

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

Ha pronunciato la seguente :

**SENTENZA**

Su ricorso n. 25310/08 proposto da

**EREDI**

Ricorrente

**CONTRO**

**AGENZIA DELLE ENTRATE**

Controricorrente

**FATTO**

Con l'impugnata sentenza n. 504/40/07, depositata il 22 ottobre 2007t la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. staccata di Latina, respinto l'appello della contribuente R.M., in contraddittorio col Concessionario E.G. S.p.A., confermava la decisione n. 00/01/05 della Commissione Tributaria Provinciale della stessa città che aveva parzialmente accolto il ricorso della ridetta contribuente avverso la cartella di pagamento n. X., annullandola con solo riguardo l'irrogazione delle sanzioni; cartella emessa a seguito di sentenza in giudicato che aveva respinto il ricorso che il defunto padre aveva proposto contro un avviso di liquidazione con cui l'Ufficio aveva recuperato a tassazione una maggior imposta di registro.

La CTR rigettava l'appello, dapprima statuendo che gli eredi "*rispondono in solido del debito del de cuius*"; e poi statuendo che, nel caso di specie, non poteva trovare applicazione l'art. 477 c.p.c. "*in quanto tale procedura è adottata quando si deve dare inizio alla esecuzione forzata e non certo nel caso in esame in cui l'iscrizione a ruolo è stata fatta in base ad un titolo in precedenza notificato al dante causa*"; e, da ultimo, giudicando che "*l'eccepta carenza di motivazione non è fondata perché la cartella riporta l'indicazione delle sentenze da cui è derivata l'iscrizione*".

Contro la sentenza della CTR, la contribuente proponeva ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso.

Il Concessionario non si costituiva.

Nelle more si costituiva il nuovo difensore della contribuente.

**DIRITTO**

1. Col terzo motivo di ricorso, ma da esaminarsi preventivamente nel suo carattere logico giuridico preliminare, la contribuente censurava la sentenza della CTR ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., denunciando, in rubrica, vizio di "Violazione falsa applicazione dell'art. 7 1. 212/2000 in relazione al difetto di motivazione della cartella di pagamento". E questo perché, secondo la contribuente, la CTR avrebbe errato a non dichiarare la nullità della cartella sub indice per difetto di motivazione.

Difatti, a giudizio della contribuente, poiché la cartella era da considerarsi primo atto notificato - e ciò in quanto l'avviso di liquidazione era stato notificato al solo de cuius - la ridetta cartella avrebbe dovuto motivarsi ai sensi dell'art. 7, comma 1, 1. 27 luglio 2000, n. 12 (ndr art. 7, comma 1, 1. 27 luglio 2000, n. 212) e non invece ai sensi dell'art. 7, comma 3, 1. n. 12 (ndr art. 7, comma 3, 1. n. 212) cit. E di qui la conseguenza, concludeva la contribuente, che alla cartella avrebbero dovuto essere allegati le sentenze in giudicato che avevano reso definitivo l'avviso di liquidazione e mentre invece le sentenze in parola erano state in cartella soltanto indicate. Venivano sottoposti i seguenti due quesiti: "1. se la cartella di pagamento di cui all'art. 25 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602 ed al d.m. fin. 28 giugno 2002 (così come modif. dalla determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 19 aprile 2002) sottosta all'obbligo di motivazione previsto per gli atti tributari dall'art. 71. n. 212/2000.

In particolare, se - posta l'inapplicabilità del disposto di cui al comma 3 della stessa disposizione in ragione della mancata notifica al contribuente, escusso nella qualità di erede, dell'avviso di liquidazione o della sentenza, quali precedenti atti di accertamento emessi e notificati nei confronti del de cuius - l'Agenzia delle Entrate e il Concessionario per la riscossione, ciascuno per quanto di propria competenza, siano tenuti a motivare la cartella di pagamento ai sensi di cui al comma 1 dell'art. 7 1. n. 212/2000. Conseguentemente se, motivando la cartella di pagamento per relationem, l'Agenzia delle Entrate o il concessionario per la riscossione, ciascuno per quanto di propria competenza, siano tenuti ad allegare l'atto richiamato, non potendo limitarsi alla mera indicazione dello stesso"; "2. se, ritenendo applicabile al caso della cartella di pagamento notificata contro l'erede l'art. 7 co. 3 1. n. 212/2000 senza che a questi sia mai stato notificato l'atto di accertamento, sia sufficiente che l'Agenzia delle Entrate o il concessionario per la riscossione, ciascuno per quanto di propria competenza, si limitino a ricorrere ad una sigla composta di numeri ed abbreviazioni, anziché indicare in modo chiaro e per esteso gli atti cui fanno riferimento nella parte motiva della cartella.

In sostanza se il comma 3, anche in ragione della *ratio* dell'art. 7 1. n. 212/2000 rubricato «Chiarezza e motivazione degli atti», vada interpretato nel senso di imporre un riferimento chiaro all'atto di accertamento, facilmente intellegibile da parte del comune contribuente all'atto di accertamento. Ciò tanto più se si considera che l'alternativa a tale indicazione, posta dallo stesso art. 7 co. 3, è nientemeno quella di riportare la motivazione della pretesa tributaria, la quale può essere considerata equipollente alla semplice indicazione dell'atto presupposto di accertamento solo se quest'ultima è chiara ed intellegibile".

Con riferimento al primo quesito di diritto, il motivo è inammissibile. E questo perché la questione del difetto di motivazione per relationem per mancata allegazione delle sentenze in giudicato richiamate in cartella - questione che

peraltro non essendo stata trattata dalla CTR implicherebbe accertamenti di fatto circa la verità della mancata allegazione, accertamenti che questa Corte non può svolgere a causa del vizio denunciato - avrebbe in realtà dovuto censurarsi ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.» e cioè per violazione del principio di corrispondenza di cui all'art. 112 c.p.c. e quindi imputando alla CTR di non aver statuito sullo specifico punto (Cass. sez. II n. 11188 del 2012; Cass. sez. I n. 1755 del 2006).

Con riferimento al secondo quesito di diritto, il motivo è inammissibile perché con lo stesso non tanto viene censurato un error in iudicando e bensì viene censurato un vizio motivazionale ch'era invece da far valere ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. (Cass. sez. lav. n. 7394 del 2010; Cass. sez. I n. 4178 del 2007). Vizio motivazionale che, secondo la prospettazione della contribuente, sarebbe consistito nell'aver la CTR ritenuto esistente il fatto dell'indicazione delle sentenze mediante il semplice riporto del numero delle stesse.

2. Col primo motivo di ricorso la contribuente censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. denunciando, in rubrica, vizio di "Violazione dell'art. 25 d.p.r. n. 602/1973 e violazione e falsa applicazione dell'art. 477 c.p.c., anche in relazione all'art. 491 c.p.c., e conseguente mancata applicazione dell'art. 477 al procedimento di riscossione a mezzo della cartella esattoriale promosso nei confronti degli eredi del debitore principale dell'erario".

Ad illustrazione del motivo, la contribuente deduceva l'applicabilità al caso di specie dell'art. 477, comma 1, c.p.c., il quale prescrive che l'esecuzione civile deve essere preceduta dalla notifica agli eredi del precetto almeno dieci giorni dopo la notificazione del titolo. Applicabilità dell'art. 477 c.p.c. che, a giudizio della contribuente, discenderebbe anche dal richiamo generale contenuto all'art. 1, comma 2, d.p.r. 31 dicembre 1992, n. 546 al c.p.c., disposizione per cui le norme del rito civile si applicano al rito tributario per quanto non diversamente previsto e salva l'altrettanto generale clausola di incompatibilità.

Cosicché la contribuente, fatta equivalenza tra avviso di liquidazione e titolo esecutivo e tra cartella e precetto, ricavava che la CTR avrebbe perciò dovuto dichiarare la nullità della cartella-precetto perché non preceduta dalla notifica dell'avviso di liquidazione-titolo esecutivo. Erano sottoposti i due seguenti quesiti: "1. se alla luce dell'art. 25 co. 2 d.p.r. n. 602/1973 possa assegnarsi all'ingiunzione di pagamento formulata dall'Agenzia delle Entrate a mezzo cartella di pagamento natura e funzione analoga a quella del precetto di cui all'art. 480 c.p.c., ossia quella di atto prodromico all'esecuzione forzata, la quale inizia solo con l'atto di pignoramento ex art. 491 c.p.c."; "2 se visto l'art. 1 d.lgs. 546/1992, al procedimento di escussione dei tributi posto in essere dall'Agenzia delle Entrate e dal Concessionario per la riscossione, ciascuno per quanto di propria competenza, nei confronti degli eredi del contribuente principale, trovi applicazione l'art. 477 c.p.c., laddove impone al creditore che agisca nei confronti del dante causa (ed efficace contro gli eredi), almeno dieci giorni prima della notifica del precetto. E quindi se l'Agenzia delle Entrate ed il Concessionario per la riscossione, ciascuno per quanto di propria competenza, laddove azionino nei confronti degli eredi del contribuente principale un titolo esecutivo (avviso di liquidazione, sentenza definitiva che lo conferma, ecc.) formato nei confronti di quest'ultimo e notificatogli illo tempore, debbono

provvedere a notificargli la cartella di pagamento, ossia il precetto, viceversa mai notificato al dante causa".

## **Il motivo è infondato.**

Deve esser evidenziato che la riscossione coattiva delle imposte è disciplinata sulla scorta delle speciali norme di cui agli artt. 45 e ss. d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, per cui à sensi degli artt. 49 s. l'iscrizione a ruolo costituisce titolo esecutivo che viene notificato al contribuente assieme alla cartella. Il procedimento di riscossione coattiva delle imposte stabilisce poi che, dopo la notifica del titolo assieme alla cartella, non possa procedersi all'esecuzione forzata prima che siano trascorsi sessanta giorni dalla detta notificazione. E da ciò l'illazione per cui non è necessario, ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546 cit., integrare la disciplina in discorso coll'art. 477 c.p.c.

E questo, appunto, perché prima dell'esecuzione l'erede del contribuente deceduto riceve la notifica del titolo assieme colla notifica della cartella e peraltro godendo di uno *spatium deliberandi* di giorni sessanta ben maggiore dei dieci giorni di cui al ridetto art. 477 c.p.c. Per quanto sin qui evidenziato l'invocata applicabilità dell'art. 477 c.p.c., più che non esser necessaria, sembra piuttosto incompatibile e quindi vietata in forza della rammentata generale clausola d'incompatibilità contenuta al cit. art. 1, comma 2, d. lgs. n. 546 cit. A riguardo, serve da ultimo chiarire come la remota Cass. sez. I n. 1436 del 1990 sia stata impropriamente citata dalla contribuente, giacché la stessa aveva ad oggetto l'esecuzione coattiva per ingiunzione fiscale di cui alla l. 14 aprile 1910, n. 639 ed era perciò stata resa in un contesto storico giuridico di assenza della specifica normativa di cui al d.p.r. n. 602 ed in cui in effetti la fase coattiva seguiva le regole dell'esecuzione civile ordinaria e per cui anche la regola di cui all'art. 477 c.p.c.

3. Col secondo motivo di ricorso la contribuente censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. denunziando, in rubrica, vizio di "Falsa applicazione dell'art. 65 d.p.r. n. 600/1973; violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 752, 754 e 1295 c.c.". E questo perché, non trattandosi d'imposte dirette e né d'imposta di successione, bensì del debito ereditario conseguente al recupero nei confronti del de cuius della maggiore imposta di registro, a giudizio della contribuente la CTR avrebbe errato a statuire che del debito fiscale oggetto della cartella fossero solidalmente responsabili tutti gli eredi e non invece che gli stessi fossero soltanto tenuti pro quota in ragione della comune regola di cui all'art. 1295 c.c. Il quesito sottoposti era: "1. se in materia di imposte indirette, ed in particolare di imposta di registro, esiste un principio generale che imponga la solidarietà tributaria tra gli eredi del debitore principale, ovvero se trovi applicazione analogica l'art. 65 d.p.r. n. 600/1973, dettato in tema di imposte dirette sui redditi. In caso contrario, atteso che nulla prevede espressamente sul punto il d.p.r. n. 131/1986, se trova applicazione la disciplina dettata dal codice civile e segnatamente il combinato disposto di cui agli artt. 752, 754 e 1295 c.c., laddove prevede la responsabilità pro quota degli eredi per i debiti del de cuius".

Il motivo é fondato.

In effetti, come questa Corte ha avuto di recente occasione di chiarire, **in mancanza di norme speciali che vi derogano deve esser applicata la comune regola della ripartizione dei debiti ereditari pro quota di cui agli artt. 752 e 1295 c.c. (Cass. sez. trib. n. 780 del 2011). E con riferimento alla concreta fattispecie pervenuta all'esame - non essendo in effetti applicabile la regola speciale della solidarietà dei coeredi di cui all'art. - 65 d.p.r. - 29 settembre 1973, n. 600, soltanto predisposta per i debiti contratti dal de cuius relativamente al mancato pagamento delle imposte sui redditi; non essendo altresì applicabile la regola speciale della solidarietà dei coeredi contenuta all'art. 36 d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, soltanto predisposta per il pagamento dell'imposta di successione; non essendo infine applicabile la speciale regola della solidarietà di cui all'art. 57 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, che non riguarda i coeredi del debitore solidale dell'imposta di registro - deve pertanto ritenersi applicabile l'ordinaria regola della ripartizione pro quota dei debiti ereditari.**

4. L'impugnata sentenza deve esser pertanto cassata, a seguito dell'accoglimento del secondo motivo. Peraltro, non essendo necessario accertare ulteriori fatti, la controversia deve esser decisa nel merito e quindi statuendo la riduzione del debito di cui alla cartella in ragione della quota ereditaria spettante alla contribuente.

5. Nella reciproca soccombenza, debbono farsi consistere le ragioni che inducono la Corte a compensare integralmente le spese processuali di ogni fase e grado.

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

Accoglie il secondo motivo di ricorso, respinge gli altri, cassa l'impugnata sentenza e decidendo il merito riduce il debito della contribuente di cui alla cartella in ragione della quota ereditaria spettante; compensa integralmente le spese di ogni fase e grado.

*\*la sentenza in commento è stata modificata nell'aspetto grafico con l'eliminazione dei dati personali nel rispetto della privacy*