli respingeva il gravame compensando le spese di lite.

Le contribuenti propongono ricorso per cassazione avverso la sentenza n. 25/1714 depositata il 20.1.2014 (Rg 20779/14).

L'Agenzia delle Entrate si è difesa con controricorso, proponendo ricorso incidentale, cui replicano le coeredi, anche con memorie difensive avverso la requisitoria scritta del P.G..

Nelle more di questo ultimo giudizio, le ricorrenti hanno depositato istanza di definizione agevola ex art. 6 DL n. 119/2018, allegando la quietanza di pagamento avente ad oggetto l'importo di 37.013,10 in relazione all'avviso di liquidazione n. [Omissis] emesso in se di autotutela.

Il diniego di definizione emesso dall'Agenzia veniva impugnato con ricorso dalle contribuenti; mentre nel primo giudizio le stesse instavano per la declaratoria di cessazione del giudizio per non avere la parte interessata - l'Agenzia ricorrente - avanzato istanza di trattazione della lite ai sensi dell'art. 13 del DL citato.

Il P.G. ha concluso nel senso della declaratoria di cessazione della materia del contendere

per entrambi i giudizi, previa loro riunione, ritenendo ammissibile il ricorso avverso il diniego di definizione agevolata, l'accoglimento del ricorso incidentale.

ESPOSIZIONE DELLE RAGIONI DI DIRITTO

1. I ricorsi, seppur relativi a sentenze diverse, riguardano l'impugnazione di due decisioni, la prima n. 64/07/13 che ha annullato l'avviso di rettifica e liquidazione avente ad oggetto l'imposta di registro concernente la dichiarazione integrativa di successione, ritenendo applicabile l'aliquota vigente all'epoca della presentazione della dichiarazione integrativa di successione; la seconda n. 25/14 che ha rigettato il ricorso, essendo già intervenuta con sentenza - sebbene non passata in giudicato - sulla medesima questione la CTR del Friuli.

Con il primo ricorso - n. RG 3747/14 - l'Agenzia delle Entrate ricorre avverso la sentenza della CTR Friuli che aveva ritenuto invece applicabile l'aliquota vigente all'epoca della presentazione della dichiarazione (4%), annullando quindi l'avviso.

Con il secondo ricorso - n. RG 20779/2014 - le contribuenti impugnano la sentenza n. 25/01/14 che ha respinto l'appello proposto avverso la prima decisione, la quale aveva dichiarato l'inammissibilità del ricorso in quanto proposto avverso atto di annullamento parziale.

Con detto secondo avviso - emesso in sede di autotutela - l'ente finanziario aveva rettificato la base imponibile utilizzando i valori dichiarati dalle coeredi nella dichiarazione di successione ed accoglieva parzialmente la richiesta di annullamento, confermando l'aliquota applicata del 27%.

2. Alla luce della evidente connessione tra le cause, si dispone la riunione ex art. 274 c.p.c. dei ricorsi nn. 3747/14 e n. 20779/14 sotto il numero più antico di ruolo, in base al principio generale secondo cui il giudice può ordinare la riunione in un solo processo di impugnazioni diverse, oltre che nei casi espressamente previsti, anche ove ravvisi in concreto - come nella specie appare del tutto evidente - elementi di connessione tali da rendere opportuno, per ragioni di economia processuale, il loro esame congiunto (Cass. SS.UU. n. 18050 del 2010; Cass. n. 201514/2016; Cass. n. 8766/2017).

RICORSO RG. 3747/2014

3. Con l'unico motivo di ricorso, l'amministrazione finanziaria lamenta la violazione degli artt. 69, comma 15, L. 342/2000 e 33 DLgs. 346/90, in relazione all'art. 360, comma 3, c.p.c.; per avere la Regionale ritenuto applicabile alla dichiarazione integrativa di successione relativa a crediti ulteriori accertati e dichiarati nell'anno 2007 l'aliquota più favorevole introdotta con L. 342/2000, considerando la sopravvenienza ereditaria come una nuova successione, soggetta alle contenute nella L. n. 342/2000, vigente sino al 25 ottobre 2001 (in quanto abrogata l'imposta di successione con L. n. 383/2001), anziché applicare le disposizioni vigenti alla data di apertura di successione.

4. Con ricorso incidentale, le contribuenti lamentano la nullità della sentenza per violazione dell'art. 46 DLgs. n. 546/92, ai sensi dell'art. 360, n. 4, c.p.c. nonché per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio ex art. 360, n. 5, c.p.c., ovvero insufficiente e contraddittoria motivazione (ex art. 360, n. 5, c.p.c.); per avere il decidente omesso di dichiarare l'estinzione del giudizio in seguito all'emanazione da parte dell'ufficio del provvedimento di autotutela sostitutiva, con il quale, a loro avviso, l'agenzia aveva totalmente annullato il primo avviso di liquidazione.

5. Con il primo motivo di ricorso principale, si lamenta la nullità della sentenza o del procedimento (art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.) per violazione del principio del non liquet, non essendosi la Regionale pronunciata sulla natura del provvedimento impugnato, la quale costituiva l'oggetto del procedimento. Lamentano le ricorrenti, inoltre, l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui afferma il passaggio in giudicato di altra sentenza della Commissione tributaria regionale per il Friuli Venezia Giulia (sentenza n. 64 dell'8.7.2013), la quale aveva stabilito l'aliquota da applicarsi alla dichiarazione integrativa di successione; censurano inoltre l'erronea decisione determinata dal fatto che l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione avverso detta pronuncia, la quale peraltro, concerne il primo avviso di liquidazione e non quello emesso, in sede di autotutela "sostitutiva", dall'ente finanziario, insistendo sulla qualificazione dell'atto opposto come appunto atto di autotutela sostitutiva fondato sul riconoscimento parziale delle ragioni delle ricorrenti.

6. Con il secondo motivo di ricorso principale si lamenta violazione o falsa applicazione di legge (art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.), segnatamente degli artt. 2 e 19, DLgs. 31.12.1992, n. 546; nonché dell'art. 27, comma 2, DLgs. 31.10.1990, n. 346, oltre all'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti (art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c.) ovvero omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione; per avere la Commissione tributaria regionale a qua erroneamente attribuito all'avviso di liquidazione impugnato la natura di atto di mero annullamento parziale del precedente avviso di liquidazione, anziché la natura di nuovo avviso di liquidazione, emesso al di là dei termini di decadenza.

7. Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate si duole della regolamentazione delle spese processuali.

RICORSO AVVERSO DINIEGO DI CONDONO

8. Assume carattere pregiudiziale l'esame del ricorso proposto dalle contribuenti avverso il diniego di condono, intervenuto nella pendenza del giudizio di cassazione avverso la sentenza di appello n. 25/2014.

8.1 II motivo è destituito di fondamento.

Nel caso in esame, durante la sospensione del processo pendente davanti alla Corte di Cassazione, risulta che l'Amministrazione, in data 24/2/2020, ha tempestivamente notificato il diniego alla definizione agevolata e che la parte ha notificato il ricorso avverso detto diniego in data 24/6/2020 e dunque tempestivamente tenuto conto della sospensione ex DL n. 18/2020.

Tuttavia, il ricorso deve essere respinto perché il diniego di condono risulta legittimo e giustificato dalla erronea procedura di definizione seguita dalle contribuenti, le quali hanno calcolato l'importo dovuto ai fini della definizione non sulla base di quanto recato nell'atto opposto, ma sulla scorta della minor somma determinata dalla CTP.

La somma dovuta per la definizione {importo lordo dovuto'') è costituita, difatti, da tutti gli importi richiesti con l'atto impugnato, nella misura in cui sono stati contestati nel ricorso proposto in primo grado - con esclusione delle sole sanzioni amministrative collegate al tributo - nonché dagli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, calcolati dalla data di notifica dell'atto impugnato fino al sessantesimo giorno successivo.

9. Il ricorso proposto dall'amministrazione (Rg 3747/14) è fondato.

9.1 In primo luogo, occorre premettere che il DLgs. 31 ottobre 1990, n. 346, stabiliva per la presentazione della dichiarazione di successione un unico termine di sei mesi, avente però differenti decorrenze: rispettivamente, dalla data di apertura della successione, in forza dell'art. 31, comma 10; dalla data della rinunzia o dell'evento di cui all'art. 28, commi 5 e 6 ovvero "dalla diversa data in cui l'obbligato dimostri di averne avuto notizia", in forza del comma 2 dello stesso art. 31. Dunque, in base alla corretta applicazione della disciplina regolatrice della materia, il termine (unico semestrale) per la presentazione della dichiarazione sostitutiva o integrativa trovava come dies a quo non la data di apertura della successione, bensì la diversa data dell'evento di cui all'art. 28, comma 6, o dell'evento che aveva comportato il mutamento della devoluzione dell'eredità (Cass. n. 593 del 1986; Cass. n. 6607 del 2011).

Il secondo comma, lett. f), dell'art. 31 DLgs. 31 ottobre 1990 n. 346 [(di contenuto identico a quello della lett. e) dell'art. 39 DPR 26 ottobre 1972 n. 637], fissa il dies a qua di decorrenza del termine (indicato nel primo comma) per la presentazione della dichiarazione di successione nella "data delle sopravvenienze di cui all'art. 28, comma 7", quindi in quella delle "sopravvenienze ereditarie".

Il senso logico dell'espressione legislativa "sopravvenienza ereditaria" - ontologicamente diversa dalla sopravvenienza di un evento che dà luogo ad un mutamento della devoluzione dell'eredità (in ordine al quale evento cfr. Cass., trib., 28 marzo 2008 n. 8033) - si trae univocamente dalla considerazione della funzione, integrativa della disposizione dell'art. 29 del medesimo DLgs. ("contenuto della dichiarazione"), svolta dalla stessa: la norma, infatti, impone ai medesimi "soggetti" (indicati nell' art. 36 quali "obbligati al pagamento dell' imposta") di dichiarare non solo le attività ("beni e diritti" ex art. 29) esistenti al momento dell' apertura della successione mortis causa ma anche tutte quelle che sopravvengano a tal momento, sempre che possano considerarsi "ereditarie", ovverosia di pertinenza del de cuius perché aventi fonte giuridica in un "titolo", facente capo allo stesso, esistente anteriormente alla sua morte. La "sopravvenienza" considerata dalla norma riflette unicamente quei "beni e diritti" che al momento della morte non fanno parte del patrimonio del defunto ma che giuridicamente vi entrano solo in seguito, che debbano considerarsi "ereditari" perché (tenuto conto del loro "titolo") comunque riferibili al dante causa, nonostante la sopravvenienza rispetto all'evento letale (Corte Suprema di Cassazione R.G. n. 17624/07; n. 1301/2007; n. 28692/2008; n. 409/2013).

9.2 Ebbene, ai sensi dell'art. 12 DLgs. 346/90 - norma sopravvissuta all'intervento della L. n. 342/90 e del DL n. 262/2006, entrato in vigore il 3.10.2006 - non concorrono a formare l'attivo ereditario i crediti contestati giudizialmente alla data di apertura della successione, fino a quando la loro sussistenza non sia riconosciuta con provvedimento giurisdizionale o con transazione. Il comma 6 dell'art. 28 del citato DLgs. recita "se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento, diverso da quelli indicati all'art. 13, comma 4, e dall'erogazione di rimborsi fiscali, che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa. Si applicano le disposizioni dei commi 1, 3 e 8."

Successivamente è stata introdotta la L. n. 342/2000, che, all'art. 69, abolisce la parte

patrimoniale dell'imposta, quella che gravava sul valore globale dell'asse ereditario netto, stabilendo che la base imponibile dovesse essere individuata nella quota di eredità o di legato fissando aliquote diverse. La norma prevede pure che "le disposizioni contenute nel presente articolo si applicano alle successioni per le quali il termine di presentazione delle relative dichiarazioni scade successivamente al 31 dicembre 2000 ed alle donazioni fatte a decorrere dal 10 gennaio 2001.

In seguito, l'art. 13 della L. n. 383/2001 ha soppresso l'imposta di successione e donazione con effetto dalle successioni aperte a decorrere dal 25 ottobre 2001.

L'art. 2, comma 48, del DL n. 262/2006 reintroduce l'imposta di successione e donazione con effetto per le successioni apertesi dal 3.10.2006.

10. La questione giuridica da risolvere è accertare se per le sopravvenienze ereditarie trovi applicazione l'aliquota di imposta vigente all'epoca dell'apertura della successione alla luce dell'art. 12 cit. ovvero l'aliquota di imposta (ridotta) vigente all'epoca in cui si sono verificati i presupposti per presentare la dichiarazione integrativa, tenuto conto che la L. 343/2000 trova applicazione alle successioni per le quali il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente al 31 dicembre 2000.

Ebbene, la lettera dell'art. 12 sembra far intendere che anche le sopravvenienze ereditarie trovano la fonte nel titolo facente capo al de cuius, esistente anteriormente alla sua morte, così dovendosi ritenere che, sebbene formatesi in epoca successiva all'evento letale, esse vadano a far parte della base imponibile con applicazione dell'aliquota originariamente prevista all'epoca dell'apertura della successione.

Se l'originaria disposizione sembra includere i crediti, accertati giudizialmente successivamente alla morte del de cuius, ab origine nell'attivo ereditario, ancorché non ancora liquidati al momento dell'apertura della successione, da tassare secondo la tariffa introdotta con il DLgs. n. 346/90, il disposto della L. n. 342/2000, che fa riferimento alle successioni per le quali il termine di presentazione delle dichiarazioni scade successivamente al 31 dicembre 2000 ha indotto la Regionale a considerare che le sopravvenienze ereditarie andassero ricondotte alla disciplina di cui alla normativa sopravvenuta.

10.1 Questa Corte ha già precisato che, in tema d'imposta di successione, le aliquote più favorevoli introdotte dall'art. 69, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, non si applicano a quei crediti che, giudizialmente contestati, al momento dell'apertura di una successione, precedente all'entrata in vigore del citato art. 69, siano stati riconosciuti solo in data successiva perché questi concorrono a formare l'attivo ereditario, non appena avvenga il loro riconoscimento con provvedimento del giudice o con transazione, sin dalla data dell'apertura della successione medesima. In tema d'imposta di successione, ai sensi dell'art. 12, comma 1, lettera d) del DLgs. n. 346 del 1990, il cui contenuto è già stato sopra trascritto comporta che il credito riconosciuto giudizialmente concorre a formare l'attivo ereditario, con effetto non già a far tempo dalla data del riconoscimento - che può intervenire anche a distanza di anni dall'apertura della successione - bensì "ab origine", cioè dalla data di detta apertura; ciò in quanto il credito, nel frattempo, può anche essere ritenuto insussistente, onde il legislatore ha reputato opportuno non computarlo nell'attivo fino a quando la sua sussistenza non sia accertata, ma, intervenuto l'accertamento, esso rientra nell'attivo ereditario ad ogni effetto (v. Cass. n. 6908 del 20.3.2013, Cass. n. 30755 del 30.12.2011, Cass. n. 14783 del 2011, Cass. n. 6908 del 20.3.2013).

Invero, l'art. 69, comma 15, L. n. 342/2000 (nella parte qui rilevante testualmente riportato in narrativa) pone quale dato scriminante a fini di disciplina intertemporale, non la "dichiarazione" a fini successori, ma la "successione" (il titolo successorio), seppur con riferimento alla data di scadenza del termine di relativa dichiarazione. Tanto premesso, deve rilevarsi che l'art. 12, lett. d), DLgs. n. 346/1990 stabilisce che "i crediti giudizialmente contestati alla data di apertura della successione concorrono a formare l'attivo ereditario quando la loro sussistenza è riconosciuta con provvedimento giurisdizionale o transazione, mentre l'art. 29, comma 1 lett. g), DLgs. n. 346/1990, sancisce che oggetto di denunzia in sede di originaria dichiarazione di successione sono anche crediti contestati giudizialmente, con l'indicazione degli estremi dell'iscrizione a ruolo della causa e delle generalità e residenza dei debitori". Dagli esposti rilievi emerge che i crediti giudizialmente contestati all'atto dell'apertura della successione - provvisoriamente esclusi dall'attivo ereditario (in quanto in certa qual misura aleatori) - concorrono a formarlo, non appena riconosciuti con provvedimento del giudice o con transazione, e lo fanno, non già a decorrere dalla data del riconoscimento, bensì ab origine, sin dalla data dell'apertura della successione, alla quale risale l'obbligo di relativa denunzia (cfr. Cass. n. 1518/96, Cass. n. 1143/96). Se ne inferisce che il credito dedotto in controversia riferendosi, per l'intero, all'originario titolo successorio, va, anche per la parte poi definitivamente accertata in via giudiziale ricollegato, ai sensi e per gli affetti della previsione di cui all'art. 69, comma 15, L. n. 342/2000, all'apertura della successione ed alla scadenza del termine di relativa dichiarazione. Alla stregua delle considerazioni che precedono, s'impone l'accoglimento del ricorso principale.

11. Il ricorso incidentale delle contribuenti è inammissibile.

11.1 Il primo motivo contiene contemporanea deduzione dei vizi di cui all'art. 360, nn. 4 e 5 c.p.c.. Le contribuenti hanno cumulato censure per vizi motivazionali e omesso esame di fatti decisivi senza però distinguere tra di essi nell'illustrazione del motivo: in tal modo impedendo un sicuro esercizio nomofilattico. Detto motivo è inammissibile in quanto non può farsi carico alla Corte di individuare all'interno dell'esposizione ciò che costituisce costituisce vizio motivazionale e ciò che dovrebbe costituire l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio.

Già questa Corte, in tema di ricorso per cassazione, ha chiarito che è inammissibile la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, comma 1, n. 4 e n. 5, c.p.c., non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quali quello del vizio di motivazione, che presuppone accertati gli elementi di fatto o quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa rilevabile d'ufficio, e l'insufficienza della motivazione, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi, e la contraddittorietà della motivazione, che richiede la precisa identificazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro. Infatti, l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al

giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse (Cass. n. 26874/2018; n. 9590/2019; 36881 del 26.11.2021).

11.2 In ogni caso, a voler isolare la questione principale fatto oggetto del ricorso incidentale, sembrerebbe che le coeredi si lamentino del fatto che, invece di accogliere il loro ricorso, la Regionale avrebbe dovuto dichiarare anche d'ufficio la cessazione della materia del contendere, in quanto l'ufficio aveva emanato un successivo provvedimento in autotutela con il quale aveva totalmente annullato l'avviso di liquidazione originario recanti le imposte dovute e le sanzioni in relazione alla dichiarazione di successione integrativa.

Detta tesi si scontra con quanto accertato nella sentenza impugnata in cui si legge a pagina 7 che il provvedimento emesso in sede di autotutela non può considerarsi un nuovo avviso di liquidazione che annulla e sostituisce completamente quello impugnato, in quanto pur accogliendo i rilievi delle contribuenti in relazione ai valori dichiarati, ha mantenuto ferma l'aliquota applicata in sede di liquidazione che le ricorrenti avevano chiesto invece di disapplicare, essendo stata disattesa la tesi difensiva principale, poi costituente materia di lite nel giudizio di che trattasi.

Pertanto, come emerge dalla sentenza impugnata, il successivo avviso di liquidazione ha lasciato inalterata la questione nella parte relativa all'applicabilità o meno della disciplina di cui alla L. n. 342/2000; tanto è vero che proprio questa è la questione giuridica fatta oggetto del ricorso per cassazione e precedentemente della richiesta di autotutela da parte delle signore B..

Ne consegue che, trattandosi di annullamento parziale, la modificazione in diminuzione dell'originario avviso non esprime una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, per cui non costituisce atto nuovo, ma solo revoca parziale di quello precedente (Cass. n. 18625 del 7 settembre 2020). L'annullamento, quindi, non è stato effettuato per rimuovere le cause di illegittimità che comportavano l'invalidità dell'intero atto, e che ne richiedevano la sostituzione. Non vi è stato, cioè, esercizio del potere di autotutela sostitutiva, con la quale l'Amministrazione sostituisce un precedente atto, viziato, con un atto nuovo e che è soggetta al termine di decadenza dell'esercizio del potere impositivo, ma piuttosto è stato esercitato il potere, più generale, di "annullamento parziale in autotutela", che, comportando invece soltanto una riduzione dell'originaria pretesa e costituendo una mera revoca parziale del precedente avviso di accertamento, non implica alcuna novazione della precedente pretesa fiscale (Cass. n. 11699/2016), sussistendo "piuttosto un'ipotesi di mera autoriduzione quantitativa dell'originaria pretesa impositiva, fermi restando i presupposti costitutivi del rapporto tributario, così come evincibili dall'atto di accertamento" (Cass. n. 2246/2018). Di conseguenza, l'avviso di liquidazione originario, impugnato in giudizio e annullato soltanto "in parte qua" con conseguente "riduzione" del rapporto controverso, non costituiva un nuovo rapporto tributario avente titolo nell'atto corretto ma si identificava, fondendosi, con una parte del primo atto anche per gli specifici motivi di ricorso già formulati dal contribuente e che delimitavano, assieme ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche della pretesa fiscale non modificati, l'oggetto del giudizio tributario (ancora) pendente.

Sarebbe stata dunque errata la decisione del giudice di secondo grado di ritenere la cessazione della materia del contendere. L'atto impugnato, infatti è rimasto del tutto vigente sia pure recante una minore pretesa debitoria con la conseguente permanenza

dell'interesse dell'Agenzia a vedere riconosciuto il proprio credito tributario e quello oppositivo dei contribuenti, volto a negare la pretesa.

12. RICORSO RQ 20779/14

13. La prima censura proposta col ricorso principale rubricata quale "nullità della sentenza per non liquet ex art. 360, n. 4), c.p.c." deduce l'erroneità della decisione di secondo grado" che - invece di statuire sull'appello proposto avverso la sentenza della CTP di Gorizia n. 18/2/12, la quale aveva dichiarato l'inammissibilità della impugnazione del provvedimento di annullamento parziale di autotutela - aveva affermato di non poter riesaminare le questioni già trattate in altro giudizio giunto in grado di appello; citando la sentenza della CTR di Trieste la quale aveva statuito che l'atto di annullamento in autotutela non aveva esaurito la controversia, avendo confermato il punto relativo all'aliquota da applicare ed affermato anche che il nuovo prospetto di liquidazione allegato al provvedimento non poteva essere considerato un nuovo avviso di liquidazione che annullava e sostituiva completamente quello impugnato.

13. La censura è destituita di fondamento.

Difatti, con la sentenza n. 64/7/13, che confermava la decisione di primo grado, i giudici tributari hanno ritenuto l'ammissibilità dell'impugnazione proposta nelle memorie difensive avverso l'avviso di annullamento parziale di autotutela, reputando che in quanto tale, l'istanza di estinzione del giudizio non potesse essere accolta, non essendo venuto meno l'interesse delle parti alla decisione del giudice sull'aliquota applicabile.

Pertanto deve ritenersi corretta la decisione concernente l'improponibilità di plurime azioni avverso il medesimo avviso anche prima della formazione del giudicato su una delle domande proposte.

Il giudice non può prendere in considerazione anche la domanda subordinata di condanna, che deve ritenersi improponibile, atteso che, per il principio del " ne bis in idem" non può ammettersi che in un successivo giudizio possa essere ripetuto il già effettuato giudizio sul "quantum" (Cass. n. 20127/2014; Cass. n. 10323 del 29.5.2020)

Come ribadito da questa Corte, in caso di riscontro della violazione del principio del ne bis in idem, deve in questi casi comunque "procedersi alla declaratoria dell'inammissibilità del ricorso, in quanto vanificato dallo stesso proponente e non sorretto, quindi, da alcun interesse valutabile ai sensi dell'art. 100 c.p.c." (Cass. n. 15441/2010).

14. La seconda censura contiene contemporanea deduzione dei vizi di cui all'art. 360, nn. 3) e 5, c.p.c.. Le contribuenti hanno cumulato censure per violazione di legge e vizi motivazionali senza però distinguere tra di essi nell'illustrazione del motivo: in tal modo impedendo un sicuro esercizio nomofilattico. Detti motivi sono inammissibili in quanto non può farsi carico alla Corte di individuare all'interno dell'esposizione ciò che costituisce violazione di legge da ciò che costituisce vizio motivazionale. In tema di ricorso per cassazione, è inammissibile la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c., non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quali quello della violazione di norme di diritto, che suppone accertati gli elementi del fatto in relazione al quale si deve decidere della violazione o falsa applicazione della norma, e del vizio di motivazione, che quegli elementi di fatto intende precisamente rimettere in discussione; o quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa

rilevabile d'ufficio, e l'insufficienza della motivazione, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi, e la contraddittorietà della motivazione, che richiede la precisa identificazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro. Infatti, l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse(Cass. n. 26874/2018; n. 9590/2019; n. 36881 del 26.11.2021).

15. Il ricorso incidentale dell'Agenzia in punto di spese è da respingere.

Occorre premettere che con sentenza del 19 aprile 2018, n. 77, la Corte costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 92, secondo comma, c.p.c. nella parte in cui non consente, nelle ipotesi di soccombenza totale, di compensare parzialmente o per intero le spese di lite anche ove ricorrano gravi ed eccezionali ragioni, diverse da quelle tipizzate dal legislatore. Gli effetti della pronuncia di illegittimità costituzionale retroagiscono fino al momento dell'introduzione nell'ordinamento della norma dichiarata illegittima. Pertanto, l'apprezzamento della sussistenza del vizio denunciato con il ricorso dev'essere fatto con riferimento alla situazione normativa determinata dalla pronuncia di incostituzionalità.

Siffatta disposizione, nella parte in cui permette la compensazione delle spese di lite allorché concorrano «gravi ed eccezionali ragioni», costituisce «una norma elastica, quale clausola generale che il legislatore ha previsto per adeguarla ad un dato contesto storico-sociale o a speciali situazioni, non esattamente ed efficacemente determinabili "a priori", ma da specificare in via interpretativa da parte del giudice del merito, con un giudizio censurabile in sede di legittimità, in quanto fondato su norme giuridiche» (cfr. Cass. n. 2883/2014; n. 21157 del7.8.2019).

Nel caso in esame, in assenza di una reciproca soccombenza, si deve valutare ' la sussistenza delle ragioni di compensazione normativamente prevista; il giudice è tenuto, infatti, ad indicare esplicitamente nella motivazione della sentenza la presenza di gravi ed eccezionali ragioni (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 15413 del 2011).

Nel rispetto del tenore rigoroso della norma si è, peraltro, soggiunto che la formula motivazionale non soddisfa il precetto normativo ove non superi la soglia della genericità (cfr., Cass. nn. 221/2016, 11217/2016, 14411/2016, 22310/2017) e proprio perché si tratta di soddisfare una specifica regola normativa il giudizio è censurabile in cassazione (Cass. n. 23059/2018). I giudici di secondo grado, nella piena consapevolezza della disposizione normativa "ratione temporis" applicabile, non si è trincerata dietro una insondabile formula di stile, ma, proprio come richiede la legge, hanno esplicitamente indicato quelle che per essa costituivano le ragioni della compensazione, riportandosi alla vicenda giudiziale in concreto. Il "peso" della "gravità" e della "eccezionalità" non può essere sindacato in questa sede al difuori dell'ipotesi della motivazione apparente, siccome delineata dalla giurisprudenza di questa Corte (cfr. ex multis, Cass. Sez. 6, n. 13977, 23.5.2019, Rv. 654145, ex multis; ma già Cass. SS.UU. n. 22232/2016; Cass. Sez. 6, n.

13977, 23.5.2019, Rv. 654145, ex multis; ma già Cass. SS.UU. n. 22232/2016; Cass. SS.UU. n. 8053 del 7.4.2014, Rv. 629830; Cass. SS.UU. n. 8054 del 7.4.2014, Rv. 629833; Cass. Sez. 6, n. 21257 del 8.10.2014, Rv. 632914).

15.1 Nella fattispecie, deve rilevarsi che la sentenza impugnata risultano esplicitate le ragioni poste a fondamento della decisione impugnata, consistenti nella incertezza sulla natura del provvedimento di autotutela adottato dall'ufficio e alla necessità delle contribuenti di porre in essere un'adeguata difesa.

15.2 In altri termini, al di fuori della reciproca soccombenza, il giudice può compensare in tutto o in parte le spese di lite a condizione che esplicitamente individui le "gravi" ed "eccezionali" ragioni. Della sussistenza di esse può conoscere il Giudice della legittimità e ove il giudice si limitasse a una enunciazione astratta o, comunque, non puntuale, resterebbe violato il precetto di legge e, anche, se del caso, si verserebbe in presenza di motivazione apparente. Tuttavia, il sindacato di questa Corte non può giungere sino a misurare "gravità ed eccezionalità", al di là delle ipotesi in cui all'affermazione del giudice non corrispondano le evidenze di causa o la giurisprudenza consolidata. Nel caso in esame, proprio la elasticità della nozione normativa, tale da includere situazione di obiettiva incertezza sul diritto controverso, risulta essere stata pienamente soddisfatta dalla Regionale la quale ha, in concreto, come si è visto, evocato la incertezza in ordine alla natura della atto di annullamento in autotutela.

15.3 In sintesi può enunciarsi il seguente principio di diritto: Della sussistenza delle "gravi ed eccezionali ragioni" può essere chiamato a conoscere il giudice della legittimità e ove il giudice del merito si fosse limitato a una enunciazione astratta o, comunque, non puntuale, resterebbe violato il precetto di legge e, anche, se del caso, si verserebbe in presenza di motivazione apparente. Tuttavia il sindacato di questa Corte non può giungere sino a misurare "gravità ed eccezionalità", al di là delle ipotesi in cui all'affermazione del giudice non corrispondano le evidenze di causa o alla giurisprudenza consolidata (Cass. n. 9977/2019; n. 15495 del 16.5.2022).

16. In conclusione, il ricorso avverso il diniego di condono deve essere rigettato.

17. Il ricorso principale dell'Agenzia proposto nel ricorso 3747/14 deve essere accolto, mentre deve essere respinto quello incidentale proposto dalle contribuenti.

La sentenza impugnata con il ricorso iscritto al n. RG 3747/14 va cassata e, decidendo nel merito, va respinto l'originario ricorso delle contribuenti.

18. Quanto al ricorso RG 20779/14, devono essere respinti sia il ricorso principale delle contribuenti che quello incidentale dell'amministrazione finanziaria.

Sussistono i presupposti per la compensazione delle spese di lite dei giudizi di legittimità riuniti nella misura di un terzo, considerata la sostanziale soccombenza delle coeredi e la soccombenza dell'Agenzia rispetto al ricorso incidentale proposto; condanna le contribuenti alla refusione delle spese di lite sostenute dall'Agenzia nella restante misura dei due terzi; sussistono i presupposti, tenuto conto delle alterne vicende processuali, per compensare le spese del giudizio di merito.

P.Q.M.

- dispone la riunione al presente giudizio di quello recante n. RG 20779/14;
- rigetta il ricorso avverso il diniego di condono proposto dalle coeredi B.;
-accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia nel giudizio riunito n. RG 3747/14; cassa la

sentenza impugnata e, decidendo nel merito, respinge l'originario ricorso delle contribuenti; rigetta il ricorso incidentale delle coeredi;
- rigetta il ricorso principale e quello incidentale proposto rispettivamente dalle coeredi B. e dall'Agenzia nel giudizio n. RG 20779/14;
- compensa le spese dei giudizi di legittimità riuniti nella misura di un terzo; condanna le contribuenti alla refusione delle spese dei giudizi riuniti sostenute dall'Agenzia che liquida in euro 9.800,00 (già operata la compensazione), oltre spese prenotate a debito; compensa le spese del giudizio di merito;
- ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del DPR n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte delle contribuenti sia per il ricorso principale che quello incidentale 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, ove dovuto.