

Sentenza del 28/05/2024 n. 14891 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il notaio A.A. impugnava l'avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia aveva richiesto, con riferimento ad un negozio da lui stipulato con cui B.B., riservando il diritto di usufrutto per sé e dopo di sé, in caso di sua premorienza, in favore della moglie (che, presente in atto, accettava), aveva donato al figlio la nuda proprietà di un immobile, il pagamento dell'imposta di donazione di Euro 200,00 in relazione alla prima donazione "condizionata". Rappresentava che, trattandosi di donazione tra coniugi, nessuna imposta, neppure in misura fissa, fosse dovuta, in quanto la franchigia di un milione di Euro copriva e rendeva esente anche l'apposizione degli elementi accidentali del negozio.

2. La CTP di Frosinone rigettava il ricorso.

3. Sull'impugnazione del contribuente, la CTR del Lazio rigettava il gravame, evidenziando che nella specie la donazione aveva dato vita a due distinti negozi (un trasferimento della nuda proprietà in favore del donatario e un'offerta di donazione di usufrutto in favore di terzo, improduttiva di effetti fino a quando non fosse intervenuta l'accettazione di quest'ultimo), e che, in presenza di donazione con riserva, accettata, di usufrutto a favore di un terzo, doveva essere ravvisata l'esistenza di due atti di liberalità distinti, passibili di essere separatamente ed autonomamente tassati, sicché il contratto di donazione di usufrutto sottoposto a condizione sospensiva della premorienza del donante al beneficiario/donatario doveva essere assoggettato, in sede di registrazione, all'imposta di donazione nella misura fissa.

4. Avverso la detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione A.A. sulla base di due motivi. L'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata, non avendo depositato e notificato, ai sensi dell' art. 370 , primo comma, cod. proc. civ., alcun controricorso, non essendo tale la mera "nota di costituzione" depositata al dichiarato "solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza pubblica".

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo il ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4), cod. proc. civ., per aver la CTR omesso di pronunciarsi in merito alle questioni sollevate, avuto particolare riguardo all'applicazione della franchigia di cui all' art. 2 , commi 47 e 49, lett. a), d.l. 3 ottobre 2006, n. 262 .

2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta la violazione dell' art. 2 , commi 47 e 49, lett. a), d.l. 3 ottobre 2006, n. 262 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4), cod. proc. civ., per aver la CTR omesso di considerare che nel caso di specie il valore della donazione tra coniugi non

eccede il milione di Euro e, quindi, non è soggetta all'imposta sulle donazioni poiché rientra nella franchigia.

3. I due motivi, da trattarsi congiuntamente, siccome strettamente connessi, sono infondati, sebbene si renda necessario, ai sensi dell'ultimo comma dell' art. 384 cod. proc. civ., correggere la motivazione.

In osservanza del principio di autosufficienza, il ricorrente, a pagina 4 del ricorso, ha richiamato l'atto di appello con il quale, a pagina 3, aveva denunciato l'omessa pronuncia, da parte della CTP di Frosinone, sull'unico motivo posto alla base del ricorso introduttivo, secondo cui non sarebbe soggetto ad imposta di registro l'atto di donazione tra coniugi, in franchigia, sottoposto a condizione sospensiva.

Non è revocabile in dubbio che la CTR non si sia pronunciata, neppure implicitamente, sullo specifico motivo di gravame, in tal guisa incorrendo in una palese violazione dell' art. 112 cod. proc. civ.

4. È noto, peraltro, che nel giudizio di legittimità, alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all' art. 111 Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 cod. proc. civ., una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito sempre che si tratti di questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (cfr., di recente, Cass., Sez. 3, Ordinanza n. 17416 del 16/06/2023).

Questa Corte (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3407 del 08/03/2002 ; conf. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 4425 del 26/03/2003) ha già in passato chiarito che:

A) - Il soggetto che, per spirito di liberalità, riservi a favore di una terza persona l'usufrutto su beni donati ad altri in (nuda) proprietà pone in essere sia una donazione del dominio (destinato a diventare pieno nel momento della cessazione del cennato diritto reale parziario), sia (nella ricorrenza dei relativi presupposti, e, segnatamente, della accettazione del beneficiato) una donazione dell'usufrutto (cfr., al riguardo, Cass. Sez. 2° civ., sent. n. 3413 del 24.8.1957, id., sent. n. 2899 del 24.7.1975). In presenza di donazione con riserva, accettata, di usufrutto a favore di un terzo, pertanto, deve essere ravvisata la sussistenza di due atti di liberalità distinti, passibili, a mente del combinato disposto degli artt. 60 D.Lgs. 31.10.1990 n. 346 (e prima dell' art. 56 d.p.r. 26.10.1972 n. 637) e 21 d.p.r. 26.IV.1986 n. 131, di essere separatamente ed autonomamente tassati.

B) - Sotto altro profilo, è da dire che, nel caso di donazione con riserva (accettata) di usufrutto a favore, anche, di un terzo, secondo la previsione dell' art. 796 cod. civ., ossia nell'ipotesi, configuratasi nella fattispecie, in cui il donante abbia riservato l'usufrutto, in un primo tempo, a sé e, dopo la sua morte, ad un'altra persona, l'atto di liberalità posto in essere in favore di quest'ultima si rivela differito nei suoi effetti e condizionato alla premorienza del donante medesimo al beneficiato, e, perciò a mente dell' art. 27 d.p.r. n. 131 del 1986 , cit., operante in materia di imposta sulle donazioni ex art. 60 D.Lgs. n. 346 del 1990 , diano ricordato, l'imposta

proporzionale ad esso relativa viene riscossa dopo l'avveramento dell'evento dedotto in condizione, e deve essere applicata su base imponibile determinata con riferimento alla data in cui, a seguito di detto avveramento, il negozio diventa realmente efficace (art. 43 , comma 1, lett. a, d.p.r. n. 131 del 1986) ed effettivamente costitutivo del diritto reale parziario donato.

4.1. Secondo il ricorrente, trattandosi di donazione tra coniugi di valore compreso nella franchigia di un milione di Euro, nessuna imposta sarebbe dovuta (in quanto le dette donazioni sono soggette alla relativa imposta solo per la parte eccedente il menzionato limite) e la franchigia coprirebbe e renderebbe esente altresì l'apposizione degli elementi accidentali del negozio giuridico, come, nella fattispecie, la condizione sospensiva. Il rilievo non coglie nel segno.

Invero, va evidenziato che, essendo in discussione la debenza (sia pure nella misura fissa) o meno dell'imposta di registro anche con riferimento alla seconda donazione (rispetto alla prima, operata in favore del figlio, avente ad oggetto la nuda proprietà dell'immobile con riserva dell'usufrutto) dell'usufrutto operata in favore della moglie e subordinata alla condizione sospensiva della premorienza del donante rispetto al beneficiario, non trova diretta applicazione l' art. 2 d.l. 3 ottobre 2006, n. 262 , convertito nella legge 24 novembre 2006, n. 286 , che, al comma 49, lett. a), prevede una franchigia di 1.000.000 di Euro per le donazioni a favore del coniuge.

Le disposizioni che vanno richiamate nel caso di specie sono le seguenti:

L' art. 27 del dPR n. 131/1986 , secondo cui "Gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa." (e solo quando la condizione si verifica, o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa, si riscuote la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dello atto e quella pagata in sede di registrazione).

L'art. 41 dello stesso dPR, a mente del quale "1. L'imposta, quando non è dovuta in misura fissa, è liquidata dall'ufficio mediante la applicazione dell'aliquota indicata nella tariffa alla base imponibile, determinata secondo le disposizioni del titolo quarto, con arrotondamento a lire 10 mila, per difetto se la frazione non è superiore a lire 5 mila e per eccesso se superiore.

2. L'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nella tariffa."

Gli artt. 55 e 60 del D.Lgs. n. 346/1990 , a tenore dei quali "1. Gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sulla imposta di registro, approvato con decreto del presidente della repubblica 26 aprile 1986, n. 131 , concernenti gli atti da registrare in termine fisso. (...)" (art. 55) e "1. Per le modalità e i termini della liquidazione dell'imposta o maggiore imposta determinata a norma degli articoli 56 e 57, per la rettifica del valore dei beni e dei diritti, per l'applicazione dell'imposta in caso di omissione della richiesta di registrazione, per la riscossione e il rimborso dell'imposta, per i divieti e gli obblighi a carico di terzi e per le sanzioni si applicano, in quanto non diversamente disposto in questo titolo e nell'art. 34, commi

quarto e ottavo, le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del presidente della repubblica 26 aprile 1986, n. 131 ." (art. 60).

Nel solco di questa impostazione, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 6100 del 2016 ha condivisibilmente chiarito che l'imposta di registro sull'atto pubblico è distinta e diversa dall'imposta sull'incremento patrimoniale conseguente alla donazione. Le imposte in parola sono difatti sorrette da presupposti autonomi e differenti - e cioè l'obbligo di registrazione e l'incremento gratuito di ricchezza - nella sussistenza dei quali le rispettive leggi sul registro e sulle donazioni assoggettano l'atto e l'arricchimento sine causa alle corrispondenti imposte. Nella sostanza, l'art. 55, comma 1, D.Lgs. n. 346 cit. soltanto ribadisce che il "servizio" di registrazione degli atti di donazione deve essere pagato in misura fissa, appunto secondo quanto previsto dal d.p.r. n. 131 cit. E quindi secondo quanto stabilito per gli atti pubblici come la donazione, dal rammentato combinato disposto di cui agli artt. 41, comma 2, d.p.r. n. 131 cit. e 11, Parte I, della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 cit., lasciando invece al D.Lgs. n. 346 cit. l'imposizione sul gratuito incremento di ricchezza.

4.2. Per quanto la CTR abbia erroneamente qualificato l'imposta in esame come di donazione (anziché di registro), la sentenza qui impugnata è immune da censure quanto al dispositivo.

5. Alla stregua delle considerazioni che precedono, correttamente l'Agenzia ha sottoposto ad imposta di registro in misura fissa la donazione dell'usufrutto successivo, sicché il ricorso si rivela infondato.

Nessuna pronuncia va adottata in ordine alle spese del presente giudizio, non avendo l'Agenzia svolto difese.

P.Q.M. rigetta il ricorso;

ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza