



06.03.19

Commento alla recente giurisprudenza in materia di imposte ipotecaria e catastale applicabili alla “rinuncia a diritti reali immobiliari”

Premessa introduttiva

Le sentenze in commento offrono l'occasione per fare il punto sul trattamento tributario della rinuncia abdicativa, per quanto attiene alle imposte ipotecaria e catastale.

Il tema richiede una premessa metodologica perché le disposizioni tributarie, poche invero, che si occupano della rinuncia non ne forniscono una propria definizione e quindi bisogna far ricorso al criterio, enucleato dalla dottrina, che valorizza il principio di coerenza e di unitarietà dell'ordinamento giuridico in forza del quale, in assenza di speciali disposizioni, si presume l'uniformità dei significati degli stessi *termini* che ricorrano contemporaneamente in una norma di settore (tributaria o premiale) ed in una norma *non tributaria* [1] o "*generale*". Derivandone che, ove le speciali disposizioni non si rinvercano, valgono i criteri forniti dal diritto privato che, pur se non espressi in forma di vera e propria definizione normativa, compaiono nel codice civile sia nell'art. 1350 n. 5, sia nell'art. 827 c.c. (per quanto riguarda la rinuncia alla proprietà), portando gli interpreti ad affermare che la rinuncia è ammissibile, è un atto unilaterale ed è atto solenne se relativo a beni immobili [2].

Quindi, alla stregua di questo criterio, la rinuncia identifica l'atto con cui il titolare di un diritto lo dismette senza alienarlo, mediante il negozio abdicativo che determina la perdita della titolarità senza comportare un corrispondente effetto acquisitivo da parte di altri (pur potendo provocare effetti indiretti nella sfera altrui). Per evocarne con immediatezza la portata, si parla proprio di *rinuncia abdicativa*, poi contrapposta ad altro fenomeno individuato come *rinuncia traslativa*, anche se non vi è concordia nel definire il perimetro assegnato a quest'ultima tipologia. Ed infatti, se la dottrina prevalente la considera una mera descrizione di fenomeno non avente natura dismissiva-estintiva, bensì integrante alienazione (a titolo gratuito od a titolo oneroso), altra dottrina

[3] preferisce individuarla nella figura particolare di dismissione che non veda determinarsi una assenza di titolarità e comporti bensì un effetto indiretto di espansione/accrecimento dell'altrui diritto sul medesimo bene (precisando che se l'effetto nella sfera giuridica altrui fosse diretto, allora si sarebbe fuori dallo schema logico della rinuncia).

Come insegna la dottrina, la rinuncia è atto di disposizione ma non di alienazione [4] e non si presta ad essere classificato secondo la bipartizione gratuito-oneroso, che si attaglia soltanto ai negozi di attribuzione [5].

Fatta questa breve premessa, che data la sede non può essere più ampia, va detto che la rinuncia come fattispecie imponibile è menzionata sia nel DPR n.131/86 (testo unico dell' imposta di registro - TUR), sia nel D.Lgs. n.346/90 (Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni - TUS) cui rinvia nei limiti della compatibilità il D.L. 262/2006 (che disciplina la vigente imposta sulle successioni e donazioni), ma non figura in alcun modo nel D.Lgs. n.347/'90 (TUIC).

Più precisamente, nel TUR, l'art. 1 della *Tariffa Parte prima* disciplina gli "atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la **rinuncia pura e semplice** agli stessi".

Nella disciplina dell' imposta di successione e donazione (D.L. 3 ottobre 2006 n. 262), oggetto dell'imposta sono i "trasferimenti a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione" e quindi non compare alcun riferimento alla rinuncia ma, dovendosi applicare la detta imposta secondo le disposizioni del T.U. 346/'90 in quanto compatibili, proprio in forza di quest'ultimo "si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la **rinuncia a diritti reali o di credito** e la costituzione di rendite o pensioni".

Come si vede, nel TUR la rinuncia è inclusa nella categoria degli atti considerati "traslativi" mentre nel TUS, cui il D.L. 262 rinvia, la rinuncia in questione (a diritti reali o di credito) è espressamente "considerata trasferimento".

Circa la ragione dell'assimilazione, la dottrina ritiene che il legislatore abbia voluto impedire che attraverso la rinuncia ed i suoi effetti riflessi si possano aggirare le imposte sui trasferimenti, e quindi la ratio è antielusiva [6]. Accomunate dalla ratio, le due diverse disposizioni in tema di imposta di registro e di imposta sugli atti gratuiti appaiono formalmente simili e parzialmente sovrapponibili e benché nell'una si parli di "rinuncia pura e semplice" [7] e nell'altra solo di "rinuncia", il presupposto d' imposta va in entrambi i casi individuato nell'atto con effetto dismissivo/estintivo [8].

La presenza delle due disposizioni che, pur riguardando gli atti *traslativi*, abbracciano anche le rinunzie, porta a distinguere i campi di applicazione dell'una, che riguarda gli atti onerosi, e quello dell'altra, che attiene agli atti gratuiti, così superando ogni dubbio sulla persistente vigenza della disposizione contenuta nel TUR cronologicamente anteriore a quella del TUS (ma precisando che ogni dubbio potrebbe essere riproposto a termini invertiti a seguito del D.Lgs. n.23/2011 che ha riscritto l'art. 1 Tariffa Parte prima del TUR, così introducendo una disposizione successiva al TUS, dubbio che non può essere ulteriormente alimentato sol che si consideri che le due disposizioni sono rivolte ai distinti campi, come già notato, degli atti "onerosi" e di quelli "gratuiti").

Per questa via, l'imposta di registro colpisce l'atto rinunciativo quando vi sia un corrispettivo, indipendentemente dall' intento "traslativo". Come esempio paradigmatico di rinuncia onerosa non portante trasferimento si può fare quello della rinuncia ad una servitù prediale verso corrispettivo (cui non potrebbe mai attribuirsi natura traslativa), ma non diversa soluzione vale per la rinuncia ad uno degli altri diritti reali che avvenga verso un qualunque corrispettivo, da chiunque corrisposto (e quindi non necessariamente da colui che ne possa ricevere vantaggio in via riflessa).

In linea con questa ricostruzione, l' Agenzia delle Entrate ha affermato che gli *atti gratuiti* comportanti rinuncia sono assoggettati alla nuova imposta di donazione, a prescindere dal fatto che siano retti dall'*animus donandi* [9] (con ciò rimarcando che l'atto privo di gratuità non possa

inquadarsi nel perimetro della nuova imposta di donazione e debba necessariamente ricadere nel trattamento stabilito dal TUR).

Imposte ipotecaria e catastale.

Venendo alle imposte ipotecarie e catastali, va premesso che dette imposte sono correlate alle *formalità immobiliari* ed hanno una disciplina autonoma rispetto a quella delle imposte di registro e di donazione, essendo strutturate con definizione dei presupposti d'imposta solamente in parte (ed accidentalmente) coincidenti con quelli delle altre imposte sopra citate. Per tal motivo non appare consentito mutuare da quelle i criteri di applicazione delle imposte in esame se non in presenza di apposito rinvio stabilito dalla legge.

A questo proposito si sottolinea che il legislatore stabilisce in modo del tutto autonomo il presupposto delle imposte ipotecaria e catastale ed inoltre, in presenza della separazione Entrate-Territorio, valorizzava anche l'effetto (traslativo/non traslativo) per ripartire le competenze alla riscossione.

Nonostante nel TUIC non figurino, come già sopra indicato, alcun riferimento alla rinuncia e da ciò derivi di doverla inquadrare in questo sistema secondo la sua natura di atto dismissivo non comportante trasferimento, è ben radicato ed affiora costantemente il convincimento che ciò che costituisca trasferimento per le due imposte di registro e donazione sia tale anche per le imposte di pubblicità e da ciò discende l'affermazione nei documenti di prassi e nelle pronunce della giurisprudenza che la rinuncia debba scontare anche per le imposte ipotecaria e catastale il trattamento degli atti traslativi.

Va segnalato che il quadro sistematico è stato modificato dal D.Lgs. n.23/2011, art.10, il quale nel modificare l'art. 1 della Tariffa Parte prima del TUR (che conserva ancora la previsione secondo cui "Atti traslativi a titolo oneroso della | proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi") ha stabilito che "3. *Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta*", così assoggettando allo stesso regime anche le rinunzie "onerose", per le quali ogni problema di differenziazione sulla scorta della natura giuridica è venuto a perdere vigore ed interesse, portando a legittimare la diversa affermazione secondo cui nel limitato campo di operatività del D.Lgs 23/2011 non ha più spazio la distinzione del TUIC tra atti che importano o non importano trasferimento, dovendosi comunque assoggettare TUTTI gli atti cui si riferisce il comma 3 del suddetto art. 10 alle sole imposte ipotecaria e catastale in misura fissa di 50 euro ognuna.

Pur dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 23/2011, le fattispecie non comprese nel relativo perimetro di applicazione conservano il regime, precedente e tuttora vigente, portato dal TUIC, il quale per l'applicazione delle imposte ipo-catastali rinvia alla disciplina delle imposte di registro e di donazione **solo e soltanto** per la **base imponibile [10]** e quindi per sostenere l' assimilazione di trattamento della rinuncia abdicativa al trasferimento bisognerebbe dimostrare che il legislatore abbia espresso nel TUR e nel TUS un principio generale suscettibile di essere applicato anche in assenza di apposita disposizione. Ma l'esistenza di un tal principio generale non si può affermare senza dimostrazione alcuna, né si può indurre da una pretesa superiorità gerarchica di quei due Testi unici, per altro coevi e di pari grado rispetto al TUIC. Ed è proprio l' *inesistenza* di questo principio generale ad essere alla base delle sentenze di merito lombarda e veneta, le quali hanno fatto leva sulla distinzione tra atto unilaterale abdicativo e trasferimento, per affermare la debenza delle sole imposte fisse, ipotecaria e catastale, ai sensi degli articoli 10 comma 2 del D.Lgs. n.347/'90 e dell'art. 4 della Tariffa dello stesso D.Lgs. n.347/'90.

A fronte di tale condivisibile impostazione, la Cassazione, con l'ordinanza qui commentata, si attesta sull'opposta soluzione, fondando la pronuncia sulla tralattica trasposizione di concetti di stampo tributario, ritenendo che le imposte "minori" non solo debbono essere calcolate sulla stessa "base imponibile" ma anche facendo uso dei criteri di individuazione del presupposto d'imposta, come se le imposte c.d. "maggiori" fossero per tale etichettatura le sole espressive di principi dotati di *vis expansiva* e per altro senza dare alcuno spazio di valorizzazione alle motivazioni della rinuncia.

Sullo stesso ordine di idee si pone la prassi amministrativa recente, come può rilevarsi dalla Circolare n.18/E del 29 maggio 2013, paragrafo 5.7, che trova il precedente nella Risoluzione N. 25/E del 16 febbraio 2007.

Quanto alla pronuncia della Suprema Corte, in essa si afferma che *"la qualificazione della rinuncia al diritto reale, con specifico riferimento alle norme dettate in materia fiscale, trova soluzione nella giurisprudenza di questa Corte, posto che l'art. 1 della parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, espressamente richiamata dal TUIC, prevede che siano assoggettati ad imposta proporzionale di registro gli atti traslativi o costitutivi di diritti immobiliari di godimento, "compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi", ma in realtà un richiamo alla tariffa del TUR non figura affatto nel TUIC, il quale all'articolo 2 così recita: "L'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è **commisurata alla base imponibile** determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni. Se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni o vi è soggetto in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte."*

La detta ordinanza [11] fa riferimento a precedenti della stessa Corte su cui i successivi hanno fondato la soluzione ripetendo pedissequamente le stringate motivazioni e cioè menzionando semplicemente che l'equiparazione non può che discendere da ciò che il legislatore ha espresso in sede di disciplina delle imposte di registro e di donazione, così riportando quanto affermato in materia di Invim da Cassazione sez. trib., 30 dicembre 2016, n. 27480 e prima ancora da Cassazione 21 novembre 2005, n. 24512, le quali pronunce, pur essendo l'Invim dovuta per gli atti di *alienazione*, forzarono il dato letterale e ricercarono la *voluntas legis* nonché la *norma* osservando che non vi sarebbe alcun logico motivo per assoggettare ad imposta la cessione dell'usufrutto di cui all'art. 980 c.c. e non la rinuncia negoziale al diritto stesso, che arreca al nudo proprietario un arricchimento identico a quello conseguito da chi riceve l'usufrutto. Come si vede, il convincimento non discende dall'esame della disposizione ma dal preteso principio che sarebbe ricavabile dalle qualificazioni poste altrove dal legislatore e nelle conseguenti affermazioni nessun ruolo trovano altre valutazioni comparative degli interessi in gioco e nessuno spazio viene concesso alla meritevolezza degli interessi palesati dai motivi che pur vengano espressi in sede di rinuncia.

Nonostante tali prese di posizione vadano adeguatamente e prudentemente tenute presenti nell'esplicazione del ministero notarile e nella prestazione del dovere di consiglio, per le fattispecie non sottoposte al regime stabilito dal D.Lgs. n.23/2011 appare preferibile la ricostruzione del tessuto normativo che valorizza autonomia e disciplina delle *imposte ipotecaria e catastale* e che, in assenza dei criteri derogatori valevoli per le imposte di registro e di donazione, porta a utilizzare i concetti civilistici, con la conseguenza di ritenere applicabile alla "*rinuncia abdicativa*", sorretta dalla sola volontà di liberarsi dalla titolarità e non colorata da altri scopi, il trattamento dei negozi non traslativi (o che non importano trasferimento), cui le menzionate imposte si applicano in misura fissa.

Giampiero Petteruti

[1] FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 170; BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, 70; OPPO G., *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, in *Riforma tributaria e diritto commerciale*, Milano, 1978, 9.

[2] Macioce F., voce *Rinuncia* (dir.priv.), in Enc.Dir, XL, Milano, 1989, 931.

Sul trattamento tributario non pare influire la questione della natura recettizia o non recettizia della rinuncia ai diritti reali. Per tale problema, la dottrina si dimostra incline a ritenere ininfluenti le posizioni dei terzi, anche se titolari o contitolari di ulteriori diritti sulla cosa, salvo riserve per quanto riguarda la liberazione da obblighi derivanti dalla situazione di titolarità cui si sostituisca quella di altri che vedano espandere la propria.

[3] MOSCARINI L.V., Voce *Rinuncia*, I, in Enc. Giuridica, Bologna-Roma, s.d., 3)

[4] Per la distinzione, v. Santoro Passarelli F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1986, 220; Mengoni L.-Realmonte F., voce *Disposizione*, in Enc.Dir., XIII, Milano, 1964, 189; Pugliatti S., v. *Alienazione*, in Enc.dir, II, Milano, 1956, 1; Perlingieri P.-Femia P., *Manuale di Diritto civile*, Napoli, 1997, 80; Macioce F., voce *Rinuncia* (dir.priv.), in Enc.Dir, XL, Milano, 1989, 927 e ss; Bozzi, A. v. *Rinuncia* (dir.pubbl. e priv.), in NNDDII, XV,Torino, 1968, 1147.

[5] Santoro Passarelli F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1977, 224; Macioce F., v. *Rinuncia* (dir.priv.), in Enc.Dir, XL, Milano, 1989, 928.

[6] si argomenta che l'assimilazione ai trasferimenti abbia proprio portata anti-elusiva a proposito della rinuncia alla comproprietà: FEDELE A., *Rinuncia tardiva all'eredità ed imposte sui trasferimenti della ricchezza*, Riv.dir.trib. 1996, III, p. 291 e ss.; MASTROIACOVO V., *Imposta di registro fissa per l'atto di rinuncia al legato*, in Corr. Trib. 2008, p. 3893.

La ratio legis appare fondata su presupposti scoloriti dalle sopravvenute esigenze sociali. Ed infatti, in una economia che ha considerato la proprietà portatrice di sicuri valori economici e sinonimo di ricchezza le sue modificazioni hanno avuto senz'altro rilevanza economico-sociale, giustificando il prelievo tributario pure sui fenomeni ad effetti indiretti. Ma con il sopravvenire della diversa strutturazione del sistema di contribuzione alla spesa pubblica - che alla proprietà ed ai diritti reali connette un rilevante carico non connesso alla redditività - il dover scontare le imposte sui trasferimenti anche per liberarsi dal peso dei diritti può costituire un fattore distorsivo delle pur proclamate libertà individuali, inducendo ad una rimeditazione del regime tributario degli atti di abdicazione la quale rimeditazione può trovare il massimo spazio proprio a proposito delle imposte ipotecarie e catastali, a causa del silenzio delle relative disposizioni.

Per la rinuncia alla quota di proprietà comportante espansione delle quote altrui, v. FRAGALI M., *La comunione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo-Mengoni*, Milano, 1978, 450; LENER A., *La Comunione*, cit., pag. 273; TRIMARCHI P., *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 1981, 567.

[7] La rinuncia "pura e semplice" non ha precisa definizione normativa e può intendersi come rinuncia che non abbia finalità e scopo diverso dalla dismissione del diritto, contrapposta alla c.d. rinuncia traslativa. Va poi aggiunto che definendola "pura" non si intende ascriverla agli actus legitimi o "puri" (che rifiutano l'apposizione degli elementi accidentali), categoria cui appartiene, per dettato normativo, la rinuncia all'eredità, ex art. 520 c.c..

[8] CARIOTA FERRARA L., *Il Negozio giuridico*, Napoli, s.d., 272; SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1986, 218.

[9] Ris. Agenzia Entrate n. 25/E del 16 febbraio 2007 – Atto di rinuncia abdicativa.

Nel caso della rinuncia senza corrispettivo, attratta all'imposta di donazione, considerato che la regola antielusiva intende far sì che anche la rinuncia sconti l'imposta di trasferimento come se essa

comportasse l'arricchimento di chi tragga vantaggio dall'atto dismissivo, bisogna individuare l'aliquota d'imposta in funzione del rapporto di parentela o affinità, con la conseguenza che nell'atto tale rapporto va esposto (per consentire al Notaio di liquidare il tributo sulla base delle risultanze dell'atto stesso) e che in mancanza di tale risultanza l'imposta segue le regole dell' assenza di parentela/affinità tra rinunziante e "beneficiario". Sicché la "tassazione" della rinuncia alla comproprietà richiede di esporre la relazione di parentela che eventualmente intercorra tra rinunziante e altri comproprietari, la rinuncia all'usufrutto quella tra usufruttuario e nudo proprietario, mentre nessun rilievo può avere la "parentela" allorché a rinunziare sia il *proprietario unico* del bene.

Portando alle estreme conseguenze questa linea interpretativa (legata al riferimento al c.d. "beneficiario"), in caso di rinuncia abdicativa al diritto di proprietà (da parte dell'unico proprietario) si deve tener conto dell' "acquisto indiretto" ex art.827 c.c. da parte dello Stato, con conseguente *inapplicabilità* dell'imposta di donazione ai sensi dell' art. 3 TUS.

Ove la rinuncia abbia ad oggetto un diritto reale di godimento su una pluralità di beni appartenenti a diversi proprietari, come nel caso di rinuncia ad un diritto di usufrutto spettante al genitore, i cui figli - nudi comproprietari - abbiano stipulato la divisione e siano divenuti titolari di distinti beni, appare configurabile una unica rinuncia con oggetto complesso, allo stesso modo in cui è configurabile una unica vendita oggettivamente complessa[9] ma, ricorrendo rapporti di parentela di gradi disomogenei, la "tassazione" va necessariamente articolata e frazionata, in relazione alle aliquote correlate al grado.

[10] Benché gli articoli 2 e 10 del D.Lgs. n.347/'90 stabiliscano che le imposte ipotecaria e catastale siano commisurate alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni, le regole di determinazione sono intese dalla prassi e dalla giurisprudenza come facenti riferimento al valore degli immobili in sé considerati e quindi senza tenere conto delle passività inerenti: Circolare 25/E del 30 maggio 2005, Ris. n. 145/E del 5 ottobre 2005, Ris. n. 25/E del 16 febbraio; 2007; Cassazione n. 10751 del 9 luglio 2003; Cassazione Sent./Ord. n. 20308 del 4 settembre 2013.

[11] L'ordinanza sostiene la tesi affermando anche che "Tale interpretazione è peraltro conforme alla prassi amministrativa (v. circolare n. 28 del 2008), cui il notaio rogante è vincolato", ritenendo, così, che pure il Notaio - e non solo gli uffici fiscali - sia obbligato a rispettare le Circolari dell'Agenzia e non solamente a tenerne conto nella sua attività di consulenza ed autoliquidazione delle imposte.

Sentenza n. 5300 del 4 dicembre 2018 (ud 5 novembre 2018) della Commiss. Trib. Regionale, Milano, Sez. XII

Pres. Ezio Siniscalchi - Rel. Andrea Antonio Salemme

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il contribuente Notaio (...), il 19.5.2016, registrava in S. una "rinuncia unilaterale abdicativa ed estintiva, non recettizia, a titolo gratuito, al diritto di usufrutto" da parte di P.D.R., che per l'effetto rinunciava all'usufrutto su una serie di immobili. Il Notaio autoliquidava l'imposta fissa ipotecaria e catastale di Euro 200,00 sul presupposto che la rinuncia integrasse un atto abdicativo e non traslativo di diritti.

L'Agenzia delle Entrate di Pavia, reputando invece la traslatività della rinuncia, liquidava a carico del Notaio l'imposta proporzionale.

La CIP di Pavia, con la sentenza impugnata, annullava l'avviso di liquidazione emesso a carico del Notaio, compensando le spese.

Propone appello l'Agenzia denunciando, con un unico, articolato motivo, l'illegittimità della sentenza per insufficiente ed errata motivazione, avendo a suo avviso la rinuncia effetti traslativi e perciò dovendo essere sottoposta al corrispondente regime di tassazione.

Resiste con memoria di controdeduzioni il Notaio.

All'odierna udienza, dopo ulteriore contraddittorio scritto e dopo ampia discussione, la causa è introitata a decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e deve essere respinto.

La rinuncia registrata dal Notaio tale è tale deve essere considerata, rappresentando di per se stessa una semplice dismissione, od estinzione soggettiva, del diritto e non un trasferimento, o traslazione, dello stesso da un titolare ad un altro. Rilevato che, affinché possa aversi trasferimento in specie di diritti relativi a beni immobili, è viepiù necessaria una causa, che l'Agenzia non allega e comunque non individua, la rinuncia non può essere parificata ad un atto traslativo sia perché intrinsecamente abdicativa e sia anche perché produttiva di effetti alla stregua, non di un contratto, neppure con causa donativa, ma di un mero atto unilaterale non recettizio. Ciò è tanto vero che per il perfezionamento degli effetti della rinuncia non è necessaria l'accettazione e neanche la conoscenza dell'eventuale beneficiario, ma la pura e semplice esternazione della volontà del rinunciante.

Si potrebbe obiettare che un effetto traslativo è insito nell'accrescimento della posizione soggettiva di vantaggio di colui il quale (nella specie nudo proprietario) si giova della rinuncia altrui. Si tratta tuttavia di un'obiezione non condivisibile, dal momento che l'effetto di cui si discute non è traslativo, descrivendo, invece, un accrescimento del diritto dell'avvantaggiato che si realizza per riespansione in seguito all'eliminazione della compressione integrata dal ius in re aliena. Tale fenomeno è ascritto inveteratamente alla peculiarità del diritto di proprietà nota come "elasticità del dominio". Donde l'accrescimento in capo a terzi del diritto siccome originariamente in titolarità dei medesimi discende dalla cd. consolidazione e non dalla volontà delle parti, anzi, secondo la prospettazione dell'Agenzia, del solo rinunciante.

Per effetto delle esposte considerazioni, la sentenza impugnata va confermata.

Attesa la singolarità della materia, che involge non comuni approfondimenti di diritto civile, pare equo confermare la compensazione delle spese siccome già operata dal primo giudice.

P.Q.M.

Conferma la sentenza impugnata.

Compensa le spese.

Milano, il 5 novembre 2018

Sentenza n. 1325 del 22 novembre 2018 (ud 23 ottobre 2018) della Commiss. Trib. Regionale, Venezia, Sez. IV

Pres. Giovanni Valmassoi - Rel. Daniele Corletto

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI VENETO
QUARTA SEZIONE

- avverso la pronuncia sentenza n. 490/2016 Sez:4 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PADOVA

contro:

proposto dall'appellante:

ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PADOVA

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) SUCCESSIONI 2014

FATTO

La Direzione provinciale di Padova dell'Agenzia delle Entrate propone appello contro la sentenza n. 490/04/2016 depositata il 30.6.2016 con cui la Commissione provinciale di Padova ha accolto il ricorso dei contribuenti F., G. e D.C.. Impugnati erano avvisi di liquidazione di imposte ipotecarie e catastali e irrogazione sanzioni notificati il 27.10.2014, con i quali l'Ufficio recuperava imposte relative a atti di rinuncia con i quali C.G. e C.D. rinunciavano "irrevocabilmente ed a titolo gratuito, escluso ogni spirito di liberalità" alla quota di 2/9 ciascuno della proprietà di immobile sito in L. (P.) a favore della sorella C.F.. I rinuncianti dichiaravano in atto che "trattandosi di rinuncia pura e semplice, senza corrispettivo alcuno, la stessa è soggetta al trattamento impositivo previsto dalla disciplina delle donazioni, ai sensi dell'art. 1, comma 2 del D.P.R. n. 346 del 1990" e che il valore della rinuncia è pari a Euro 46.011,00.

La sig. F.C. dichiarava di volersi avvalere delle agevolazioni fiscali della prima casa, versando imposta fissa di Euro 200,00 ciascuna per le imposte ipotecaria e catastale.

L'Ufficio liquidava invece l'imposta suppletiva ritenendo che la disposizione di favore di cui all'art. 69, commi 3 e 4 della L. 21 novembre 2000, n. 342 (che estende alle donazioni la possibilità di fruire delle agevolazioni "prima casa") non è suscettibile di interpretazione estensiva e perciò non è applicabile agli atti a titolo gratuito non espressamente contemplati dalla norma stessa (che si riferisce a "successioni o donazioni"), e che pertanto trovassero applicazione le imposte proporzionali ipotecaria e catastale, con aliquote rispettivamente del 2% e dell'1%.

La Commissione provinciale di Padova, con la sentenza ora oggetto dell'appello dell'Ufficio, faceva sua l'impostazione della contribuente, ritenendo che, per il principio di elasticità del diritto di proprietà, il diritto dei comproprietari si espande in caso di rinuncia abdicativa da parte di altri comproprietari, e concludendo quindi per l'assenza di imponibile, "in quanto il trasferimento di ricchezza avviene in senso economico ma non in senso giuridico". La Commissione provinciale

considerava fondato altresì il rilievo relativo alla mancata indicazione nell'atto dei criteri seguiti nell'applicazione delle aliquote per il calcolo della maggiore imposta. Accoglieva quindi il ricorso della contribuente e condannava l'Ufficio alle spese.

L'Ufficio si duole nel suo appello dell'erroneità della sentenza, argomentando sulla base dell'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, che stabilisce che "l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente" e che impone di tener conto, nella qualificazione del negozio, degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti e degli effetti che ne sono derivati. L'art. 1, c. 2, del D.Lgs. n. 346 del 1990 dispone che "si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito" e che si applica quindi l'imposta sulle successioni e donazioni nonché le imposte ipotecarie e catastali. Rileva che sono gli stessi contribuenti a riconoscere, nell'atto, l'applicazione dell'imposta sulle donazioni, e a richiedere la tassazione dell'atto con agevolazione prima casa. Se la rinuncia abdicativa non avesse avuto alcun rilievo fiscale, avrebbe dovuto scontare l'imposta ipo-catastale in misura fissa a prescindere dalla agevolazione prima casa. Prima della rinuncia - conclude l'Ufficio - esisteva nel patrimonio dei sig. C.G. e C.D. la quota di 2/9 della proprietà dell'immobile sito in L. che, dopo la rinuncia è nel patrimonio di un diverso soggetto, la sig. C.F.: il trasferimento legittima la tassazione proporzionale.

L'appellante contesta l'applicabilità delle massime riferite a fattispecie diverse, rilevando che, mentre nel caso di rinuncia ad usufrutto il beneficiario degli effetti della rinuncia acquisisce il diritto ad usufruire di un bene di cui era già proprietario, nel caso invece della rinuncia abdicativa il beneficiario di questa acquisisce la proprietà di quota del bene che precedentemente apparteneva al rinunciante: avviene quindi un trasferimento a cui collegare il prelievo fiscale.

Quanto al punto della sentenza appellata che ritiene l'illegittimità dell'atto per omessa indicazione dei criteri seguiti per il calcolo delle maggior imposte, osserva che l'avviso impugnato nel riliquidare l'imposta ha indicato la norma applicata, ferma restando la base imponibile di Euro 46.011,00 già dichiarata in atto, e ha recuperato la differenza fra le imposte in misura fissa già versate e le imposte rispettivamente del 2 e dell'1 per cento. Il trasferimento è invece esente da imposta su donazioni e successioni, in quanto nei limiti della franchigia.

Rileva infine l'Ufficio appellante che l'art. 69, comma 3, della L. n. 342 del 2000 prevede l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa per "i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni", e che l'agevolazione non è applicabile agli atti a titolo gratuito non contemplati dalla norma, trattandosi di disposizione agevolativa di stretta interpretazione, non suscettibile di applicazione estensiva o analogica.

Chiede quindi la riforma della sentenza e la conferma della legittimità dell'avviso di liquidazione impugnato.

I contribuenti si costituiscono per difendere la sentenza loro favorevole, ribadendo che (secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione), la rinuncia abdicativa a quota di comproprietà comporta che le quote degli altri comproprietari si riespandono, senza che si verifichi trasferimento in senso giuridico ed economico: manca quindi qualsiasi trasferimento da tassare. Se trasferimento tassabile vi fosse, si applicherebbero comunque le agevolazioni prima casa, come ammette l'Agenzia nei casi di rinuncia all'usufrutto (con circolare 18/E del 2013). Segnalano numerosa giurisprudenza di questa Commissione e di Commissione provinciale loro favorevole. Ripetono ancora che non vi è imponibile, non essendovi giuridicamente trasferimento di diritti e di ricchezza, ma solo accrescimento economico in capo a taluno. Contestano come incompatibili con l'insegnamento della Cassazione le due sentenze di questa Commissione invocate dall'Ufficio.

Chiedono quindi rigetto dell'appello e conferma dell'annullamento dell'atto impositivo.

Con successiva ulteriore memoria i contribuenti, nel ribadire i loro assunti, segnalano recenti decisioni di questa Commissione favorevoli al loro assunto, alcune delle quali già passate in giudicato.

DIRITTO

Questo Collegio ritiene di aderire all'impostazione giuridica proposta dalla difesa di parte contribuente e fatta propria dai giudici di primo grado. Ritiene il Collegio di seguire sul tema l'orientamento già espresso da altre Sezioni di questa Commissione regionale (da ultimo con la sentenza della Prima Sezione n. 407 del 9.4.2018) secondo il quale, nel caso di rinuncia abdicativa al diritto di proprietà da parte del titolare di quota indivisa di un bene immobile, opera a vantaggio degli altri comproprietari il principio di elasticità del diritto di proprietà, il quale si espande in corrispondenza del "vuoto" lasciato dal rinunciante, risultando così l'arricchimento degli altri comproprietari un effetto indiretto ed operante ipso iure dell'estinzione del diritto del rinunciante, senza che si verifichi nel caso un vero e proprio trasferimento di ricchezza. L'altro comproprietario, il cui diritto di proprietà si espande autonomamente, viene dunque ad essere beneficiario economico della rinuncia abdicativa non in conseguenza del trasferimento di quote di diritti, ma per espansione del suo diritto sulla cosa comune intesa nella sua interezza, non più limitato dai concorrenti diritti reali altrui.

"Con la rinuncia, negozio di natura abdicativa, si è operato ipso iure, in forza del principio di elasticità della proprietà, l'accrescimento della quota rinunciata a favore del compartecipe..." (Cass., sez. II civ., 9.11.2009, n. 23691). In un caso analogo a quello oggetto della presente controversia, la Corte di Cassazione (Cass., II sez. civ., 25.2.2015, n. 3819) ha osservato che si è "di fronte ad una rinuncia abdicativa alla quota di comproprietà perché l'acquisto del vantaggio accrescitivo da parte degli altri comunisti si verifica solo in modo indiretto attraverso l'eliminazione dello stato di compressione in cui l'interesse degli altri contitolari si trovava a causa dell'appartenenza del diritto in comunione anche ad altro soggetto", per concludere peraltro che la rinuncia alla quota di comproprietà fatta in modo da avvantaggiare in via riflessa tutti gli altri comproprietari costituirebbe donazione indiretta.

Pur se va rilevata, come segnalato dall'Ufficio appellante, la strutturale diversità rispetto al caso della rinuncia ai diritti reali di godimento e in particolare dell'usufrutto, caso nel quale il nudo proprietario, beneficiario degli effetti della rinuncia all'usufrutto, acquisisce il diritto ad usufruire e a disporre pienamente di un bene del quale era già proprietario, va quindi applicata al caso la teorica della "elasticità" o della "vis expansiva" del diritto di proprietà, per concludere che non si ha nel caso oggetto di giudizio un trasferimento vero e proprio di diritti. E ciò, nonostante si possa ipotizzare in astratto che alle parti rinuncianti potesse non essere estranea l'intenzione di raggiungere appunto lo scopo di arricchire o avvantaggiare gli altri comproprietari, sia pure in assenza di una controprestazione economicamente rilevante, e potendocisi chiedere sotto questo aspetto se si sia trattato davvero di rinuncia pura e semplice ossia abdicativa, caratterizzata dal mero intento di estinguere il diritto, o non piuttosto di una donazione indiretta.

Pur con le rilevate difficoltà concettuali, sulle quali non resta che auspicare un intervento chiarificatore della Suprema Corte, ritiene questo Collegio doversi concludere che, in assenza di trasferimento giuridico di diritti, manca nella specie il presupposto della tassazione indiretta.

Rimanendo ogni altra questione assorbita, va conclusivamente respinto l'appello dell'Ufficio, con conferma della appellata decisione. La difficoltà della questione e le incertezze rilevate giustificano senz'altro che si disponga la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale di Venezia, Sezione 4[^], definitivamente pronunciando, così provvede:

- 1) Respinge l'appello;
- 2) Spese compensate.

Così deciso in Venezia-Mestre nella camera di consiglio del 23 ottobre 2018.

Ordinanza n. 2252 del 28 gennaio 2019 (ud 6 dicembre 2018) della Cassazione Civile, Sez. VI - 5 -
Pres. IACOBELLIS Marcello - Est. LA TORRE Maria Enza

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. IACOBELLIS Marcello - Presidente -
Dott. MOCCI Mauro - Consigliere -
Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere -
Dott. LA TORRE Maria Enza - rel. Consigliere -
Dott. DELLI PRISCOLI Lorenzo - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 5391-2018 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS), 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 ope legis;

- ricorrente -

contro

M.A., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA CELIMONTANA 38, presso lo studio dell'avvocato PAOLO PANARITI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato MARIA TERESA CROCE;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 2992/22/2017 della COMMISSIONE TRIBTUARIA REGIONALE
di MILANO, depositata il 05/07/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 06/12/2018 dal Consigliere Dott.ssa LA TORRE MARIA ENZA.

RITENUTO

che:

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR della Lombardia, indicata in epigrafe, che su impugnazione di avviso di liquidazione per iscrizione ipotecaria anno 2015, relativo al recupero dell'imposta proporzionale nella misura del 2% D.Lgs. n. 347 del 1990, Tariffa all., ex art. 1, su contratto rogato dal notaio reg. il (OMISSIS) n. (OMISSIS), ha rigettato l'appello dell'Ufficio. La CTR ha qualificato la rinuncia all'usufrutto atto abdicativo cui consegue l'estinzione del diritto e non il suo trasferimento.

M.A. si è costituito con controricorso e ha depositato memoria.

CONSIDERATO

che:

Con l'unico motivo del ricorso si deduce violazione del D.Lgs. n. 347 del 1990, Tariffa all., art. 1, e del D.Lgs. n. 347 del 1990, artt. 2 e 10, ex art. 360 c.p.c., n. 3, in quanto il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, come mod. dalla L. n. 248 del 2006 individua l'ambito di riferimento dell'imposta ai "trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione". Derivando dalla rinuncia un arricchimento del nudo proprietario è evidente che tra l'atto di rinuncia e l'arricchimento esiste un nesso di causalità, per cui la rinuncia a una quota di usufrutto è riconducibile agli atti di trasferimento del diritto che scontano le imposte ipotecarie e catastali.

Il motivo è fondato.

Va premesso che al Testo unico delle imposte ipotecarie e catastali, tariffa allegata, art. 1 (TUIC n. 347 del 1990) recante "Indicazione della formalità. Trascrizioni diverse. Misura dell'imposta", dispone che l'imposta ipocatastale si applica nella misura fissa per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, nonchè per quelli di cui al testo unico disposizioni imposta di registro, tariffa, parte 1, art. 1, comma 1, quarto e quinto periodo, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; l'art. 2, comma 1 stabilisce altresì che L'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, conv. L. n. 286 del 2006 (Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria) dispone poi che: E' istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54), in connessione con al D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 1, comma 2 (Imposta sulle successioni e donazioni), prevedendo che la rinuncia a diritti reali costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta di donazione; secondo il D.P.R. n. 131 del 1986, Tariffa, Parte 1, art. 1, sull'imposta di registro, l'aliquota proporzionale si applica infatti alla 'rinuncia pura e semplice a diritti reali immobiliari di godimento".

Ciò premesso, la questione posta con il ricorso, che impone la qualificazione della rinuncia al diritto reale con specifico riferimento alle norme dettate in materia fiscale, trova soluzione nella giurisprudenza di questa Corte, posto che l'art. 1 della parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n.

131 del 1986, espressamente richiamata dal TUIC, prevede che siano assoggettati ad imposta proporzionale di registro gli atti traslativi o costitutivi di diritti immobiliari di godimento, "compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi" (Cass. n. 27480/2016; n. 24512/2005; confr., in motivazione, n. 10979/2007, n. 6398/2006; n. 7417/2003).

Ai fini fiscali, pertanto, la rinuncia ai diritti reali si considera alla stregua di un trasferimento, in quanto generativa di un arricchimento nella sfera giuridica altrui, come tale soggetta a imposta ipocatastale. La indicata giurisprudenza, applicabile alla fattispecie in esame stante l'espresso richiamo alle norme sull'imposta di registro, ha affermato che anche "la rinuncia all'usufrutto rientra a pieno titolo tra questi ultimi atti, essendo l'usufrutto un tipico diritto reale di godimento", per cui "il venir meno della cosiddetta imposta di consolidazione, alla luce delle comuni regole deducibili dall'ordinamento tributario, ha comportato l'assenza di imposizione ove il consolidamento derivi da un fatto (morte dell'usufruttuario, scadenza del termine), ma non ove il trasferimento derivi da un atto negoziale, cioè da uno specifico atto ben distinto dall'atto di separazione della proprietà dall'usufrutto". "Non vi sarebbe alcun logico motivo per assoggettare ad imposta la cessione dell'usufrutto di cui all'art. 980 c.c. e non la rinuncia negoziale al diritto stesso, che arreca al nudo proprietario un arricchimento identico a quello conseguito da chi riceve l'usufrutto".

Tale interpretazione è peraltro conforme alla prassi amministrativa (v. circolare n. 28 del 2008), cui il notaio rogante è vincolato, che in merito agli atti a titolo gratuito ha specificato "che tra gli atti a titolo gratuito sono ricompresi tutti i trasferimenti di beni e diritti privi dell'*animus donandi*, ossia della volontà del donante di arricchire il donatario con contestuale suo impoverimento. Rientrano, ad esempio, nella categoria degli atti a titolo gratuito gli atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, qualora la causa dei tali atti non sia costituita da una controprestazione economicamente rilevante". Con la risoluzione 16 febbraio 2007, n. 25, l'Agenzia delle entrate aveva già precisato che l'atto di rinuncia a titolo gratuito del diritto di usufrutto in favore del nudo proprietario, configurando una forma di donazione indiretta, è soggetto all'imposta prevista dal D.Lgs. n. 346 del 1990, come reintrodotta dalla L. n. 286 del 2006, di conversione del D.L. n. 262, nonché alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

La sentenza impugnata, pertanto, va cassata e potendo la causa essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, il ricorso introduttivo del contribuente va respinto. La particolarità della questione trattata, e l'assenza di un apprezzabile numero di precedenti specifici, inducono il Collegio a disporre la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa le spese dell'intero processo.

Così deciso in Roma, il 6 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 gennaio 2019

Giampiero Petteruti



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Claudia Petraglia

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Chiara Cinti,
Mauro Leo,
Annarita Lomonaco,
Antonio Ruotolo

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT