

Questo è il caso:

Donazione con riserva di usufrutto successivo.

Tasso sulla base del valore derivante applicando il coefficiente determinato dall'età del secondo usufruttuario, più giovane.

La agenzia delle entrate, in sede di controllo - tuttavia - non in prima battuta, corregge la liquidazione dicendo che si deve prendere a base la età del primo riservatario, nel presupposto che l'usufrutto del secondo è sottoposto a condizione.

Gli cito Cassazione 20 gennaio 2011 n. 1217, in Notariato, 2011, p. 332 ma loro mi replicano:

eh, ma la agenzia delle entrate non l'ha recepita....

Svolgimento del processo

Con atto del 1998 G.E. donò al nipote G. N. la nuda proprietà di n. 4 immobili, dei quali i primi tre sforniti di rendita catastale, riservando l'usufrutto a sè, e successivamente alla propria morte, congiuntamente alla di lui moglie ed al di lui figlio.

Nel 2001 G.N. impugnò l'avviso di liquidazione con il quale l'agenzia delle entrate di Padova, con riferimento esclusivamente ai tre immobili già sforniti di rendita, calcolava le maggiori imposte Invim, donazioni, ipotecarie e catastali, oltre interessi, dovute in conseguenza sia dell'attribuzione di rendita catastale, sia depurando gli stessi della riserva di usufrutto calcolata sull'età del donante, e non – come effettuato dal contribuente – dell'usufruttuario più giovane.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso ritenendo trattarsi di usufrutto costituito congiuntamente a favore di più persone con diritto di accrescimento tra loro e quindi applicabile, D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 46, comma 3, il riferimento all'età del più giovane tra i beneficiari. Proponeva appello l'Agenzia.

La Commissione tributaria regionale rigettava l'appello. Contro quest'ultima sentenza l'ufficio propone ricorso per cassazione articolato in duplice motivo; il contribuente resiste con controricorso illustrato da successiva memoria.

MOTIVAZIONE

Motivi della decisione

Con il primo motivo il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 42 e 52 e del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 27, comma 6 e del D.P.R. n. 643 del 1972, artt. 19 e 31 per non avere l'impugnata sentenza ritenuto che la natura dell'imposta de qua è suppletiva, ben potendo l'ufficio, in sede di liquidazione, procedere alla correzione non solo di errori di calcolo ma anche quelli derivanti da errata interpretazione o errata applicazione di norme di legge.

La censura è inammissibile. Invero il contribuente – secondo quanto si ricava, in virtù del principio di autosufficienza, dal ricorso e dal controricorso – non ha mai eccepito la decadenza dell'attività impositiva posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria, nè su tale punto ha statuito la prima decisione di merito, nè tanto è stato oggetto dei motivi di appello proposti dall'Agenzia. Da tanto deriva un'evidente carenza di interesse alla qualificazione della imposta in esame come suppletiva o complementare. Ancora, e sotto altro profilo il rilievo svolto sul punto

dalla ricorrente (errori di interpretazione della normativa di riferimento) è, come pacifico tra le parti, nuovo in quanto in contrasto con la definizione data nell'atto impositivo e mai sollevata nei gradi di merito.

Con il secondo motivo l'ufficio lamenta, ex art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione o falsa applicazione degli artt. 796, 1353 e 1360 c.c. e D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 14 e 17 dovendosi qualificare la donazione in esame come liberalità a favore degli usufruttuari successivi, sospensivamente condizionato alla premorienza del primo usufruttuario.

La censura è infondata e va rigettata.

Invero questa Corte ha effettivamente affermato (Cass. n. 3407 del 2002) che "In tema di imposta sulle donazioni, nella ipotesi di donazione con riserva (accettata) di usufrutto a favore anche di un terzo, ossia nel caso, previsto dall'art. 796 cod. civ., 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 è differito nei suoi effetti e condizionato alla premorienza del donante medesimo al beneficiario, con la conseguenza che, in base al disposto del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 27, operante in materia di imposta sulle donazioni del D.Lgs. n. 346 del 1990, ex art. 60, 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 ed effettivamente costitutivo del diritto reale parziario donato." Ma tale principio attiene piuttosto, nel caso di donazione con riserva di usufrutto a favore anche di un terzo, alle conseguenze sul cd. "terzo" del ritenuto differimento dell'atto di liberalità alla premorienza del donante. Nel caso di specie, invece, il thema decidendum attiene non alla posizione dell'usufruttuario ma a quella del nudo proprietario e più esattamente alla individuazione del valore di tale suo diritto.

Sul punto trova applicazione il disposto del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 17, comma 1, lett. c) che recita: "in caso di rendita o pensione costituita congiuntamente a favore di più persone si tiene conto dell'età del meno giovane dei beneficiari se è prevista la cessazione con la morte di uno qualsiasi di essi, dell'età del più giovane se vi è diritto di accrescimento fra loro; se è prevista la cessazione per effetto della morte di persona diversa dai beneficiari si tiene conto dell'età di questa".

Evidentemente tale disposizione normativa si preoccupa di distinguere e normativizzare due distinte ipotesi: quella in cui, pur essendovi una pluralità di beneficiari, il beneficio si estingua con la morte di uno (preindividuato) di essi; e l'altra in cui invece il beneficio, essendovi un diritto di accrescimento, si estinguera con la morte dell'ultimo beneficiario.

Nel caso di specie l'atto di liberalità in esame (riportato testualmente nel ricorso fornito, sul punto, della necessaria autosufficienza) prevede che la nuda proprietà si consolida in piena proprietà dopo la morte dei tre beneficiari, anche se nell'ordine prefissato dal donante (nel senso che la morte del donante è rilevante solo se accompagnata dalla premorienza degli altri due beneficiari). Tanto comporta, con riferimento all'esercizio del potere impositivo della Amministrazione finanziaria, due distinte fattispecie: quella del nudo proprietario e quella degli usufruttuari. Nell'ambito di tale ultima categoria sarà poi necessario individuare quando e su quale base imponibile va calcolato il relativo tributo, e individuati da questa Corte e sopra riportati, che prevedono un calcolo ed un'esazione "successiva".

Con riferimento invece al nudo proprietario va invece rilevato che, nell'ipotesi prevista dall'art. 796 c.c., il valore del bene ad esso donato viene individuato non in modo progressivo, come per i plurimi usufruttuari, ma con riferimento ad un unico momento, cioè quello della donazione, e va affermato che lo stesso deve quindi essere calcolato tenendo conto della situazione come a quel momento prevedibile secondo l'id quod plerumque accidit. Detto valore dovrà quindi essere depurato del valore dell'usufrutto calcolato facendo riferimento all'età del più giovane dei beneficiari di tale diritto, cioè di colui che, prevedibilmente, morirà dopo il più anziano ritardando a tale data il consolidamento della piena proprietà. Il ricorso va pertanto rigettato.

Tenuto conto della materia e della mancanza di precedenti sul punto in tal senso si ritiene di compensare integralmente tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa integralmente tra le parti le spese di giudizio.

"Seguendo" la Cassazione si dovrebbe pagare l'imposta catastale anche per le cessioni di diritti edificatori oppure applicare l'imposta proporzionale di registro per le cessioni di immobili strumentali per natura esenti da Iva ... tanto per fare qualche esempio!

La rilevanza dell'età del più giovane dei beneficiari in caso di usufrutto congiuntivo con diritto di accrescimento si fonda sul dato normativo (TUR e TUS).

Mancando una norma riferita all'usufrutto successivo, credo che il principio del "l'id quod plerumque accidit" enunciato dalla Cassazione non sia del tutto fondato, considerato, oltretutto, che il più giovane di età potrebbe anche passare a miglior vita prima del diversamente giovane.