Sentenza del 28/03/2018 n. 7604 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

In data 19 luglio 2006 veniva registrato un atto di divisione tra i signori A.I., P.N. e P.P., su un valore complessivo di beni di Euro 1.100.000,00, scontando una autoliquidazione dell'imposta di registro con applicazione dell'1%. Nella fattispecie, a seguito del decesso di P.R., erano succeduti per legge il coniuge A.I. e i due figli P.N. e P.P.. L'asse ereditario comprendeva la quota indivisa di un mezzo relativa ed alcuni beni acquistati in comunione dai coniugi P.. Il coniuge superstite rinunciava all'eredità, cedendo la propria quota ai due figli. Successivamente l'Agenzia delle Entrate notificava ai contribuenti l'avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta suppletiva, ritenendo configurarsi una divisione di masse plurime, e recuperava le imposte per Euro 61.889,00. L'atto veniva emesso a titolo di imposte suppletive di registro, ipotecaria e catastale, previste per gli atti traslativi ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 1 e dell'art. 1, 2^ periodo, della tariffa, parte prima, allegata allo stesso decreto; dell'art. 1 della tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 1990 e del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 1.

I contribuenti proponevano impugnazione innanzi alla CTP di Pesaro, deducendo l'erroneo accertamento di masse plurime ed assumendo che la divisione aveva avuto ad oggetto una comunione unificata dal punto di vista fiscale, ai sensi del D.P.R. n. 181 del 1986, art. 34, comma 4. La CTP rigettava il ricorso. I contribuenti spiegavano appello, che veniva rigettato dalla CTR delle Marche, la quale riteneva sussistenti masse comuni diverse in quanto, nella specie, si era avuta una divisione di beni provenienti da titoli diversi (proprietà di 1/2 di A.I. e quota ereditaria di quest'ultima dalla stessa rinunciata a favore dei due figli), per cui ai condividenti era stata assegnata una quota superiore a quella che sarebbe spettata dalla massa ereditaria comune. A.I., P.N. e P.P. ricorrono per la cassazione della sentenza, svolgendo cinque motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso. I ricorrenti hanno presentato memorie.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per "error in iudicando" ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, in merito al "petitum" illustrato dagli appellanti in via principale per violazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 34, comma 4. I ricorrenti deducono una errata applicazione del concetto di titolo, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, alla successione ed alla quota spettante ad A.I. sulle quattro comunioni originate dalle compravendite oggetto di divisione. Lamentano che il giudice di secondo grado avrebbe attribuito il rango di titolo costitutivo di comunione, ai sensi e per gli effetti del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, sia alla successione di P.R., sia alla originaria intestazione ad A.I. per la

quota di 1/2. Secondo i contribuenti, nel caso in oggetto, la successione mortis causa di P.R., anche per effetto della rinuncia operata da A.I., avrebbe determinato sic et simpliciter l'attribuzione, in parti uguali, ai figli del de cuius non di nuovi beni ma della quota che lo stesso de cuius vantava su ognuna delle quattro comunioni originate dalle quattro compravendite che P.R. ed A.I. avevano stipulato, unici titoli di provenienza dei beni comuni nella fattispecie. Si argomenta che risulterebbe ontologicamente impossibile sostenere che la titolarità sulla quota di 1/2, appartenendo alla sola A.I. fino al momento della divisione, possa costituire un autonomo titolo costitutivo della comunione, non potendo coesistere, nel nostro ordinamento, una situazione di titolarità esclusiva e una situazione di contitolarità avente ad oggetto gli stessi beni, rectius la quota sugli stessi, se non nelle ipotesi contemplate dall'istituto della multiproprietà, ultroneo rispetto alla fattispecie in oggetto.

I ricorrenti deducono, altresì, l'errata interpretazione del concetto di titolo, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, con riferimento alla normativa relativa alla rinuncia all'eredità da parte di A.I., in quanto non vi sarebbe dubbio che la suddetta rinuncia non possa ritenersi titolo costitutivo di comunione.

2. Con il secondo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, per "error in procedendo" ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in relazione al petitum dedotto dagli appellanti in via principale, e motivazione contraddittoria, omessa o insufficiente sulla configurazione di masse plurime. I ricorrenti deducono che per titolo non può intendersi qualsiasi atto o fatto traslativo di quote di beni, già oggetto di comunione, dovendo ogni titolo costitutivo di comunione attribuire nuovi beni, fino a quel momento in titolarità esclusiva di un solo soggetto. L'assunto della sentenza impugnata si porrebbe in contrasto con la successiva specificazione di esso, contenuta nella parentesi, secondo cui titolo di provenienza sarebbe anche la quota ereditaria di A.I., da quest'ultima rinunciata a favore dei figli. Secondo i contribuenti, la CTR avrebbe erroneamente ritenuto la sussistenza di masse comuni diverse rappresentate: l'una dalla successione del padre e l'altra dalla quota ereditaria di A.I. dalla stessa rinunciata a favore dei figli (assunta a individuazione di uno dei due titoli all'interno della parentesi), la quale oltre a non poter rappresentare un titolo P.R., rappresentando solo una quota della stessa successione ereditaria, e quindi un fenomeno diverso, interno e minore.

3. Con il terzo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per error in iudicando ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in merito al petitum dedotto dagli appellanti in via principale. Si eccepisce la violazione dell'art. 112 c.p.c., con riferimento all'applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, tenuto conto che la CTR non si sarebbe minimamente pronunciata sulla ricorrenza o meno dei requisiti richiesti del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, ai fini dell'unificazione delle comunioni dal punto di vista fiscale e assunti dagli appellanti a sostegno del petitum principale, atteso che la prima causa petendi atterrebbe all'identità tra i soggetti delle varie comunioni e la seconda alla presenza di un ultimo acquisto di quote mortis causa. I ricorrenti precisano che per effetto della variazione soggettiva determinata dalla successione mortis causa, i figli del de cuius sarebbero subentrati nella contitolarità non di uno solo o parte dei beni della comunione, ma della quota di comproprietà, spettante allo stesso de cuius, su tutti i beni delle comunioni, sui quali, peraltro, A.I. continuerebbe a vantare la quota di cui era titolare anteriormente alla morte del marito, pertanto il suo atto di rinuncia non avrebbe generato una

variazione soggettiva autonoma all'interno delle comunioni. Secondo i contribuenti l'unica variazione soggettiva verificatasi nella fattispecie sarebbe stata determinata dalla successione mortis causa, la quale non avrebbe generato una nuova comunione. La successione non avrebbe impedito l'unificazione, ai fini fiscali, delle masse, non alterando l'identità dei comunisti nelle varie comunioni al momento della divisione. Inoltre, la rinuncia all'eredità da parte di A.I. avrebbe determinato il diritto di accrescimento nelle successioni legittime, con la conseguenza che P.N. e P.P. sarebbero divenuti titolari, sin dal momento dell'apertura della successione mortis causa, anche della quota di eredità che sarebbe spettata ad A.I. sull'eredità del marito, se non avesse rinunciato.

4. Con il quarto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per error in procedendo ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in relazione al petitum dedotto in via principale, e motivazione contraddittoria e omessa o insufficiente sulla assegnazione ai condividenti di una quota superiore a quella ad essi spettante. Le parti ricorrenti deducono che non vi è dubbio che il fatto controverso del giudizio sia rappresentato dall'accertamento di eventuali eccedenze attribuite ai condividenti in sede di divisione e precisano che non essendosi proceduto alla divisione della quota ereditaria, ma delle comunioni derivanti dalle compravendite e che l'eccedenza sarebbe stata erroneamente stimata dalla sentenza impugnata, solo in relazione a detta quota ereditaria, si procederebbe alla dimostrazione che, a seguito della divisione delle comunioni originate dalle quattro compravendite e unificate dal punto di vista fiscale D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 34, comma 4, ciascun condividente avrebbe ricevuto beni di valore corrispondente alla quota ad esso spettante su dette comunioni.

5. Con il quinto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per error in procedendo ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in merito al petitum dedotto dai ricorrenti in via subordinata, ed omessa motivazione sulla quantificazione in termini di vendita delle eccedenze attribuite a ciascun condividente. I contribuenti argomentano che nell'ultimo periodo della motivazione della sentenza si evincerebbe, benchè in maniera implicita, che il giudice di secondo grado si sia pronunciato in merito alla domanda proposta dai ricorrenti in via subordinata, condividendo erroneamente la tesi dell'Ufficio, secondo cui andrebbe qualificata singola vendita la parte eccedente la quota di diritto spettante a ciascun condividente sui beni poi assegnatigli, considerando ogni assegnazione a ciascun condividente una operazione autonoma. Secondo i ricorrenti, invece, in ipotesi di comunioni plurime, l'attribuzione a ciascun condividente in via esclusiva di beni determinati, oggetto di una comunione, e l'esclusione dello stesso dagli altri beni, appartenenti all'altra comunione, realizzerebbe, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, uno scambio di quote tra i condividenti, vale a dire un negozio traslativo di permuta. Ne consegue che, laddove si dovesse ritenere che non si sia verificata la reductio ad unum delle masse comuni ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 34, comma 4, risulta evidente che l'Ufficio, ravvisando nelle attribuzioni ai condividenti eccedenze qualificabili come vendita, avrebbe erroneamente raddoppiato il valore della base imponibile cui applicare le aliquote previste per gli atti traslativi, violando del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, comma 1, lett. b.

6. I motivi di ricorso, da esaminarsi congiuntamente per ragioni di connessione logica, denunciano, sotto il profilo del vizio di motivazione e della violazione di legge, la decisione a cui è giunto il giudice del merito il quale, pur dando atto della presenza di masse comuni

rappresentate l'una dalla successione del padre e l'altra dalla quota ereditaria di A.I. dalla stessa rinunciata a favore dei figli, ha ritenuto la sussistenza di masse comuni diverse, con la conseguenza che, nella specie, si sarebbe verificata una divisione di beni provenienti da titoli diversi (proprietà di 1/2 di A.I. e quota ereditaria di quest'ultima dalla stessa rinunciata a favore dei due figli), per cui ai condividenti sarebbe stata assegnata una quota superiore a quella che sarebbe spettata dalla massa ereditaria comune. L'attribuzione della quota superiore è stata qualificata, ai fini fiscali, come vendita con applicabilità, limitatamente alla quota di eccedenza, dell'imposta proporzionale di registro per la vendita.

7. Le censure sono fondate.

7.1.In tema di imposta di registro, la divisione è un atto avente natura dichiarativa, sottoposto all'aliquota dell'1% (art. 3, della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR).

Nel campo del diritto tributario è stata, infatti, pacificamente accolta la nozione di divisione come atto avente natura dichiarativa, purchè le porzioni concretamente assegnate ai condividenti, quote di fatto, corrispondono alle quote di diritto, cioè a quelle quote che spettano ai partecipanti, sui beni della massa, in ragione dei diritti che essi vantano. Pertanto, assume importanza essenziale, per l'individuazione dell'imposta da applicare, il rapporto tra quota di diritto e quota di fatto; nel caso in cui quest'ultima superi la pars iuris, la divisione, per l'eccedenza, perderà la sua natura dichiarativa, per divenire un negozio parzialmente traslativo, assoggettato alla relativa imposta di trasferimento.

L'art. 34, comma 1, del TUR, secondo periodo, stabilisce i criteri per determinare la massa comune, distinguendo tra comunione derivante da successione mortis causa e comunione derivante da titolo diverso dalla successione per causa di morte.

L'art. 34, comma 1, primo periodo del TUR, stabilisce che "la divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita per la parte eccedente".

L'art. 34, comma 4, del TUR disciplina il fenomeno delle c.d. masse plurime, che ricorre quando gli stessi soggetti risultano comproprietari di più beni derivanti da titoli originari diversi. In questo caso, ogni titolo di acquisto genera una comunione e, perciò, ogni bene è oggetto di autonoma comunione. Qualora si proceda alla divisione di questi beni, non si avrà un unico negozio giuridico ma tanti quanti sono i titoli originari (Cass. n. 6398 del 2006; Cass. n. 13009 del 2007).

Nella divisione simultanea della comunione plurima, le assegnazioni ai condividenti non possono essere considerate dichiarative qualora non corrispondano esattamente alle quote spettanti a ciascun condividente sulla singola massa comune.

Se l'ultimo acquisto è avvenuto per successione mortis causa, le comunioni tra i medesimi comproprietari derivanti da titoli diversi, saranno considerate come una sola comunione.

L'art. 34, comma 4, cit. stabilisce, infatti, che: "Agli effetti del presente articolo, le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, sono considerate come una sola comunione

se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte". Tale ipotesi ricorre quando la successione a causa di morte dalla quale deriva l'ultimo acquisto deve riguardare tutti i condividenti e non solo alcuni di essi, e quanto gli acquisti precedenti derivanti sia da altre successioni, sia da compravendite, sia da donazioni, devono sempre riferirsi a tutti i condividenti (circolare n. 6 del 2008 dell'Agenzia delle Entrate).

Ai fini di una corretta applicazione dell'art. 34, si ritiene che le comunioni che trovano origine in più titoli debbano riguardare beni diversi, tali da costituire masse distinte. L'atto di scioglimento della comunione a masse plurime, quindi, non concretizza un'unica divisione, ma tante divisioni quanti sono i titoli costitutivi delle singole comunioni, ad eccezione del caso in cui l'ultimo acquisto di quote derivi da successione mortis causa.

7.2. Le masse plurime nascono da titoli diversi e tale pluralità deve attenere al rapporto funzionale tra titolo e massa e non tra titolo e soggetto. Ne consegue che, ai fini della sussistenza delle eventuali masse plurime, si devono individuare i titoli che generano la comunione e non quelli che traslano le quote tra i soggetti all'interno di una stessa massa. Ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, per titolo deve intendersi esclusivamente qualsiasi atto o fatto costitutivo della contitolarità di situazioni giuridiche in cui la comunione si risolve. Pertanto, non costituisce titolo, e quindi non consente l'individuazione di una nuova e distinta massa, qualsiasi atto o fatto meramente traslativo che non determini una nuova situazione di contitolarità relativamente a beni e diritti in precedenza attribuiti in via esclusiva ad un unico soggetto, ma incida solo sulla misura e la titolarità delle quote di proprietà relative a preesistenti comunioni.

Le variazioni soggettive dei comunisti (a seguito di successioni o di atti traslativi a titolo oneroso o gratuito determinati il trasferimento di diritti di comproprietà) non incidono relativamente alla determinazione ed alla individuazione della massa divisionale, la quale è stabilita e regolamentata dal titolo o dall'evento che ha dato origine alla comunione. Ai fini della configurazione del fenomeno delle masse plurime, non si può prescindere dalla pluralità dei titoli di acquisto che le hanno generate, essendo, invece, ininfluente la pluralità degli atti traslativi di quote di comunioni preesistenti.

7.3. Nella specie, a seguito del decesso di P.R., sono succeduti per legge il coniuge A.I. e i due figli P.N. e P.P.. L'asse ereditario comprendeva la quota indivisa di un mezzo relativa ed alcuni beni acquistati in comunione dai coniugi P.. Il coniuge superstite ha rinunciato all'eredità, cedendo la propria quota ai due figli.

Alla luce dei rilievi espressi, non può ritenersi la configurazione di masse plurime, in quanto le variazioni soggettive dei comunisti non hanno inciso relativamente alla determinazione ed alla individuazione della massa divisionale, la quale è stabilita e regolamentata dal titolo o dall'evento che ha dato origine alla comunione. La successiva cessione di quote, da parte del coniuge superstite rinunciatario, a favore degli antri condividenti, è un atto che non può essere qualificato titolo di provenienza, avendo l'unico effetto di determinare una variazione delle entità delle quote originariamente ereditate. Una massa originariamente unica non può dare vita a masse plurime per il fatto che ad un comunista se ne sia sostituito o aggiunto un altro per un qualunque atto o fatto giuridico che non attribuisca ai comunisti una nuova massa. I successori

o cessionari delle varie quote subentrano nella posizione del dante causa, sostituendosi a lui nella titolarità dell'unico titolo di comunione ed in ragione della quota acquistata, in quanto, a seguito di meri trasferimenti di quota, si considera come se alla comunione partecipi l'originario comunista.

Va, pertanto, ribadito il principio, precisato da questa Corte, secondo cui: "In tema di imposta di registro (nonchè ipotecaria e catastale), il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, suppone doversi tenere conto, ai fini della tassazione della divisione tra coeredi, del rapporto genetico tra il titolo e la massa dividenda. Ne consegue che la cessione della quota di un coerede agli altri non determina l'acquisizione di nuovi beni alla massa dividenda, ma una semplice variazione di tipo soggettivo, che non altera l'oggetto della comunione, sicchè ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, la comunione deve essere considerata come unica e di origine successoria" (Cass. n. 27075 del 2014).

7.4. Pur dovendosi rilevare che, nella specie, l'ultimo acquisto di quota è stato quello per atto inter vivos (rinuncia all'eredità), si è pur sempre trattato di acquisto di una quota ideale dei medesimi beni già compresi nella massa ereditaria. Dunque, nel rapporto tra il titolo e la massa dei beni, la comunione era sempre quella sotto il profilo causale ancorata al titolo successorio. Ne consegue che la cessione di quota da un coerede ad agli altri, non avendo determinato in sè alcuna alterazione dell'oggetto della comunione, ha rappresentato una variazione di tipo meramente soggettivo.

8. La CTR non ha fatto buon governo dei principi espressi, dovendosi invece ritenere che l'atto di divisione, in concreto, ha assegnato ai condividenti beni per un valore complessivo corrispondente al valore agli stessi spettante sulla massa comune, così rientrando tra gli "Atti di natura dichiarativa", previsti dall'art. 3, della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR.

9. Per quanto sopra, il ricorso va accolto e la sentenza cassata e, ricorrendone le condizioni, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso introduttivo proposto dai contribuenti. Le spese di giudizio di ogni fase e grado, tenuto conto del recente consolidarsi della giurisprudenza di legittimità sulle questioni in esame rispetto all'epoca della introduzione della lite, vanno interamente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dai contribuenti. Compensa le spese di lite di ogni fase e grado.

Motivazione semplificata.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 9 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 28 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza