Sentenza del 26/11/2021 n. 36769 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 3256/4/2018, depositata in data 9/11/2018, la Commissione tributaria regionale della Puglia confermava la decisione di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dal notaio A.E., il quale aveva impugnato gli avvisi di liquidazione (n. 4127/14 e n. 4128/14) emessi per il recupero dell'imposta di bollo, nella misura di 59,00 Euro, e, quindi, per un totale di 118,00 Euro (oltre diritti di notifica), in relazione ad un atto di divisione immobiliare, stipulato in data 9/9/2014 e registrato il 26/9/2014.

Rilevava il giudice di appello che alla trascrizione dell'accettazione tacita di eredità, contrariamente a quanto ritenuto dall'Ufficio, si deve applicare "quanto disposto dall'art. 1, comma 1 bis, all. A, Tariffa. Parte I, di cui al D.P.R. n. 642 del 1972 sull'imposta di bollo", che prevede che sia dovuta soltanto l'imposta forfettaria di bollo nella misura di 230,00 Euro, "per gli atti relativi a diritti sugli immobili, comprese le note di trascrizione da essi dipendenti e per gli atti aventi ad oggetto il trasferimento o la costituzione di diritti reali o di godimento su beni immobili, nonchè per gli atti aventi natura dichiarativa relativi ai medesimi diritti".

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

Resiste con controricorso il contribuente.

Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

Con unico mezzo, l'Agenzia delle entrate denuncia violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, art. 1, comma 1 bis e art. 3, comma 2, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, artt. 476, 2648 e 2658 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che l'accettazione tacita di eredità, correlata all'atto di divisione di bene immobile pervenuto per successione ereditaria, costituisce atto consequenziale all'atto di divisione e la relativa trascrizione va esente, ai sensi del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, da imposta di bollo, avendo il notaio rogante già versato l'imposta di bollo nella misura di 230 Euro. Deduce, altresì, la ricorrente che "il rogito divisionale costituisce soltanto lo strumento, il mezzo attraverso il quale la volontà di accettare viene presupposta, mentre il titolo giustificativo è individuato nella qualità di erede, la quale è funzionalmente antecedente al rogito di divisione; di qui l'assoggettamento ad imposta di bollo anche delle (due) note di trascrizione dell'accettazione tacita di eredità".

Preliminarmente, il ricorso per cassazione è senz'altro ammissibile in quanto contiene, in ossequio al principio dell'autosufficienza (art. 366 c.p.c.), tutti i riferimenti necessari per individuare le argomentazioni censurate della sentenza impugnata, integralmente trascritta nella parte introduttiva del ricorso (cfr. pag. 3 e 4), ed investe la ratio decidendi, incentrata sulla applicabilità, all'atto di divisione di beni provenienti da successione mortis causa, della disciplina prevista dall'art. 1, comma 1 bis, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972 (Disciplina dell'imposta di bollo), la quale prevede il versamento dell'imposta di bollo in misura pari a 230,00 Euro, e sulla questione se essa ricomprenda anche il tributo per la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità, formalità, secondo il controricorrente, dipendente dall'atto divisionale e, dunque, sottratta al regime previsto dall'art. 3, comma 2 bis, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, a mente del quale la trascrizione sconta l'imposta fissa di 59,00 Euro.

Il ricorso è fondato.

Giova premettere che il notaio A., in sede di registrazione, con procedura telematica, dell'atto di divisione rogato il 9/9/2014, ha provveduto a versare - per quanto qui rileva - l'imposta forfettaria di bollo (230,00 Euro), autoliquidata sulla scorta del già citato art. 1, comma 1 bis, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 642 del 1972.

Detta norma prevede la misura dell'imposta di bollo, per gli "Atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali, relativi a diritti sugli immobili, inclusi gli atti delle società e degli enti diversi dalle società, sottoposti a registrazione con procedure telematiche, loro copie conformi per uso registrazione ed esecuzione di formalità ipotecarie, comprese le note di trascrizione ed iscrizione, le domande di annotazione e di voltura da essi dipendenti e l'iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 c.c.:

1) per gli atti, aventi ad oggetto il trasferimento o la costituzione di diritti reali o di godimento su beni immobili, nonchè per gli atti aventi natura dichiarativa relativi ai medesimi diritti; Euro 230,00 (...)";

Nella relativa Nota si precisa, inoltre, che "L'imposta è dovuta in misura cumulativa, all'atto della richiesta di formalità, mediante versamento da eseguire con le stesse modalità previste per il pagamento degli altri tributi".

L'art. 3, comma 2 bis, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, invece, prevede per la trascrizione l'imposta in misura fissa di 59,00 Euro, e trova applicazione "fuori dai casi previsti dall'art. 1, comma 1 bis, dal comma 2 ter del presente articolo e dall'art. 4, comma 1 bis".

L'Agenzia delle entrate, come anche si ricava dagli atti di prassi, qualifica l'accettazione tacita di cui all'art. 476 c.c. come fattispecie distinta, anche fiscalmente, dal negozio divisorio, il quale semmai presuppone la volontà di accettare, per cui la relativa formalità non ne dipende direttamente, ancorchè il "titolo" idoneo alla pubblicità immobiliare (trascrizione della divisione e trascrizione della accettazione tacita dell'eredità) sia costituito dal medesimo atto pubblico (la divisione), e ne fa discendere l'esclusione dall'invocato regime esonerativo e l'applicazione di imposte e tasse (imposta ipotecaria, tassa ipotecaria e imposta di bollo) in misura ordinaria.

Deduce, altresì, la ricorrente che la trascrizione, ai sensi dell'art. 2660 c.c. (rubricato "Trascrizione degli acquisti a causa di morte"), concerne l'atto di acquisto mortis causa e che quest'ultimo è necessariamente antecedente rispetto all'atto divisionale, se non dal punto di vista temporale, quantomeno dal punto di vista funzionale, circostanza che di per sè esclude il rapporto di consequenzialità richiesto dalla norma tributaria.

Due, infatti, sono le note di trascrizione da redigersi: una, ai sensi degli artt. 2646 e 2685 c.c., relativa all'atto inter vivos concernente lo scioglimento della comunione ereditaria; l'altra, ai sensi dell'art. 2648 c.c., comma 3, e art. 2660 c.c., concernente, appunto, l'atto di acquisto mortis causa in favore del chiamato a succedere, che così assume la qualità di erede (e di partecipante alla comunione ereditaria).

Distinti, quindi, sono anche i regimi fiscali applicabili alle predette formalità.

Il Collegio ritiene corretta la tesi erariale.

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 della applicazione dell'esenzione dall'imposta di bollo, non ricorrendo "alcuna plausibile ragione giuridica che consenta di ritenere la fattispecie de qua inquadrabile fuori dai casi previsti dal D.P.R. n. n. 642 del 1972, art. 1, comma 1 bis, nn. 1 e 4", (Disciplina dell'imposta di bollo).

L'Ufficio, invece, esige il pagamento del tributo, ai sensi dell'art. 3, comma 2 bis, della Tariffa allegata al D.P.R. citato, disposizione che prevede, per la trascrizione, l'imposta nella misura fissa di 59,00 Euro, la quale, appunto, trova applicazione "fuori dai casi previsti dall'art. 1, comma 1 bis", ovvero fuori dai casi nei quali la formalità della trascrizione è dipendente da un atto rogato, ricevuto o autenticato da notai o da altri pubblici ufficiali, relativo a diritti sugli immobili, per il quale l'imposta di bollo è dovuta in misura forfettaria (230,00 Euro).

La sentenza impugnata si regge essenzialmente sull'affermazione che l'accettazione tacita dell'eredità non costituisce atto antecedente rispetto all'atto di divisione, per cui la relativa trascrizione dipende dall'unico atto costituente "titolo" idoneo al compimento della formalità (art. 2657 c.c.), ovvero l'atto notarile di divisione immobiliare.

Il citato art. 1, comma 1 bis, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, va coordinato con il D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, che ha modificato l'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, il quale prevede uno speciale trattamento fiscale per talune tipologie di atti traslativi ("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"), e per le relative formalità, con l'applicazione del regime cd. di assorbimento nella imposta proporzionale di registro degli altri tributi indiretti, segnatamente, l'imposta di bollo, nonchè della (nuova) imposta fissa di 50,00 Euro delle imposte ipotecarie e catastali.

L'ambito di operatività di tale - speciale - regime fiscale non può 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.

Il ònegozio divisorio avente ad oggetto cespiti ereditari costituisce atto di natura dichiarativa, "postulando che ciascuno dei condividenti consegua solo ciò che è già suo senza l'intervento di alcuna alienazione (Cass. n. 6942/2013), e non rientra tra quelli elencati nell'art. 10, comma 3, del D.Lgs. citato, disposizione che qui non trova applicazione.

Ne deriva, quindi, l'esclusione del regime esonerativo invocato dal controricorrente e l'applicazione di imposte e tasse (imposta ipotecaria, tassa ipotecaria imposta di bollo) nella misura ordinaria in precedenza indicata, come previsto dall'art. 3, comma 2 bis, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972.

Preme evidenziare che l'accettazione tacita di eredità costituisce una evenienza del tutto occasionale, che può configurarsi non solo in presenza di atti dispositivi, atti 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), ma anche di comportamenti concludenti, desumibili da eventi fattuali, magari risalenti nel tempo, per cui il successivo atto di disposizione rivestito di forma qualificata o, come nella specie, il rogito notarile di divisione immobiliare, viene unicamente a concretizzare il requisito formale necessario per rendere pubblico, nei registri immobiliari, l'intervenuto acquisto della qualità di erede.

L'accettazione tacita di eredità esaurisce i propri effetti nell'ambito dei rapporti regolati dal diritto civile e non può costituire, di per se 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 non necessariamente si perfeziona, come già evidenziato, in un momento coincidente con quello di 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 la forma minima necessaria per la trascrivibilità e, quindi, che contenga le indicazioni necessarie per predisporre la nota di trascrizione.

Nè l'esenzione dalla imposta per cui è causa può poggiare sulle diversità lessicali riscontrabili nell'art. 1, comma 1 bis, della Tariffa Parte, allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, che fa riferimento alle "note di trascrizione ed iscrizione, le domande di annotazione e di voltura da essi (Atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali, relativi a diritti sugli immobili) dipendenti", rispetto all'omologo riferimento contenuto nel D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, a "tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari".

In entrambe le fattispecie, infatti, vale l'argomento logico svolto dall'Agenzia delle entrate, certamente di maggiore peso, per cui il negozio divisorio (come anche quello di natura dispositiva di diritti reali immobiliari) presuppone la volontà di accettare da parte di ciascun condividente, per cui la relativa formalità (trascrizione) non ne dipende in via diretta, ancorchè il "titolo" idoneo alla pubblicità immobiliare sia costituito dall'unico atto pubblico.

In ciò 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. Quel che conta, quindi, è individuare gli effetti giuridici tipici dell'atto sottoposto a registrazione, ai fini della sua qualificazione, avuto al D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20 e 34, D.Lgs. n. 23 del 2011, in quanto la pubblicità ad esso strettamente collegata, in quanto tale consequenziale all'atto medesimo, è soltanto quella correlata causalmente - allo scioglimento della comunione ereditaria.

Con la precisazione che la divisione concernente beni immobili deve essere trascritta (artt. 2646 e 2685 c.c.) non per stabilire un criterio di preferenza tra più acquirenti dai medesimo autore (art. 2644 c.c.) ma è necessaria per rendere edotti i terzi dell'assegnazione delle porzioni ai singoli condividenti.

La sopra indicata operazione comporta la netta rivalutazione del sostrato privatistico presente nell'atto che, attraverso la "trascrizione", viene reso conoscibile ai terzi, fermo restando che l'imposta di bollo colpisce il documento e non l'atto.

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 fiscali tutelati.

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 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

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza