

Sentenza del 11/12/2024 n. 31950 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. e E.E. hanno impugnato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale in ordine all'atto di divisione di più comunioni (6 aprile 2012, notaio F.F., rep. 265408/38041), con cui l'Agenzia delle Entrate, qualificato l'atto come permuta, ha preteso la maggiore imposta - divisione concernente 4 immobili, di cui tre pervenuti a A.A. e B.B. in virtù della successione della madre D.D., deceduta in data (Omissis), e del padre C.C., deceduto in data anteriore al ventennio, ed uno acquistato dai fratelli A.A. e B.B., in epoca anteriore al ventennio e, comunque, prima della morte della madre D.D.; ad B.B., deceduta in data (Omissis), è subentrata E.E.

2. Il ricorso è stato accolto in primo grado, ma rigettato all'esito dell'appello dell'Agenzia delle Entrate. La Commissione tributaria regionale ha escluso l'applicazione dell' art. 34 del D.P.R. n. 131 del 1986 , in assenza dei presupposti (ultimo acquisto derivante da successione a causa di morte che coinvolge tutti i condividenti; coinvolgimento di tutti i condividenti nei precedenti acquisti mortis causa o inter vivos) e data la natura eccezionale della disposizione. 3. Avverso tale sentenza hanno proposto ricorso per cassazione i contribuenti.

8. Si è costituita con controricorso l'Agenzia, concludendo per il rigetto del ricorso.

9. La Procura Generale ha depositato conclusioni scritte, chiedendo il rigetto del ricorso.

10. Risulta depositata una memoria della controricorrente.

Motivi della decisione 1. I ricorrenti hanno denunciato, con un unico motivo, la violazione, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., dell'art- 34, ultimo comma, del D.P.R. n. 131 del 1986 , che prevede l'applicazione dell'aliquota agevolata della divisione, anche in caso di divisione di masse plurime, fondate su più titoli, mortis causa e inter vivos, purchè l'ultimo derivante da successione a causa di morte. I ricorrenti hanno evidenziato che E.E. è subentrata nella posizione della madre ed ha stipulato proprio la divisione che avrebbe stipulato B.B.

2. La censura è fondata.

Nella presente fattispecie, ci troviamo in presenza del fenomeno delle cd. "masse plurime", consistenti in comunioni che hanno diverse origini (più precisamente due comunioni ereditarie, derivanti l'una dalla successione di D.D. e l'altra da quella di C.C.; una comunione derivante da un acquisto inter vivos).

Nelle masse plurime ogni compartecipe vanta i diritti derivanti dai diversi fatti o atti genetici, sicché sussistono più comproprietà corrispondenti ai plurimi titoli di provenienza (v., per tutte, Cass., Sez. 2, 30 ottobre 2018, n. 27645 , secondo cui, quando i beni in godimento comune provengono da titoli diversi, non si realizza un'unica comunione, ma tante comunioni quante sono i titoli di provenienza dei beni, corrispondendo, quindi, alla pluralità di titoli una pluralità di masse, ciascuna delle quali costituisce un'entità patrimoniale a sé stante. Pertanto, in caso di divisione del complesso, si hanno, in sostanza, tante divisioni, ciascuna relativa ad una massa e nella quale ogni condividente fa valere i propri diritti indipendentemente da quelli che gli competono sulle altre masse. Nell'ambito di ciascuna massa, inoltre, debbono trovare soluzione i problemi particolari relativi alla formazione dei lotti e alla comoda divisione dei beni immobili che vi sono inclusi).

Laddove, in sede di divisione, ad un compartecipe siano assegnati beni non corrispondenti alla sua quota divisoria (o addirittura al suo diritto di comproprietà, laddove le masse riguardino soggetti in parte diversi), il negozio non ha gli effetti meramente dichiarativi, propri di una divisione, ma piuttosto, nei limiti dell'eccedenza della quota o del diritto assegnato, si verifica un'attribuzione patrimoniale di contenuto traslativo, assoggettata al regime previsto dall' art. 34 , comma 2, del D.P.R. n. 131 del 1986 , secondo cui i conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza.

Tuttavia, ai sensi dell' art. 34 , ultimo comma, del D.P.R. n. 131 del 1986 , 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. Pertanto, in base a tale disposizione agevolativa, la divisione, pur coinvolgendo beni provenienti da diverse comunioni e potendo comportare la permuta di essi tra i condividendi, resta, comunque, soggetta all'aliquota dell'1%, prevista dall'art. 3 della parte I della tariffa allegata al D.P.R. per gli atti dichiarativi, a condizione che i comproprietari delle diverse comunioni siano i medesimi soggetti e che l'ultimo acquisto del o dei beni comuni derivi da una successione mortis causa. In sostanza, agli effetti tributari, si verifica una riunificazione delle masse provenienti da plurimi titoli costitutivi in una massa unitaria tra i medesimi compartecipi, in virtù del fatto che un solo bene o una nuova massa di beni si aggiungano, per un titolo mortis causa, alle originarie comunioni esistenti tra tutti i comunionisti.

La ratio di tale agevolazione è stata identificata nell'esigenza di favorire la definitiva attribuzione di beni a soggetti di regola legati da vincoli di parentela, che hanno frequentemente proprietà comuni, seppure derivanti da titoli diversi. L'ultima comunione ereditaria (l'ultimo acquisto mortis causa, richiesto dall'art. 34, ultimo comma) è, difatti, sintomatica dell'appartenenza ad un medesimo gruppo familiare.

Come già precisato dalla giurisprudenza di legittimità, l' art. 34 , comma 4, del D.P.R. n. 131 del 1986 detta una norma di carattere eccezionale, insuscettibile di interpretazione estensiva o analogica (Cass., Sez. 5, 4 giugno 2007, n. 13009).

Tuttavia, contrariamente a quanto ritenuto nella sentenza impugnata e a quanto sostenuto dalla controricorrente, nel caso di specie, ricorrono entrambe le condizioni previste dall' art. 34 , ultimo comma, D.P.R. n. 131 del 1986 , atteso che, da un lato, le tre comunioni oggetto di divisione (due comunioni mortis causa, collegate alle successioni dei coniugi C.C. e di D.D., ed una comunione inter vivos, derivante da un acquisto comune) vertono tra gli stessi soggetti (e, cioè, tra i fratelli A.A. e B.B.) e, dall'altro lato, l'ultimo acquisto è quello derivante dalla morte di D.D., nel 2006, e, quindi, un acquisto mortis causa. Difatti, il coinvolgimento nella divisione di E.E. non è la conseguenza della costituzione e/o dell'aggiunta di una nuova comunione a quelle originarie, esistenti tra i due fratelli A.A. e B.B., ma piuttosto la conseguenza del subentro, all'esito della vicenda successoria derivante dal decesso di B.B., della figlia nella medesima posizione di tale originaria comproprietaria. In altre parole, la morte di B.B. non ha determinato né la nascita di una nuova comunione né la modifica oggettiva, con l'aggiunta di nuovi beni, delle comunioni da dividere, ma semplicemente una modifica soggettiva delle comunioni già esistenti e vertenti tra A.A. e B.B.. In altre parole, alla originaria comproprietaria B.B. è subentrata, nella stessa identica posizione, la figlia E.E. - peraltro, per un fenomeno successorio, del tutto indipendente dalla volontà delle parti. Tale variazione soggettiva è del tutto irrilevante ai fini dell'applicazione dell' art. 34 , ultimo comma, del D.P.R. n. 131 del 1986 , in quanto non incide sulle masse da dividere, non determinando né la nascita di una nuova comunione né l'alterazione oggettiva di quelle già esistenti tra gli originari comproprietari. In questo senso si è, del resto, già pronunciata Cass., Sez. 5, 19 dicembre 2014, n. 27075 , secondo cui, in tema d'imposta di registro (nonché ipotecaria e catastale), ai fini della tassazione della divisione tra coeredi, 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, sicché ai sensi dell' art. 34 , comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , la comunione dev'essere considerata come unica e di origine successoria.

3. In definitiva, il presente ricorso deve essere accolto in virtù del seguente principio di diritto: in tema d'imposta di registro, nonché ipotecaria e catastale, la mera variazione soggettiva delle masse plurime, derivante dalla successione mortis causa di uno degli originari comproprietari, è irrilevante ai fini dell'applicazione dell' art. 34 , ultimo comma, del D.P.R. n. 131 del 1986 , in quanto non incide sulle masse da dividere, non determinando né la nascita di una nuova comunione né l'alterazione oggettiva di quelle già esistenti tra gli originari comproprietari.

Pertanto, la sentenza impugnata deve essere cassata, con conseguente rinvio del giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, cui si demanda anche la regolamentazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte di cassazione:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia il giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, cui demanda anche la regolamentazione delle spese di questo giudizio di legittimità

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza