Sentenza del 20/12/2021 n. 40689 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. - Con sentenza n. 5043/2018, depositata il 21 novembre 2018, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, previa riunione, ha rigettato gli appelli dell'Agenzia delle Entrate, così integralmente confermando le decisioni di prime cure che, a loro volta, avevano accolto l'impugnazione di 17 avvisi di liquidazione recanti recupero a tassazione dell'imposta di bollo, della tassa ipotecaria e dell'imposta ipotecaria dovute in relazione alla trascrizione di atti pubblici recanti accettazione tacita di eredità.

1.1 - Il giudice del gravame ha ritenuto che, ai sensi del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, le note di trascrizione degli atti di accettazione tacita dell'eredità dovevano considerarsi dipendenti dall'atto principale (di compravendita) volta a volta posto in essere dalle parti in quanto, in relazione al disposto di cui all'art. 2648 c.c., comma 3, l'atto che importa accettazione tacita dell'eredità costituisce "presupposto della trascrivibilità dell'accettazione stessa e dunque tale trascrizione è direttamente conseguente all'atto che la consente"; difatti, ha soggiunto la Commissione Tributaria Regionale, "oggetto dell'imposta non è l'atto in sè ma la formalità della trascrizione, necessaria per garantire il rispetto del principio di continuità di cui all'art. 2650 c.c." così che rimaneva "indubitabile che tale formalità sia possibile solo in forza dell'atto che manifesta l'accettazione stessa e ne è, in quanto formalità, la diretta conseguenza".

2. - L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di un solo motivo.

M.A. resiste con controricorso, illustrato con memoria.

Fissato all'udienza pubblica del 19 ottobre 2021, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 176 del 2020, e dal sopravvenuto D.L. n. 105 del 2021, art. 7, conv. in L. n. 126 del 2021, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositato conclusioni scritte, e dei difensori delle parti, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3, ed agli artt. 476, 2648, 2650 e 2658 c.c., deducendo, in sintesi, che la nota di trascrizione dell'atto recante accettazione tacita di eredità, - in quanto per nulla dipendente dall'atto (traslativo) che detta accettazione manifesta,

implica e presuppone, - non può essere ricondotta al novero degli atti direttamente conseguenti da quello principale (compravendita) concluso tra le parti e, per l'appunto, implicante l'accettazione tacita di eredità da parte dell'erede disponente; detto atto, difatti, è volto ad assicurare la continuità delle trascrizioni (art. 2650 c.c.) e costituisce antecedente logico-giuridico dello stesso atto di disposizione compiuto dall'erede.

2. - Il ricorso è fondato e va senz'altro accolto.

3. - Con riferimento agli atti di disposizione (compravendite) posti in essere dagli eredi, - ed alle conseguenti note di trascrizione compiute, sulla base degli atti principali (di compravendita), in relazione all'accettazione tacita di eredità implicata da detti atti (art. 2648 c.c., comma 3), - l'Agenzia delle Entrate ha recuperato a tassazione l'imposta di bollo (D.P.R. n. 642 del 1972, art. 1, comma 1, e art. 2, nonchè tariffa allegata, art. 3, comma 2 bis), la tassa ipotecaria (D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 19, e tabella allegata, punto 1.1) e l'imposta ipotecaria (D.Lgs. n. 347, cit., art. 1, e tariffa allegata, art. 5) in tesi dovute per dette note di trascrizione dell'accettazione tacita, così ritenendo l'atto non riconducibile al regime di esenzione istituito dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 3.

3.1 - Detta disposizione normativa, nel suo originario contenuto, prevedeva un regime di esenzione totale, - dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, - in relazione agli atti assoggettati ad imposta di registro ai sensi dello stesso art. 10, commi 1 e 2 (atti traslativi a titolo oneroso, ed equiparati) e "per tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari"; ambito di esenzione, questo, che è stato poi ridisegnato dal D.L. n. 104 del 2013, art. 26, comma 1, conv. in L. n. 128 del 2013, nel senso che detti atti (traslativi) sono (comunque) "soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro cinquanta".

3.2 - La ragione del contendere, dunque, si incentra sulla individuazione dell'ambito di riferimento dell'esenzione (dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie), e dell'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale, che la disposizione raccorda, come detto, ad "atti e... formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari"; e, nello specifico, sulla quaestio iuris relativa all'identificabilità della nota di trascrizione dell'atto pubblico (traslativo), implicante accettazione tacita dell'eredità (art. 2648 c.c., comma 3), quale atto e formalità direttamente conseguente, o meno, allo stesso atto principale (traslativo).

4. - Occorre premettere, - in relazione ad un consolidato orientamento interpretativo della Corte, e della stessa giurisprudenza costituzionale secondo la quale le disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali, quali norme di carattere eccezionale e derogatorio, "costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità (sentenza n. 292 del 1987; ordinanza n. 174 del 2001)... con la conseguenza che la Corte stessa non può estenderne l'ambito di applicazione, se non quando lo esiga la ratio dei benefici medesimi (sentenze n. 6 del 2014, n. 275 del 2005, n. 27 del 2001, n. 431 del 1997 e n. 86 del 1985; ordinanze n. 103 del 2012, n. 203 del 2011, n. 144 del 2009 e n. 10 del 1999)" (così Corte Cost., 20 maggio 2016, n. 111 cui adde Corte Cost., 27 giugno 2017, n.

153), - che le disposizioni agevolative costituiscono altrettante deroghe al sistema definito dalle norme tributarie impositrici, ed all'ambito dell'imposizione tracciato dal legislatore con compiuta indicazione di oggetti e soggetti tassabili, così che "non diversamente dalle norme impositive, in relazione alle quali è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente indicati dal dato normativo, anche le norme agevolative, per ineludibile simmetria, declinano un catalogo completo, insuscettibile di integrazione che trascenda i confini semantici del dato suddetto", risultando dette disposizioni sottoposte "ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale" ed insuscettibili (anche) di un'interpretazione logico-evolutiva e costituzionalmente orientata (v. Cass. Sez. U., 3 giugno 2015, n. 11373 cui adde, ex plurimis, Cass. Sez. U., 15 aprile 2021, n. 10013; Cass., 27 aprile 2018, n. 10213; Cass., 9 aprile 2018, n. 8618; Cass. Sez. U., 22 settembre 2016, n. 18574; Cass., 25 marzo 2011, n. 6925).

4.1 - L'accettazione dell'eredità costituisce negozio giuridico unilaterale e non ricettizio (v. Cass., 21 settembre 2020, n. 19711, con riferimento all'accettazione espressa), in quanto tale distinto dall'atto cui accede e che riveste funzione significativa (dell'accettazione tacita; art. 476 c.c.).

La Corte, difatti, ha rimarcato che "presupposti fondamentali e indispensabili ai fini di una accettazione tacita sono: la presenza della consapevolezza, da parte del chiamato, dell'esistenza di una delazione in suo favore; che il chiamato assuma un comportamento inequivoco, in cui si possa riscontrare sia l'elemento intenzionale di carattere soggettivo (c.d. animus), sia l'elemento oggettivo attinente all'atto, tale che solo chi si trovi nella qualità di erede avrebbe il diritto di compiere." (così, tra le altre, Cass., 23 luglio 2019, n. 19833); nonchè che ai fini della verifica dell'accettazione tacita di eredità si deve avere riguardo più all'animus dell'agente ed alla sua volontà, dalla quale l'atto procede, che all'atto stesso (Cass., 19 ottobre 1988, n. 5688 cui adde Cass., 22 marzo 1999, n. 2663).

Per di più, va osservato, l'atto che importa "accettazione tacita dell'eredità" è suscettibile di trascrizione immobiliare (facoltativa; art. 2648 c.c., comma 3) ed è, dunque, produttivo di effetti giuridici ulteriori, e diversi (art. 2650 c.c.), da quelli che si correlano alla trascrizione di quell'atto (principale) che, per l'appunto, ha comportato la "accettazione tacita dell'eredità".

4.2 -- Come reso esplicito dal riferimento agli "atti e... formalità... posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari", - e, in particolare, agli stessi "tributi speciali catastali" la cui individuazione rinviene dalla Tabella A), Titolo III, allegata al D.L. n. 553 del 1954 conv. in L. n. 869 del 1954, - la disposizione di esenzione si fonda su atti, e formalità, che debbono risultare "direttamente" conseguenti al presupposto impositivo soddisfatto con la tassazione dell'atto traslativo (o equiparato), di cui all'art. 10, comma 1, cit.; così che, deve ritenersi, ne rimane al di fuori dell'ambito di applicazione l'atto, o la formalità, che, - così come nella fattispecie, - sia avvinto da un nesso di occasionalità con l'atto principale nel senso che quest'ultimo integra, per l'appunto, l'occasione (ovvero il contesto di riferimento) per il compimento di atti e formalità rispetto ai quali venga in evidenza un distinto, ed autonomo, presupposto impositivo.

E non è allora dubbio che la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità si raccordi ad un presupposto impositivo autonomo, e distinto, da quello soddisfatto dall'atto principale

(sottoposto a tassazione di registro) cui l'accettazione tacita si correla.

Difatti così è con riferimento alla tassa ipotecaria dovuta "per ogni nota di trascrizione iscrizione o domanda di annotazione" (D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 19, e tabella allegata, punto l'.1) ove l'oggetto dell'imposizione, - al pari di quanto avviene per l'imposta ipotecaria che, ai sensi del D.Lgs. n. 347 del 1990, cit., art. 1, e art. 5 della tariffa allegata, è dovuta in relazione alla "Trascrizione degli atti e documenti indicati negli artt. 484 e 2648 c.c.", - si correla proprio alla formalità della trascrizione (v., con riferimento all'imposta, Cass., 16 dicembre 2016, n. 26046; v., altresì, Cass., 15 febbraio 2019, n. 4571, in tema di principio di correlazione tra servizio reso e imposta); e così è, ancora, con riferimento all'oggetto dell'imposta di bollo che, ai sensi del D.P.R. n. 642 del 1972, art. 1, comma 1, e art. 2 (e della tariffa allegata, parte I, art. 3, comma 2 bis), - è dovuta per la nota di trascrizione (qui con riferimento a quella operata ex art. 2648 c.c., comma 3), "fuori dai casi previsti dall'art. 1, comma 1-bis, dal comma 2-ter del presente articolo e dall'art. 4, comma 1-bis", ove, dunque, non vengano in rilievo, - così come nella fattispecie, - "note di trascrizione ed iscrizione,... domande di annotazione e di voltura" dipendenti da atto rogato, ricevuto o autenticato dal notaio o da altri pubblici ufficiali, e relativo a diritti sugli immobili.

5. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito con rigetto dei ricorsi originari del contribuente.

Le spese dell'intero giudizio vanno compensate tra le parti in ragione della controvertibilità, e della novità, della quaestio iuris di fondo che è stata definita in assenza di precedenti di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e, decidendo la causa nel merito, rigetta gli originari ricorsi del contribuente; compensa, tra le parti, le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 19 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 20 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza