



22123-21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

TRIBUTI
ALTRI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente -
 Dott. MILENA BALSAMO - Rel. Consigliere -
 Dott. ANTONIO MONDINI - Consigliere -
 Dott. MILENA D'ORIANO - Consigliere -
 Dott. RAFFAELE BOTTA - Consigliere -

R.G.N. 8791/2018

Cron. 22123

Rep.

Ud. 01/06/2021

CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 8791-2018 proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliata in (omissis)

(omissis) , presso lo studio dell'avvocato (omissis)

(omissis) , che la rappresenta e difende;

- ricorrente -**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimata -

2021 avverso la sentenza n. 5334/2017 della

3781 COMM.TRIB.REG.LAZIO, depositata il 20/09/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di

consiglio del 01/06/2021 dal Consigliere Dott. MILENA

BALSAMO;

Ritenuto che

1. Con avviso di liquidazione ed irrogazione delle sanzioni, l'Agenzia delle Entrate intimava al notaio (omissis), coobbligato dei germani (omissis), il pagamento di euro 8.820,00 a titolo di imposte di registro, ipotecarie e catastali oltre interessi per l'errata autoliquidazione dell'imposta principale, relativa all'atto con il quale i contribuenti, il 24 giugno 2014, erano addivenuti allo scioglimento della comunione ereditaria a seguito del decesso loro genitore (omissis); atto nel quale si dava atto del conferimento alla massa ereditaria da parte di (omissis) di una precedente donazione operata in suo favore da parte della madre per un valore di euro 288.500,00.

Il notaio impugnava il suindicato avviso, rilevandone la violazione degli artt.34 e 56 del d.p.r. n. 131 del 1986, nonché degli artt. 8 e 9 del d.lgs. n. 346 del 1990 e il difetto di motivazione.

La CTR, con sentenza n. 5334/17/2017, depositata il 12/07/2017, a conferma della decisione di primo grado, respingeva l'appello del professionista e, per l'effetto, rigettava l'originario ricorso dei contribuenti. Avverso tale sentenza il notaio (omissis) propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.

L'Agenzia delle Entrate non ha svolto difese.

Considerato che

2. In via preliminare, si evidenzia che in data 8 giugno – successivamente alla decisione della causa avvenuta il primo giugno - è pervenuta presso la cancelleria la comunicazione del difensore della ricorrente che era stata depositata, presso l'Agenzia delle Entrate, domanda di definizione agevolata e attestazione del pagamento della prima rata.

Ai sensi dell'art. 6, comma 6, del d.l. n. 119/2018, il d.l. n. 119 del 2018 "*La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 8 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata entro il 31 maggio 2019.*", e, al seguente comma 10, una volta presentata la domanda di definizione agevolata, "*Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso*

il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019. Se entro tale data il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020.", infine, al successivo comma 12: "L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2020". Le controversie definibili non sono sospese, dunque, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo".

La domanda di definizione agevolata ai sensi del d.l. n. 119/2018 produce quindi la sospensione del processo pendente se presentata nei termini indicati dalla normativa citata.

Nella specie, la contribuente ha ommesso di depositare la relativa istanza di sospensione nel fascicolo relativo alla controversia in esame, depositando soltanto l'8 giugno – dopo l'udienza camerale del primo giugno – la domanda di condono dalla quale risulta il pagamento della prima di venti rate indicate nel prospetto; tuttavia, il deposito (in sede giurisdizionale) della domanda di definizione agevolata e della ricevuta di versamento della prima/unica rata non è un'attività processuale idonea a "certificare" - di per sé sola - la legittimità e/o spettanza della definizione agevolata, in mancanza della documentazione attestante il perfezionamento della lite.

3. Con l'unico motivo la ricorrente lamenta, ex art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., la violazione dell'art. 34 del d.p.r. n. 131 del 1986, censurando la sentenza della CTR nella parte in cui avrebbe erroneamente interpretato le norme indicate, affermando che, in materia tributaria, occorre astrarre dalla massa ereditaria ciò che il *de cuius* ha donato in vita agli eredi; affermazione, questa, che si porrebbe in netto contrasto con i principi civilistici in materia.

Al contrario, conclude la ricorrente, la collazione della donazione, indicata nell'atto di divisione, doveva essere considerata ai fini del calcolo della intera massa ereditaria per determinare la quota spettante ai singoli coeredi.

4. Il motivo merita accoglimento

La questione rimessa al Collegio attiene ai criteri di determinazione della massa ereditaria oggetto di scioglimento della comunione, ai fini dell'applicabilità delle

imposte di registro, ipotecaria e ipo-catastale, dovendosi accertare se l'istituto della collazione incida o meno sulla determinazione del valore globale netto dell'asse ereditario.

Ai fini dell'individuazione del regime applicabile in tema di imposta di registro, catastale e ipotecaria va rilevato che la divisione, in quanto rientrante, secondo la giurisprudenza tributaria, nella categoria degli «*atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura*» (art. 3, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 TUR) è tassata con l'imposta di registro con l'aliquota dell'1 per cento (art. 3 cit.). Se la divisione ha ad oggetto, come nel caso di specie, beni immobili, si applicano anche le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (rispettivamente ai sensi dell'art. 4, Tariffa, allegata al d. lgs. n. 347 del 1990, e dell'art. 10, comma 2, d.lgs. cit.).

Invero, con sentenza n. 25021 del 7 ottobre 2019, le S.U. hanno sottolineato come lo scioglimento della comunione non si limita affatto ad accertare o dichiarare una situazione giuridica preesistente, ma modifica sostanzialmente la realtà giuridica. Con la divisione, infatti, ogni dividente perde la comproprietà di tutti i cespiti costituenti l'asse ereditario e, correlativamente, acquista un diritto di proprietà esclusivo sui beni a lui assegnati. Sul piano della modificazione della sfera giuridica, sottolinea la Suprema Corte che al fenomeno divisorio si accompagna un effetto costitutivo "sostanzialmente traslativo", che determina il conseguimento di una proprietà esclusiva laddove, prima della conclusione del contratto, vi era uno stato di contitolarità pro indiviso.

In disparte la natura della divisione ereditaria che non è oggetto dell'odierno ricorso per cassazione, appare opportuno esaminare la normativa applicabile al caso in esame.

L'art. 34, comma 1, secondo periodo, TUR, nella parte afferente alle divisioni ereditarie, sancisce che "*La divisione, con la quale ad un dividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente, la massa comune è costituita nelle comunioni ereditarie dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione*».

Il criterio impositivo viene, pertanto, stabilito attraverso una norma di rinvio, richiamando cioè una nozione derivante dalla normativa che regola l'imposta di successione. Ebbene, l'imposta di successione era ed è ancora oggi, in parte, regolata dal d.lgs. n. 346 del 1990 il quale prevede che detta imposta è applicabile solo in quanto l'asse ereditario relitto abbia un valore economico positivo e sia idoneo a determinare un effettivo incremento patrimoniale a favore dei successori.

In particolare, l'art. 7 del d.P.R.n. 637/72 stabilisce, nel primo comma, che il valore globale dell'asse ereditario netto era costituito dalla differenza tra il valore venale complessivo dei beni e dei diritti costituenti l'attivo ereditario (determinato secondo le disposizioni del capo II) e l'ammontare complessivo delle passività deducibili, diminuita dall'ammontare degli oneri diversi da quelli indicati nel terzo comma dell'art. 32; nel quarto comma, che qui direttamente rileva, testualmente statuisce: "*Ai soli fini della determinazione delle aliquote il valore globale dell'asse ereditario è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, comprese quelle che si presumono tali ai sensi dell'art. 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 634 fatte agli eredi e ai legatari". Il valore delle singole quote o dei singoli legati era maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore delle donazioni fatte ai singoli eredi o legatari. Il valore delle donazioni di beni diversi dal denaro o da crediti in denaro è determinato in base al valore venale dei beni medesimi al momento dell'apertura della successione*".

Come il testuale tenore della norma pone in luce, la legge fiscale stabilisce (il principio è riprodotto nell'art. 8, comma quarto, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346) una forma di riunione fittizia dei beni donati alla massa ereditaria ai soli fini della determinazione delle aliquote con la precisazione che, a quei fini, il valore delle donazioni di beni diversi dal denaro o da crediti in denaro deve essere determinato in base al valore venale dei beni medesimi al momento dell'apertura della successione.

Pertanto è previsto il c.d. coacervo (o cumulo) del *donatum con il relictum*, allo scopo di evitare che il *de cuius* possa eludere la progressività dell'imposta procedendo in vita ad una serie di donazioni ai futuri eredi o legatari. Ma il

cumulo è previsto al solo fine di determinare le aliquote da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti, non potendosi attribuire un diverso significato al chiaro dettato normativo sopra trascritto, peraltro conforme all'art. 8 comma primo n. 3 della legge 9 ottobre 1971 n. 825. Ed infatti, si afferma(va), che l'art. 7 cit. identifica la base imponibile nella differenza tra il valore venale dei beni e diritti che compongono l'attivo ereditario (determinato secondo le disposizioni del capo II) e l'ammontare delle passività deducibili, ritenendo che ciò che nella massa ereditaria non potevano essere inclusi i beni che ne sono in precedenza usciti per effetto delle donazioni, in quanto – come chiarito- il valore di queste è calcolato solo per maggiorare il valore globale dell'asse ereditario al fine di determinare le aliquote applicabili; ed il riferimento esclusivo a tale finalità non consente di ritenere che la maggiorazione si traduca in un cumulo finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nella imposizione anche il *donatum* così pervenendo ad un risultato in contrasto col menzionato dettato normativo.

In altri termini l'istituto della collazione non rilevarebbe in alcun modo nella determinazione del valore imponibile dell'asse ereditario e nel calcolo delle quote su cui verranno applicate le aliquote d'imposta.

Questa Corte ha ritenuto pertanto che gli stessi principi debbono essere applicati, in base al rinvio operato dall'art. 34, anche per la individuazione della massa comune ereditaria sulla quale verranno calcolate le quote di diritto.

L'interpretazione normativa sopra indicata ha trovato conferma nel principio affermato da questa Corte (Cass. n. 25929 del 2018) secondo cui *«In tema d'imposta di registro dovuta sugli atti di divisione ereditaria, l'art. 34 del d.P.R. n. 131 del 1986, prevedendo che la massa comune è costituita dal valore dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, richiama le disposizioni relative a quest'ultima imposta (nella specie, l'art. 7 del d.P.R. n. 637 del 1972), le quali identificano la base imponibile con il valore netto dell'asse ereditario e delle singole quote, prevedendo che del valore delle donazioni soggette a collazione si tenga conto soltanto ai fini della determinazione delle aliquote, da applicarsi al solo valore dei beni caduti in successione: ne deriva che l'istituto della collazione non trova applicazione nella determinazione della base imponibile, la quale è costituita esclusivamente*

dall'incremento patrimoniale verificatosi in favore dei successori, senza che assuma alcun rilievo il valore dei beni già appartenenti a questi ultimi, il cui assoggettamento a tassazione si tradurrebbe d'altronde in una duplicazione d'imposta, trattandosi di beni sui quali, nella normalità dei casi, è stata già pagata l'imposta sulle donazioni».(Cass. n. 11040/2021).

5. Questa tesi va sottoposta a revisione critica.

Al regime dell'imposta sulle successioni e donazioni (Tus d.lgs.346/90), sono state apportate sostanziali modificazioni (L.342/00), in quanto, prima è stata soppressa del tutto l'imposta (L.383/01), e poi reintrodotta l'imposta stessa dopo alcuni anni (d.L. 262/06 conv.in L. 286/06) con ulteriori modificazioni (l. 296/06).

Nell'ambito di detta stratificazione normativa è possibile enucleare due importanti criteri orientativi.

Il primo criterio attiene al fatto che l'imposta oggi vigente deve considerarsi, a tutti gli effetti, una 'nuova' imposta, ancorchè in massima parte regolata tramite rievocazione della disciplina previgente di cui al d.lgs. fondamentale del 346/90. Stabilisce infatti l'art.2 co.47 d.l. 262/06 che "*è istituita*" l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione; ciò è avvenuto, appunto, "*secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001*". A conferma della 'novità' dell'imposta, depone il fatto che il richiamo alla già soppressa disciplina-base non è stato totale ed onnicomprensivo, dal momento che esso trova testuale limite in "*quanto previsto dai commi da 48 a 54*", vale a dire in previsioni originali che, tra il resto, modificano le aliquote ed il sistema di prelievo sia per l'imposta di successione (co.48) sia per quella di donazione (co.49), e dispongono varie abrogazioni della disciplina richiamata (co.52).

L'art. 2 del d.l. 262/2006 al comma 52 prevede che "*Sono abrogate le seguenti disposizioni: a) articolo 7, commi da 1 a 2-quater, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni*".

Il secondo criterio attiene al vincolo generale di compatibilità che viene affidato all'interprete nel coordinare la nuova imposta con la vecchia disciplina, secondo quanto previsto dal co.50 dell'art.2 cit.: "*Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001*". Il che comporta che l'interprete, posto di fronte ad un tenore letterale non univoco, sia chiamato ad individuare il regime applicabile all'esito di una valutazione finalistica e di *ratio*.

5.1 Orbene, l'art.8, co.4[^] d.lgs 346/90, benchè non espressamente abrogato in sede di nuova istituzione dell'imposta, è stata, tuttavia, ritenuto implicitamente superato in quanto testualmente ed inequivocabilmente riferito ("*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*") alla sola applicazione di un sistema progressivo di aliquote (non anche del diverso elemento della franchigia) già precedentemente eliminato (art.69 1.342/00), e sostituito con un prelievo ad aliquote percentuali fisse per grado di parentela, in rapporto alle quali la già richiamata funzione antielusiva del coacervo non avrebbe ragion d'essere (risultando quindi con essa incompatibile). Neppure potrebbe sostenersi la indiretta sopravvivenza del coacervo sulla base dell'articolo 7, co. 2 quater, d.lgs 346/90 dal momento che l'articolo 7, co. 2 quater, è stato espressamente abrogato dal co. 52 di 262/06, conv.in L. 286/06 cit..

Il solo criterio letterale di interpretazione dell'art. 34 cit, in virtù del quale non era ipotizzabile unire il *donatum al relictum* al fine di individuare la base imponibile, non avendo per questa disposizione il legislatore richiamato il coacervo, invece, espressamente previsto agli artt. 7 e 8 citati, non appare allora più in grado di sopperire ad una norma di legge che opera un mero riferimento alla massa ereditaria al netto delle passività.

5.2 E tenuto conto che la massa ereditaria si determina sulla base dell'art. 737 c.c. che impone l'obbligo della collazione al fine di riequilibrare in sede di apertura della successione gli assetti patrimoniali alterati dalle donazioni poste in vita dal *de cuius*, appare allora che il criterio della interpretazione letterale utilizzato in talune decisioni di questa Corte conduca ad una opzione emeneutica che individua una nozione di massa ereditaria difforme da quella civilistica e dalla

quale vengono espunte le donazioni, senza che ciò trovi più giustificazioni in norme che non risultano sopravvissute alla legge n. 262/2006.

La massa ereditaria è, allora, quella individuabile secondo i criteri civilistici laddove la collazione è l'atto con il quale gli eredi, discendenti o coniuge del defunto, conferiscono alla massa ereditaria le liberalità ricevute in vita da parte di quest'ultimo, salvo che non siano stati da ciò dispensati. Ai sensi degli articoli 724 e 725 c.c., la massa da dividere è dunque costituita sia dai beni relitti dal defunto sia dal credito verso l'erede donatario. Una diversa interpretazione finirebbe con il creare uno iato tra istituto civilistico e imposizione fiscale, finendo con il conseguire effetti distorsivi nel campo tributario.

Si rende quindi necessaria un'interpretazione differente, la quale sia costituzionalmente orientata e che conduca a leggere l'articolo 34 TUR in accordo con la disciplina codicistica, nel senso di comprendere i beni del compendio successorio individuato secondo le norme civilistiche.

Qualora non si tenga conto della collazione, infatti, si stravolgerebbe il criterio di imputazione delle quote. La norma tributaria in scrutinio, difatti, non contiene alcuna deroga alle disposizioni dettate dal codice civile per quanto riguarda la ricostruzione del patrimonio ereditario, della devoluzione e della formazione delle quote. La massa attiva, pertanto, deve comprendere necessariamente anche il valore delle donazioni collazionate e l'imputazione dei debiti secondo quanto prescritto dall'articolo 724 c.c.

5.3 Occorre poi tenere in considerazione che la divisione ereditaria ha ad oggetto tutti i beni del defunto, a prescindere dalla concreta rilevanza di detti beni nel computo della base imponibile dell'imposta di successione. Anzi, sia l'illecita mancata indicazione di un cespite nella dichiarazione di successione sia le esclusioni legali di cui all'articolo 3 TUS, sia i beni e i diritti esteri di defunti non residenti ai sensi dell'articolo 2 TUS, pur non facendo parte della base imponibile dell'imposta di successione, sicuramente possono essere compresi nell'atto di divisione ereditaria e certamente rientrano nella base imponibile della relativa imposta di registro.

Pertanto, la base imponibile per calcolare l'imposta di registro sulla divisione dovrà essere determinata sulla somma del valore del bene caduto in successione e del valore del bene collazionato per imputazione.

Con la conseguenza che l'assegnazione dell'unico bene rimasto nell'asse ereditario a un convivente, se il relativo valore coincide con la sua quota di diritto sull'intera massa, non comporta l'emersione di conguagli né tantomeno l'imposizione di alcunché secondo le regole della vendita.

Seguendo una interpretazione sistematica appare evidente che la collazione svolge un ruolo principalmente sulla determinazione dei diritti degli altri conviventi, incrementandone le aspettative economiche.

4. Risulta, pertanto, evidente la fondatezza della tesi difensiva del notaio volta a far rientrare, per effetto della collazione, il bene nella massa ereditaria: di talché, in sede di divisione ereditaria, tenendo conto del *donatum* non si configura una differenza tra quote né una duplicazione della imposizione, tenuto conto che la collazione è funzionale alla determinazione della massa ereditaria e delle quote di diritto, mentre l'imposta di registro troverà applicazione sulla parte effettivamente caduta in successione.

6. In ragione di quanto sopra il ricorso deve essere accolto.

In considerazione dell'evoluzione giurisprudenziale, sussistono i presupposti per compensare le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del professionista;
dichiara compensate le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della quinta sezione della Corte di cassazione del primo giugno ²⁰²¹ tenuta da remoto.

Il Presidente

Domenico Chindemi

