

Dec. n. 7498 dell'8 novembre 1988 (emessa il 7 ottobre 1988) della Comm. trib. centr. Contenzioso
La valutazione dei beni conferiti in natura o per imputazione alla massa ereditaria va fatta con riferimento al valore dei beni stessi all'apertura della successione, mentre una volta procedutosi a tali operazioni preliminari, il valore dei cespiti, compresi nella massa da dividere, va calcolato, ai fini dell'assegnazione delle singole quote, con riferimento al momento della divisione. La massa attiva dell'eredità comprende necessariamente la collazione delle donazioni e l'imputazione dei debiti (art. 724 del codice civile). Essa è costituita dai beni attualmente esistenti nella comunione, cui vanno aggiunti i beni donati ai coeredi. La collazione ereditaria, in entrambe le forme in cui è prevista dalla legge (in natura o per imputazione) rappresenta appunto un mezzo giuridico preordinato alla formazione della massa ereditaria da dividere, in modo che nei reciproci rapporti dei coeredi indicati dall'art. 737 del codice civile siano assicurati, in senso relativo, l'equilibrio e la parità di trattamento. E ciò al fine che non venga alterato il rapporto di valore tra le varie quote e sia garantita a ciascuno degli eredi stessi la possibilità di conseguire una quantità di beni proporzionata alla propria quota (vds. Cass. 28 giugno 1976, n. 2453; Cass. 2 febbraio 1979, n. 726). Perché vi sia collazione è necessario che al discendente o al coniuge sia stata fatta una donazione in modo non mediato; che il donatario acquisti la qualità di erede; che alla successione si venga in concorso con i soggetti di cui al primo comma dell'art. 737 del codice civile. Ulteriore presupposto per l'applicazione della norma in esame è l'assenza di una dispensa fatta dal de cuius a favore dell'erede donatario.

Tutte queste circostanze ricorrono nella fattispecie in esame.

L'effetto della collazione consiste nell'aumentare la massa dei beni comuni da dividere, senza che ciò comporti la risoluzione della donazione e la devoluzione del bene donato a vantaggio di tutti gli eredi.

La dottrina e la giurisprudenza sono concordi nel fare risalire gli effetti della collazione al tempo dell'apertura della successione e non già a quello della donazione (vds. Cass. 28 giugno 1976, n. 2453).

Lo spostamento patrimoniale ha luogo automaticamente ex lege, indipendentemente da qualsiasi manifestazione di volontà degli interessati (vds. Cass. 6 novembre 1987, n. 6490). Il conferente conserva il bene pervenutogli per donazione a titolo preminentemente di successione. Anche dalla esposizione dei principi civilistici suesposti emerge come sia irrilevante la tesi della contribuente, secondo cui essa nulla dovrebbe, per avere assolto ogni onere tributario in occasione della registrazione dell'atto di liberalità.

Ciò che interessa nella fattispecie non sono le vicende dell'immobile oggetto della donazione e gli effetti fiscali relativi a quest'ultima (dato che il bene rimane sempre in proprietà del beneficiario), ma l'addebito del valore dell'immobile stesso a carico della quota dell'erede donatario ed il contemporaneo prelevamento di una corrispondente quantità di beni da parte dell'erede non donatario. In sostanza deve essere versato alla massa soltanto l'equivalente pecuniario, il che almeno di norma avviene solo idealmente (vds. Cass. 28 giugno 1976, n. 2453).

Il potere situato in Pozzuoli, contrariamente a quanto affermato dalla Commissione tributaria di I grado e come espressamente ritenuto dagli stessi contraenti nella determinazione delle due quote divisionali, andava considerato conferito nella massa comune dei beni e, preso atto che era stato definitivamente assegnato alla stessa donataria, andava regolarmente assoggettato a valutazione e poi a tassazione, come è stato regolarmente operato dall'Amministrazione finanziaria.

Le norme dettate dal codice civile per la ricostituzione del patrimonio ereditario, per la formazione delle quote ereditarie e per la determinazione del valore dei beni che entrano nella comunione ereditaria per effetto della collazione valgono anche ai fini fiscali, stante che la legge tributaria non deroga alle disposizioni di diritto comune per quanto riguarda la devoluzione ereditaria e la formazione delle quote ereditarie ed essa stessa assume a base della imposizione il valore dei beni di cui trattasi (vds. Comm. trib. centr. 25 giugno 1952, n. 37937).

Sono quindi da assoggettare ad imposta secondo il loro valore venale non solo i beni esistenti nel patrimonio del de cuius all'atto della sua morte, ma anche quelli che, dopo essere stati dal medesimo

donati ad uno dei suoi discendenti, rientrano per effetto della collazione nella massa ereditaria per essere definitivamente devoluti a titolo successorio o in forza della divisione a chi di ragione.

Ben fondato è quindi il procedimento di estimazione promosso dall'Ufficio con la notificazione dell'avviso di accertamento e legittimamente il procedimento ha investito tutti gli immobili già di proprietà della defunta E.P., tanto cioè quelli trasferiti alla figlia per atto di donazione e poi entrati nella comunione ereditaria per effetto della collazione, quanto l'altro che ad essa è stato devoluto a titolo successorio con la morte della madre stessa.

E d'uopo aggiungere che le assegnazioni che hanno luogo nelle divisioni di beni tra comproprietari non sono considerate traslative della proprietà dei beni rispettivamente assegnati solo quando ciascun condividente riceve una quota che corrisponde ai diritti che realmente gli spettano; ove tale corrispondenza manchi il maggiore assegno conseguito in sede di divisione si considera traslativo della proprietà e quindi passibile di imposta proporzionale di trasferimento. Di qui la necessità per l'Amministrazione finanziaria di accertare il valore venale degli immobili tutti che concorrono a formare la massa ereditaria, anche di quelli conferiti per imputazione, non essendo altrimenti possibile determinare il valore della quota di diritto spettante a ciascuno dei partecipanti alla comunione e della corrispondente quota di fatto allo stesso attribuita in divisione.

Ed alla estimazione dei beni in tali sensi ed a tali effetti necessaria deve procedersi con riferimento al valore in comune commercio al tempo della divisione, questo essendo il valore che la norma tributaria assume a base della commisurazione tanto della imposta graduale di assegno quanto della imposta proporzionale di trasferimento.

La divisione infatti segna la fine dello stato di comunione, dato che con essa si procede alla ripartizione della massa ereditaria, assegnando a ciascun condividente beni singoli ed individuali, e su questa assegnazione di concrete proporzioni del patrimonio comune l'Amministrazione finanziaria ha il diritto di applicare e percepire l'imposta graduale di assegno e se la quota di fatto attribuita supera la corrispondente quota di diritto anche la imposta proporzionale di trasferimento, l'una e l'altra commisurata al valore venale in comune commercio al giorno della divisione. Invero gli eventuali incrementi di valore dei quali i beni oggetto della divisione possono essersi avvantaggiati durante il periodo della comunione ereditaria non possono non essere tenuti a calcolo nel formare, all'atto della divisione, le singole quote da assegnare ai condividenti (vds. Comm. trib. centr. 11 giugno 1952, n. 37367; 25 giugno 1952, n. 37937; 22 febbraio 1957, n. 90189). Secondo i principi civilistici poiché l'istituto della collazione mira ad assicurare la par condicio degli eredi, la valutazione dei beni conferiti in natura o per imputazione alla massa ereditaria va fatta con riferimento al valore dei beni stessi alla apertura della successione, mentre, una volta procedutosi a tali operazioni preliminari, il valore dei cespiti, compresi nella massa da dividere, va calcolato, al fine dell'assegnazione delle singole quote, con riferimento al momento della divisione stessa (vds. Cass. 4 agosto 1982, n. 4381). Anche per gli immobili oggetto di divisione l'Amministrazione finanziaria ha diritto di rivedere il valore dichiarato per indagarne la congruità e determinare il valore venale ai fini della tassazione. La pretesa fiscale appare pertanto sul punto legittima, quanto meno in linea generica, per cui il ricorso dell'Ufficio in proposito proposto va accolto. La decisione di II grado (che si è pronunciata esclusivamente sulla valutazione) è stata impugnata da entrambe le parti per difetto assoluto di motivazione. Essa è palesemente viziata da nullità, essendosi limitata a confermare sic et simpliciter, il deliberato di prima istanza. Nelle more del procedimento in esame è entrato in vigore il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che approva il testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, il quale prevede all'art. 52, comma 4, la valutazione automatica del valore degli immobili in base ai redditi catastali aumentati con determinati moltiplicatori, ed all'art. 79, comma 1, prevede altresì che le disposizioni più favorevoli introdotte dal nuovo testo unico hanno effetto anche per atti anteriori per i quali pende controversia alla data di entrata in vigore dello stesso testo unico (1 luglio 1986). Ciò posto la predetta normativa sarà applicata anche alla fattispecie, ove più favorevole. P.Q.M. - Accoglie il ricorso dell'Ufficio.