

Civile Ord. Sez. 5 Num. 32613 Anno 2021

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: MONDINI ANTONIO

Data pubblicazione: 09/11/2021

ORDINANZA

sul ricorso 17516-2015 proposto da:

ZACCAGNINI MARIA GIUSTINA, elettivamente
domiciliata in ROMA, VIA RUGGERO FAURO,
102, presso lo studio dell'avvocato ALESSIO
COSTANTINI, rappresentata e difesa dagli
avvocati AUGUSTO LA MORGIA e LUIGI TOPPETA;

- ricorrente -

contro

2021

3786

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente

domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12,
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,
che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 49/2015 della
COMM.TRIB.REG.ABRUZZO SEZ.DIST. di PESCARA,
depositata il 27/01/2015;

udita la relazione della causa svolta nella
camera di consiglio del 01/06/2021 dal
Consigliere Dott. ANTONIO MONDINI;

Premesso che:

1.con sentenza del Tribunale di Lanciano 421/2009 veniva pronunciato lo scioglimento della comunione esistente tra Giuseppe D'Amico, con quota di 2/3, e Maria Giustina Zaccagnini, con quota di 1/3, su un determinato compendio immobiliare mediante attribuzione dell'intera proprietà al D'Amico e con diritto della Zaccagnini ad un conguaglio di € 122.589,67 comprensivo di rivalutazione;

2.su questo conguaglio, l'Agenzia delle entrate, in applicazione "delle disposizioni per i trasferimenti immobiliari", precisamente del primo comma dell'art.34 del d.P.R. 131/86, liquidava imposte di registro del 7%, ipotecaria del 2% e catastale dell'1%;

3.la Zaccagnini ricorreva per l'annullamento dell'avviso sostenendo che il conguaglio fosse soggetto ad imposta di registro dell'1% e l'adita CTP accoglieva il ricorso ritenendo che, stante la natura dichiarativa della sentenza di scioglimento della divisione, il conguaglio dovesse essere tassato nella misura indicata dalla ricorrente;

4. avverso la sentenza della CTP, l'Agenzia delle entrate proponeva appello alla CTR dell'Abruzzo e quest'ultima, con la sentenza in epigrafe, superata l'eccezione della contribuente di inammissibilità dell'impugnazione per difetto di specificità dei relativi motivi, riformava la decisione di primo grado avallando l'operato dell'ufficio;

5. per la cassazione della sentenza della CTR la contribuente ricorre con tre motivi, illustrati con memoria e contrastati dall'amministrazione;

considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso, la contribuente, in riferimento all'art. 360, comma 1, n.4, c.p.c., censura la sentenza per carenza di un'effettiva motivazione quanto al rigetto della sopra ricordata eccezione preliminare;

2.con il secondo motivo di ricorso la contribuente, in riferimento all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., censura la sentenza per illogicità della motivazione "in relazione alla contemporanea affermazione di applicabilità e di inapplicabilità dell'art.34 del d.P.R.131/86 erroneamente invocata dall'ufficio in difetto dei presupposti legittimanti";

3. il terzo motivo di ricorso è articolato. La contribuente, in primo luogo ed in

riferimento all'art. 360, comma 1, n.5, c.p.c., censura la sentenza per omesso esame del contenuto della sentenza divisionale; in secondo luogo ed in riferimento all'art.360, comma 1, n.3, c.p.c., censura la sentenza per violazione degli "artt. 34 e 37 del d.P.R. 131/86, 3 e 8 della tariffa, parte I, comma 1 lett. c), allegata al d.P.R. cit., 757 e 1116 del c.c.". A base di quest'ultima censura la contribuente deduce che, ex art. 34 applicato dall'ufficio, la divisione ha "natura traslativa costituiva solo nel caso (diverso da quello in esame) in cui ad un convivente vengano attribuiti valori eccedenti la quota e le assegni eccedano il valore della massa riconducibile allo stesso titolo. Pertanto tutte le volte che i conviventi, sia pure destinatari di conguagli, hanno ottenuto comunque né più né meno del valore delle rispettive quote si è in presenza di divisione dichiarativa" con conseguente "applicazione dell'imposta di registro dell'1% come espressamente prevede l'art. 8 della tariffa, parte I, comma 1 lett. c)";

3. il primo motivo di ricorso è infondato. La CTR ha esposto che l'Agenzia aveva impugnato la sentenza di primo grado per dedotta violazione dell'art.34 del d.P.R. 131/86 e ribadito, contro l'affermazione della CTP, la legittimità del proprio operato. La CTR ha poi richiamato due pronunce di questa Corte di cassazione n.80/2011 e n. 27037/2014 ("nel processo tributario l'indicazione dei motivi di appello, richiesta dal d.lgs. 546/1992 art. 53, non consiste necessariamente in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno del gravame, ma resta sufficientemente integrata dall'esposizione - anche sommaria, purché chiara ed univoca - della domanda rivolta al giudice di appello e delle ragioni della doglianza; in tal senso, i motivi di appello possono essere ricavati anche per implicito dal tenore globale dell'atto di impugnazione") e ha affermato che "tenuto conto del contenuto dell'appello, l'eccezione va respinta". Non può quindi dirsi che la sentenza difetti di un discorso motivazionale;

4. il secondo e il terzo motivo di ricorso possono essere esaminati in modo congiunto posto che l'illogicità della motivazione della sentenza denunciata con il secondo motivo si risolve nell'errore di diritto denunciato con il terzo motivo. La seconda delle censure veicolate col terzo motivo di ricorso è fondata.

Si discute qui del trattamento del conguaglio a fini dell'imposta di registro in

caso di divisione giudiziale in esito alla quale il compendio (immobiliare) comune è assegnato ad uno dei conviventi con obbligo a carico di quest'ultimo di pagare all'altro un conguaglio pari al valore della quota.

Il quadro legislativo di riferimento è dato dall'art. 8 della Tariffa, parte prima del TUR -secondo cui gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, compresi i provvedimenti di assegnazione, anche in sede di scioglimento delle comunioni, sono sottoposti alle medesime imposte stabilite per i corrispondenti atti- dall'art. 3 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (secondo cui gli atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura sono soggetti ad imposizione proporzionale dell'1%) e dall'art. 34, comma 1 e comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986 (secondo cui "la divisione, con la quale ad un convivente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente" ed i conguagli superiori al 5% rispetto al valore della quota di diritto, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti).

La Corte, con sentenza 20119/2012, sul richiamo alla 17866/2010, in proposito alla questione qui discussa, ha affermato che "in sede di divisione giudiziale, i coeredi hanno ottenuto né più né meno che il valore delle rispettive quote ereditarie, in quanto la divisione ha proceduto prima alla determinazione delle quote ereditarie, quindi all'assegnazione degli immobili tra i coeredi ed alla divisione dei valori mobiliari, sempre secondo le quote specificate, e poi, tenuto conto del valore delle quote ereditarie a ciascuno di essi spettante, alla determinazione dei conguagli in denaro. Nella specie, i conviventi destinatari di conguagli avere, hanno ottenuto comunque né più né meno del valore delle rispettive quote. Neppure rileva che la somma corrisposta ai coeredi a copertura delle quote di diritto provenisse o meno dalla massa ereditaria divisa in quanto la norma invocata (art. 34 d.P.R. 131/86) non contempla la provenienza dei beni assegnati, ma soltanto il loro valore, sottoponendo alla aliquota propria degli atti di accertamento la attribuzione di beni ottenuta in sede di divisione che non superi il valore della quota di ciascun convivente, mentre le assegnazioni che non corrispondono esattamente alle quote spettanti

h

a ciascun convivente nella comunione debbono, ai fini dell'imposta di registro, essere ritenute traslative nei limiti dell'eccedenza della quota spettante ai conviventi sulla comunione, con la conseguente applicabilità, per questa parte soltanto, dell'imposta proporzionale prevista per la vendita".

In senso conforme, la Corte si è espressa con la pronuncia del 14 luglio 2017, n.17512 e da ultimo con l'ordinanza del 28 marzo 2018 n.7606: "Qualora la divisione (nella specie, giudiziale) di un compendio mobiliare o immobiliare abbia luogo mediante la sua integrale assegnazione ad uno dei conviventi, con pagamento agli altri di una somma pari al valore delle rispettive quote, si applica l'imposta di registro con l'aliquota dell'uno per cento prevista dall'art. 3 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, senza che il conguaglio sia assoggettato a tassazione".

A queste affermazioni sono dunque sottese un'ampia nozione di atto divisorio -ogni atto che determina il passaggio dalla contitolarità alla titolarità isolata mediante assegnazione a ciascuno dei comunisti di un valore proporzionale alla quota di diritto, incluso l'atto di assegnazione dell'intero compendio comune ad uno dei conviventi con pagamento, in favore dell'altro o di ciascuno degli altri, di somme a conguaglio pari al valore della quota o della quota di ciascuno-, la tesi per cui la divisione ha, in materia tributaria, carattere dichiarativo allorché "le porzioni concretamente assegnate ai conviventi, quote di fatto, corrispondano alle quote di diritto, cioè a quelle quote che spettano ai partecipanti, sui beni della massa, in ragione dei diritti che essi vantano, cosicché assume importanza essenziale, per l'individuazione dell'imposta da applicare, il rapporto tra quota di diritto e quota di fatto; nel caso in cui quest'ultima superi la *pars iuris*, la divisione, per l'eccedenza, perderà la sua natura dichiarativa, per divenire un negozio parzialmente traslativo, assoggettato alla relativa imposta di trasferimento" (così, in motivazione, l'ordinanza 7606/2018).

Quanto alla natura della divisione, merita ricordare che con sentenza n.27692 del 2020, questa sezione tributaria della Corte, ha specificato che la "rimodulazione", operata dalle Sezioni Unite con sentenza 7 ottobre 2019, n.25021, della qualificazione della fattispecie divisionale -"la divisione ha una natura specificativa, attributiva, che impone di collocarla tra gli atti ad efficacia

M

tipicamente costitutiva e traslativa"- non vale ai fini della imposizione di registro della fattispecie divisionale senza conguagli, per la quale va ribadita la natura dichiarativa. E ciò in ragione di questi argomenti: "la qualificazione tributaria della divisione, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro (v., altresì, il d.lgs. n. 347 del 1990, artt. 2 e 10), è essa stessa espressiva della scelta, operata dal legislatore, che esclude l'ipotizzabilità di un effetto traslativo in presenza di uno scioglimento della comunione senza conguagli (d.p.r. n. 131 del 1986, art. 34); scelta, questa, oltretutto connotata da un particolare *favor* che si incentra tanto sulla misura degli stessi conguagli, qual rilevanti ai fini della configurabilità di un effetto traslativo (art. 34, c. 2), quanto sulla disciplina della riunificazione di masse plurime «considerate come una sola comunione se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte» (art. 34, c. 4); il profilo qualificatorio in questione, sotteso al dato normativo, si salda poi, - secondo un rilievo che è, del resto, presente (anche) nella pronuncia delle Sezioni Unite della Corte, e quanto, dunque, all'effetto retroattivo della divisione (art. 757 cod. civ.), ed alla scelta del legislatore di così «assicurare continuità tra la posizione giuridica del defunto e quella dell'erede attributario del bene diviso»; col criterio regolatorio fondamentale che governa la tassazione di registro, ed alla cui stregua l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli «effetti giuridici» dell'atto presentato alla registrazione (d.p.r. n. 131 del 1986, art. 20), ove, dunque, qualificazione normativa ed effetti giuridici dell'atto di divisione escludono (in assenza di conguagli) ogni effetto traslativo; la stessa sostanza economica dell'atto divisionale, qual rilevante nella prospettiva del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), pare consentanea, poi, con una siffatta qualificazione degli effetti giuridici (non traslativi) della divisione, - secondo (anche qui) un rilievo presente nella pronuncia delle Sezioni Unite, ed alla cui stregua «... l'idea secondo cui la divisione non costituirebbe titolo di acquisto dei beni assegnati in proprietà esclusiva può essere condivisa solo a patto di restringerne il significato al piano puramente economico, essendo chiaro che il passaggio dalla contitolarità pro quota dei beni comuni alla titolarità esclusiva della porzione non si traduce in un incremento patrimoniale per il condividente.» (punto 5.3.2. della sentenza cit.)- ove, pertanto, la retroattività della divisione,

h

a fini tributari, si salda col difetto di un incremento patrimoniale in capo al convivente”.

6. Quanto sopra premesso, è senz'altro illegittima la pretesa dell'amministrazione finanziaria di tassare la somma corrisposta dall'assegnatario all'odierna ricorrente in base al primo comma dell'art.34, posto che non è questa la disposizione che ha riguardo al conguaglio.

La sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendovi fatti da accertare, la causa può essere decisa nel merito con accoglimento dell'originario ricorso;

7. le spese del merito devono essere compensate in ragione dell'evolversi della situazione processuale;

8. in forza del principio di soccombenza, l'Agenzia delle entrate deve essere condannata e rifondere alla ricorrente le spese del giudizio di legittimità;

PQM

la Corte, accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo, cassa la sentenza impugnata e decide nel merito con accoglimento dell'originario ricorso della contribuente;

compensa le spese del merito;

condanna l'Agenzia delle entrate e rifondere alla ricorrente le spese del giudizio di legittimità liquidate in €3500,00, oltre spese forfetarie, accessori ed oltre € 200,00 per esborsi.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 1 giugno 2021, svolta con modalità da remoto.

Il Presidente

Domenico Chindemi