Sentenza del 26/11/2021 n. 36768 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 2970/04/18, depositata in data 3/4/2018, la Commissione tributaria regionale della Campania confermava la decisione di primo grado che aveva accolto i ricorsi, poi riuniti, proposti dal notaio O.R., che aveva impugnato diversi avvisi di liquidazione emessi per il recupero dell'imposta ipotecaria, della tassa ipotecaria e della imposta di bollo, per un totale di 244,00 Euro, in relazione a ciascun atto di compravendita immobiliare, sul rilievo che alla trascrizione dell'accettazione tacita di eredità, contrariamente a quanto ritenuto dall'Ufficio, si applica il disposto del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, trattandosi di "atto non solo connesso, ma anche conseguente all'atto dispositivo del diritto" come "si ricava anche dal tenore dell'art. 2648 c.c. ("se il chiamato ha compiuto uno degli atti che importano accettazione tacita dell'eredità, si può richiedere la trascrizione sulla base di quell'atto...")".

Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo.

Il contribuente non ha svolto attività difensiva.

Giova premettere che la trascrizione di un acquisto mortis causa che abbia ad oggetto diritti reali immobiliari va effettuata ai sensi dell'art. 2648 c.c., disposizione che al comma 2 prevede, per quanto riguarda l'accettazione espressa dell'eredità (art. 475 c.c.), che essa si operi in base alla dichiarazione del chiamato contenuta in un atto pubblico ovvero in una scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente.

Nel caso di accettazione tacita dell'eredità (art. 476 c.c.), che consiste nel compimento di atti che presuppongono necessariamente la volontà di accettare e che il chiamato non avrebbe diritto di compiere se non nella qualità di erede, di natura non meramente fiscale, come la denuncia di successione di per sè sola inidonea a comprovare l'accettazione tacita, ma che siano al contempo fiscali e civili (Cass. n. 11478/2021), la trascrizione può essere effettuata, ai sensi dell'art. 2648 c.c., comma 3 dallo stesso erede, ma chiunque può richiedere la trascrizione di quell'atto, qualora risulti da sentenza, da atto pubblico o da scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente (Cass. n. 11638/2014).

L'acquisto tacito dell'eredità può avvenire anche a prescindere dal compimento di un atto negoziale, per effetto del possesso dei beni ereditari, qualora entro tre mesi dall'apertura della successione, il chiamato all'eredità, nel possesso dei beni ereditari, non proceda all'inventario dell'eredità ed alla successiva dichiarazione di accettazione con beneficio di inventario; in tale

caso il chiamato è considerato erede puro e semplice (art. 485 c.c.) sulla scorta di un fatto concludente che comporta implicita accettazione anche se non correlato ad atti di disposizione.

Riguardo a questa l'ipotesi di acquisto dell'eredità l'ordinamento non contempla alcuna previsione espressa per la pubblicità immobiliare, nè sussiste la possibilità di procedere a tale pubblicità, in mancanza di un "titolo" idoneo, fatta ovviamente salva la possibilità di trascrizione nei RR.II. dell'acquisto della qualifica di erede per possesso dei beni ereditari, in occasione del compimento di un successivo atto costituente "titolo" idoneo alla trascrizione.

Una volta che la successione si è perfezionata con le accettazioni dell'eredità da parte dei chiamati, il fenomeno successorio si esaurisce, rimanendo ad esso estranee le vicende negoziali successive, mentre con la previsione della retroattività il legislatore riconduce gli effetti di determinati atti (l'art. 459 c.c. per l'accettazione della eredità; l'art. 521 c. c. per la rinunzia alla eredità; l'art. 649 c.c. per l'acquisto del legato) al momento dell'apertura della successione, assicurando così la continuità della titolarità dei beni tra il defunto e l'erede (Cass. S.U. n. 25021/2019, in motivazione).

Ai fini della decisione della controversia, assume rilievo la riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari operata dal D.Lgs. n. 23 del 2011 (in tema di federalismo fiscale) e poi dalle modifiche di cui al D.L. n. 104 del 2013, art. 26, comma 1, e con la L. n. 147 del 2013, art. 1, (legge di stabilità 2014), che hanno inciso sull'impianto normativo di riferimento.

In particolare, il D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10 modificato dal D.L. n. 104 del 2013, art. 26, comma 1, convertito dalla L. 8 novembre 2013, n. 128 (1), è intervenuto sull'art. 1 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 (testo unico dell'imposta di registro), semplificando la tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso di diritti immobiliari (cioè della proprietà di beni immobili in genere e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed i trasferimenti coattivi), ed ha previsto nuove aliquote (aliquota "ordinaria" del 9 per cento, aliquota ridotta al 2 per cento nel caso in cui il trasferimento abbia per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle della categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis).

La citata legge di stabilità del 2014 (in vigore dal 1 gennaio 2014) ha apportato un'ulteriore modifica all'art. 1 della Tariffa per cui: "Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, che cioè godono delle agevolazioni previste per la "piccola proprietà contadina": 12 per cento" (poi, 15 per cento, ai sensi della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 609).

Nelle ipotesi sopra considerate, l'importo minimo della tassazione (unica), come appunto novellata nelle aliquote, non può essere inferiore a 1.000 Euro, mentre con D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, il comma 4 sono state abrogate tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, riguardanti gli atti assoggettati all'imposta di registro.

La tassa proporzionale di registro, nella originaria formulazione del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, (cioè prima delle modifiche innanzi ricordate), risultava "assorbente" dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecaria e catastale, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie sia per "gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2" (imposta di registro con aliquota del 2% o del 9%, e misura minima di 1000 Euro) sia per "tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari".

Recitava, infatti, dell'art. 10 citato, il comma 3: "Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie".

Del D.L. n. 104 del 2013, art. 26, il comma 1 è successivamente intervenuto per modificare tale disciplina introducendo, in luogo dell'esenzione integrale dalle imposte ipotecaria e catastale, l'assoggettamento degli atti sopra indicati "a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro cinquanta".

Il testo risulta così riformulato: "gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto o i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro cinquanta".

Del D.L. n. 104 del 2013, art. 26, Il comma 2recita: "L'importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in misura fissa di Euro 168 da disposizioni vigenti anteriormente al 1 gennaio 2014 è elevato ad Euro 200".

In conclusione, dal 1 gennaio 2014, per effetto della disposizione di cui al riportato comma 3, tutti gli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso restano "esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie", e sono assoggettati alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di cinquanta Euro ciascuna a prescindere dalle diverse previsioni del D.Lgs. n. 347 del 1990 (testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarie e catastali).

Nel caso in esame, la decisione della CTR della Campania pone in evidenza che oggetto d'imposta è la formalità della trascrizione, destinata a garantire il principio di continuità ex art. 2650 c.c., che la formalità della trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità è possibile solo in forza di atto che la presuppone, quale quello di disposizione del diritto reale, che "è un atto non solo connesso, ma anche conseguente all'atto dispositivo del diritto", nel senso, quindi, che è possibile solo in conseguenza dell'atto traslativo, come palesato dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, per cui l'imposta di registro versata per la pubblicazione dell'atto inter vivos "assorbe" imposte e tasse per tutte le formalità ad esso collegate.

Il giudice di appello, aderendo alle argomentazioni svolte dalla difesa del notaio rogante, si è espresso, con riferimento alla nota di trascrizione dell'accettazione tacita di eredità, a favore

dell'esenzione da imposta di bollo e tassa ipotecaria, nonchè della applicazione (sola) imposta ipotecaria in misura fissa (50,00 Euro).

La sentenza impugnata si regge essenzialmente sull'affermazione che l'accettazione tacita dell'eredità non costituisce atto antecedente rispetto all'atto di compravendita assoggettato all'imposta di registro cui all'art. 10 più volte citato, commi 1 e 2 (atti per i quali trova applicazione l'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986), per cui la relativa trascrizione dipende dall'unico atto costituente "titolo" (art. 2657 c.c.) idoneo al compimento della formalità.

Secondo quanto osservato dall'Agenzia delle entrate, anche negli atti di prassi, la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità resta esclusa dall'ambito applicativo del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3 ed è assoggettata, all'atto della richiesta di formalità, ad imposta ipotecaria nella misura prevista dall'art. 4 della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 1990 - misura elevata, dal 1 gennaio 2014, ad Euro 200,00 per effetto delle disposizioni di cui all'art. 26, comma 2, D.L. n. 104 del 2013 - nonchè a tassa ipotecaria (35,00 Euro) ed a imposta di bollo (59,00 Euro), ai sensi dell'art. 3, comma 2 bis, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 642 del 1972.

L'odierna ricorrente qualifica l'accettazione tacita di cui all'art. 476 c.c. come fattispecie distinta, anche fiscalmente, dal negozio dispositivo avente ad oggetto il bene ereditario, che semmai presuppone la volontà di accettare da parte del disponente, per cui la relativa formalità non ne dipende direttamente, ancorchè il "titolo" idoneo alla pubblicità immobiliare sia costituito, per le relative formalità, dal medesimo atto pubblico (la compravendita).

Ne deriva, quindi, l'esclusione dall'invocato regime esonerativo e l'applicazione di imposte e tasse in misura piena (imposta ipotecaria, tassa ipotecaria e imposta di bollo).

La tesi erariale è corretta.

Muovendo, infatti, dall'analisi letterale del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, appare chiara la ratio perseguita dal legislatore, che ha espressamente delimitato l'ambito di operatività del regime esonerativo agli "atti assoggettati all'imposta (di registro) di cui ai commi 1 e 2" della disposizione (1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi; 2. Nei casi di cui al comma 1, l'imposta, comunque, non può essere inferiore a 1.000 Euro.)" e soltanto ad essi.

E', dunque, in relazione a siffatta tipologia di trasferimenti, per i quali trova applicazione l'imposta proporzionale di registro del 2, del 9 e del 12 per cento (ai sensi dell'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986), ma in ogni caso non inferiore a 1000 Euro, che (dal 1 gennaio 2014) trova applicazione, secondo quanto disposto del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, il cd. assorbimento degli altri tributi (imposta di bollo, tributi speciali catastali e tasse ipotecarie) e la nuova aliquota fissa (di 50,00 Euro) delle imposte ipotecaria e catastale.

Riguardo ai menzionati tributi il legislatore ha introdotto un diverso modo di tassazione, attraverso la previsione di un ammontare fisso e del regime di cd. assorbimento della rilevanza fiscale degli atti e formalità direttamente conseguenti all'atto di trasferimento, sempre che correlati alla tipologia di quest'ultimo, per cui mantengono vigore, per gli atti diversi, le regole della imposizione ordinaria.

L'ambito di operatività di tale - speciale - regime fiscale non può, quindi, che rimanere circoscritto agli atti e formalità direttamente consequenziali ai trasferimenti di diritti immobiliari sopra ricordati, in quanto posti in essere per effettuare i relativi adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari.

Preme evidenziare che fra le formalità direttamente conseguenti gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, non rientra affatto l'accettazione tacita di eredità, che costituisce una evenienza del tutto occasionale e, come già detto, può configurarsi non solo in presenza di atti di disposizione, ma anche di comportamenti concludenti, desumibili da eventi fattuali magari risalenti nel tempo, per cui il successivo atto di disposizione rivestito di forma qualificata, come appunto quello notarile, viene unicamente a concretizzare il requisito formale necessario per rendere pubblico, nei registri immobiliari, l'intervenuto acquisto della qualità di erede, peraltro, da riferire non al singolo bene, ma a tutti i diritti reali immobiliari ricompresi nell'asse ereditario.

L'accettazione tacita di eredità esaurisce i propri effetti nell'ambito dei rapporti regolati dal diritto civile e non può costituire, di per sè stessa, "titolo" idoneo alla trascrizione, ai sensi dell'art. 2657 c.c., tanto da richiedere, secondo autorevole opinione, la pronuncia di una sentenza di accertamento quale unico strumento per consentire la trascrizione dell'acquisto mortis causa.

Essa costituisce l'oggetto della pubblicità immobiliare e, come già evidenziato, non necessariamente si perfeziona con la redazione dell'atto dispositivo.

Quanto sopra va posto in correlazione all'esigenza di depositare nei registri immobiliari, per ragioni di logica del sistema, oltre che di espressa previsione normativa, un "titolo" idoneo, che abbia cioè la forma minima necessaria per la trascrivibilità e, quindi, contenga le indicazioni necessarie per predisporre la nota di trascrizione.

Ne discende che il regime esonerativo non si estende a qualsivoglia formalità collegabile ad un determinato atto rogato, ricevuto o autenticato da un notaio o da altro pubblico ufficiale e sottoposto a registrazione con procedure telematiche, nei termini innanzi ricordati, bensì opera con riguardo agli atti e formalità che, all'interno del sistema di pubblicità immobiliare posto a tutela dei diritti, fanno immediato e diretto riferimento agli effetti giuridici "tipici" del negozio prescelto (compravendita, permuta, divisione, ecc. ecc.), ove rientrante fra quelli ai quali si applica l'imposta di registro nella misura di cui all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, sulla cui sostanza economica viene, in definitiva, misurata la tassazione (v. D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 per il registro; D.Lgs. n. 347 del 1990, artt. 2 e 10 per l'imposta ipotecaria e catastale, la base cui imponibile è individuata mediante rinvio all'imposta di registro).

In questo consiste la consequenzialità richiesta dalla norma tributaria tra atti sottoposti a registrazione e note di trascrizione ed iscrizione, domande di annotazione e di voltura, in funzione degli adempimenti che il Conservatore (art. 2678 c.c.) è obbligato ed effettuare e che valgono a stabilire la priorità fra trascrizioni, iscrizioni e annotazioni.

La tesi contraria, sostenuta dal notaio, sposta l'attenzione sulle regole della pubblicità immobiliare, e finisce per attribuire alla unicità del "titolo" idoneo alla trascrizione, così come all'esigenza stessa di garantire, nell'interesse generale, la stabilità degli acquisti immobiliari e dei diritti dei terzi (elemento che accomuna le varie forme di pubblicità), un rilievo del tutto improprio rispetto agli interessi dell'erario tutelati.

Quel che conta, quindi, è individuare gli effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione, ai fini della sua qualificazione, avuto riguardo alle ipotesi di trasferimento immobiliare elencate al D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, che ha modificato l'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, e la pubblicità ad esso strettamente collegata, in quanto tale consequenziale all'atto medesimo.

Si tratta di operazione comporta la netta rivalutazione del sostrato privatistico presente nell'atto, cioè nel documento che attraverso la "trascrizione" viene reso conoscibile ai terzi, il cui contenuto può consistere in un contratto o in una dichiarazione unilaterale espressione dell'autonomia privata, in un provvedimento dell'autorità giudiziaria o amministrativa, in un atto processuale, fermo restando che l'imposta di bollo colpisce il documento e non l'atto.

Non risulta, invece, concludente l'argomento dell'asserita necessità/obbligatorietà, per il notaio rogante, di curare la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità, ove appunto si tratti di immobili di diretta provenienza successoria, onde garantire la continuità delle trascrizioni di cui all'art. 2650 c.c., determinando la mancanza della trascrizione dell'acquisto mortis causa anche la mancanza di efficacia delle trascrizioni a carico dell'acquirente.

La questione, che non attiene alla validità dell'atto dispositivo sottoposto a registrazione (Cass. n. 11638/2014), viene inutilmente agitata nella vicenda esaminata dal momento che l'assoggettamento ad imposta non è legato al profilo della necessità/obbligatorietà della formalità ovvero della sua indispensabilità.

Essa trae alimento dal diverso tenore letterale dell'art. 2648 c.c., comma 1 (secondo il quale "si devono trascrivere l'accettazione dell'eredità che importi acquisto dei diritti enunciati nei numeri 1, 2 e 4 dell'art. 2643 o liberazione dai medesimi e l'acquisto del legato che abbia lo stesso oggetto") rispetto al comma 3 del medesimo art. 2648 c.c. (secondo il quale "se il chiamato ha compiuto uno degli atti che importano accettazione tacita dell'eredità, si può richiedere la trascrizione sulla base di quell'atto, qualora esso risulti da sentenza, da atto pubblico o da scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente").

Va considerato, però, che l'art. 2671 c.c. e D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 6, rendono per il notaio obbligatoria la trascrizione soltanto se l'atto è da lui ricevuto o autenticato, entro trenta giorni dalla data dell'atto stesso, sanzionando il mancato rispetto di tale termine.

L'accettazione tacita di eredità, proprio perchè non opera sulla base di una espressa dichiarazione di volontà del chiamato, e non sempre è correlata ad un atto di per sè trascrivibile, neppure rientra fra gli "atti soggetti a trascrizione" per i quali l'art. 6, D.Lgs. citato, pone l'obbligo di curare la trascrizione in capo al pubblico ufficiale rogante o autenticante.

Occorre anche considerare che la L. n. 52 del 1985, art. 29, comma 1 bis, contiene due distinte disposizioni: la prima concernente la conformità catastale oggettiva, ossia la corrispondenza tra lo stato materiale effettivo dell'immobile oggetto del contratto e la rappresentazione catastale del medesimo - dispone che il contratto contenga, oltre all'identificazione catastale ed al riferimento alle planimetrie depositate in catasto, una specifica dichiarazione degli intestatari (sostituibile con una attestazione di un tecnico) di conformità dei dati catastali e delle planimetrie allo stato di fatto, ed attiene alla sfera della validità del medesimo, stante l'espressa previsione della nullità dell'atto privo del contenuto prescritto.

La seconda - concernente la conformità catastale soggettiva, ossia l'identità tra l'autore dell'atto e l'intestatario catastale dell'immobile - fa obbligo al notaio rogante di individuare gli intestatari catastali e di verificare la loro conformità con le risultanze dei registri immobiliari, gli impone il compimento di una determinata attività e tuttavia non introduce un contenuto necessario del contratto, atteso che non prevede alcuna sanzione di nullità dell'atto rogato senza la sua osservanza.

Il mancato rispetto della stessa, come questa Corte (Cass. n. 20526/2020) ha avuto modo di sottolineare, "risolve i propri effetti esclusivamente sul piano della responsabilità delle parti e del notaio (per quest'ultimo, tanto sul piano disciplinare quanto su quello dell'esatto adempimento delle obbligazioni derivanti dal contratto d'opera professionale)".

Si tratta, in entrambi i casi, di piani affatto diversi da quello tributario, contrassegnato, attesa la specialità dell'innovativo regime impositivo contemplato dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, dal principio della tassatività delle norme agevolative/esonerative che, derogando al sistema generale, sono di stretta interpretazione e non possono essere applicate in via estensiva o analogica, in quanto non sono applicabili a casi e situazioni non riconducibili al significato letterale delle norme che le prevedono (tra le tante, Cass. n. 21522/2013, n. 27331/2016, Cass. S.U. n. 11373/2015 e n. 10013/2021)).

La sentenza impugnata, in conclusione, va cassata e, non necessitando di ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso del contribuente.

Le spese processuali dell'intero giudizio possono essere compensate in considerazione della assenza di precedenti di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza e decidendo nel merito rigetta l'originario ricorso del contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 19 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza