

SETTORE STUDI

GIURISPRUDENZA

Sentenze annotate

11.08.21

La nuova posizione della Cassazione sulla rilevanza fiscale della collazione nella divisione ereditaria. Un orientamento innovativo ed un importante passo verso la giusta imposizione

L'Ordinanza della Corte di Cassazione che qui si commenta costituisce una innovativa ed importante presa di posizione, capace, finalmente, di indirizzare l'interpretazione giurisprudenziale e della prassi amministrativa verso la corretta tassazione delle divisioni ereditarie nelle quali le assegnazioni delle porzioni siano influenzate dalla collazione per imputazione.

Il problema è noto: la disposizione dell'art. 34 del TUR sembra limitare il perimetro della massa dividenda ai beni rilevanti per la determinazione dell'attivo imponibile dell'imposta di successione.

Una lettura strettamente aderente alla lettera ed invalsa sia nella prassi amministrativa, sia nella giurisprudenza di legittimità, ha finito per considerare estranee alla massa le donazioni ricevute dai conviventi senza dispensa da collazione proprio perché estranee al prelievo tributario con i criteri dell'imposta di successione, con la conseguenza di ritenere sperequate rispetto alle quote di diritto le assegnazioni di porzioni che di tale collazione tengano conto.

L'argomento alla base di tale posizione è anch'esso noto: l'art. 34 TUR considera vendita (la disposizione è tributaria e quindi vale per l'applicazione dell'imposta) l'eventuale eccedenza che la porzione assegnata risulti avere rispetto alla quota spettante all'assegnatario sulla "massa comune" e la massa comune delle divisioni ereditarie è individuata dallo stesso articolo, seppur in modo improprio, nel "valore alla data della divisione dell'asse ereditario netto".

È chiaro che poiché il valore è la misura economica dei beni (in quanto rappresenta la quantità di moneta pagabile o ottenibile per essi), non può rappresentare un criterio di individuazione dei beni appartenenti ad una massa ma, dovendo ricostruire la norma, ne è apparsa possibile una ricostruzione sul piano logico semantico da cui derivi che come massa comune si intendessero i beni dell'attivo ereditario, valutati alla data della divisione.

Fin qui la lettera della disposizione, la cui applicazione ha finito per rifiutare del tutto l'incidenza della collazione ed ha causato differenze di trattamento stridenti con i principi costituzionali tra le situazioni dei conviventi tenuti a collazione che avessero beneficiato in vita di "anticipazioni" e quelle dei conviventi che non avessero ricevuto donazioni dirette o indirette.

Il contrasto con le regole di scioglimento della comunione ereditaria stabilite dal codice civile non ha trovato vie di componimento, nonostante risultasse del tutto incongruo trattare diversamente situazioni sostanzialmente e civilisticamente simili.

La pretesa tributaria di tassare con le regole della vendita gli atti di divisione che tenessero conto della collazione comporta un evidente *vulnus* alla corretta imposizione, richiedendo di sottoporre a revisione le argomentazioni fondate soltanto su quella ellittica definizione della massa portata dall'art. 34.

La quale definizione difetta pure sul fronte dei beni esclusi dall'attivo ereditario imponibile che non rientrerebbero nella massa alla stregua di detto art. 34 ma che nessuno ipotizza possano essere astratti dal computo dei valori delle porzioni, perché una cosa è stabilire l'entità del prelievo, altro è individuare i beni relitti.

Di ciò si è puntualmente avveduta la Corte con l'Ordinanza in commento (punto 5.3 del testo) che ben mette in luce come non debbano mai confondersi la base imponibile con la perimetrazione della massa.

Alla ricerca dei correttivi, la Commissione Studi Tributarî ha proposto un percorso argomentativo che distingue lo scioglimento giudiziario da quello contrattuale, considerando che quanto stabilito per il primo detta le regole sostanziali della "parità di trattamento" che, nel prevedere i prelevamenti, portano al pareggiamento di posizioni che prepara la neutralità delle scelte attributive rendendo possibili le assegnazioni mediante sorteggio.

E poiché nello scioglimento le attribuzioni sono concordate, tutto l'apparato procedimentale può essere messo da parte e superato dal consenso espresso dalle Parti.

Si è così argomentato (Studio n.24-2015/T in *CNN Notizie* del 23.6.2015) che <<<in sede di disamina di una specifica fattispecie divisoria preceduta da collazione e prelevamento mediante compensazione si è avuta occasione di inventariare uno dei vari disallineamenti tra regole civilistiche e regole di imposizione indiretta (PETTERUTI, *Tassazione di divisione preceduta da collazione e da prelevamento attuato mediante compensazione volontaria*, Quesito tributario n. 236-2014/T, in *CNN Notizie* del 9 maggio 2014), consistente proprio nella ruota della "collazione nella divisione ereditaria" e del suo inquadramento tributario nella giurisprudenza e nella prassi amministrativa. E si sottolineava come quest'ultima e la stessa giurisprudenza apparissero prevalentemente orientate a far leva sull'art. 34 TUR per affermare che i beni donati, non essendo computabili nella base imponibile dell'imposta di successione, abbiano rilevanza solamente per l'individuazione delle aliquote e, di conseguenza, non se ne possa tenere conto alcuno nel verificare se vi siano, fiscalmente, sperequazioni (reali o figurative) tra quote di diritto e porzioni.

In quella sede si è notato che, seguendo l'impostazione che espunge la collazione, <<il raffronto tra quote e porzioni per determinare se, fiscalmente, emergano conguagli, sarebbe da fare senza tenere conto del *donatum*. È evidente che si crea, per questa via, uno iato tra regole civilistiche e regole tributarie, tanto più accentuato quanto più rilevante sia il *donatum*. Si pensi ad una successione con due eredi, Mevio e Filano, nella quale il *relictum* sia 100 ed anche il *donatum*, a favore di uno solo dei coeredi (Filano), sia 100. Nel procedimento divisionale, una volta che il coerede donatario Filano imputi alla sua porzione il *donatum* e lo trattienga come apporzionamento, il *relictum* spetta interamente all'altro coerede Mevio. Ma, raffrontando la distribuzione al solo *relictum* (in quanto massa il cui valore è l'unico che rileva per l'imposta di successione), si verrebbe a considerare un fittizio conguaglio a favore del coerede donatario Filano e la divisione verrebbe tassata come vendita per la metà del valore del *relictum* e cioè per 50>>.

Considerato il risultato evidentemente incongruo di tale lettura delle disposizioni, si è proposto un approccio diverso con riguardo al fenomeno della *collazione*, considerando che l'obbligo di conferire

viene in rilievo nel procedimento divisorio determinando effetti nella fase preparatoria della fattispecie negoziale e, più precisamente, ai sensi degli artt. 723 e ss. c.c., dopo la resa dei conti e dopo la formazione dello stato attivo e passivo dell'eredità, in vista dei prelevamenti (art. 725 c.c.) i quali preludono alla formazione delle porzioni ereditarie in proporzione alle quote (art. 726 c.c.). Inquadrate in tal modo, la collazione per imputazione gioca un ruolo principalmente sulla *determinazione dei diritti* degli altri dividendi, **incrementandone le aspettative economiche**. Conseguentemente **si è esposta una possibile soluzione, alternativa ai prelevamenti**, per giungere in modo appropriato ad equa soluzione, osservando come le regole della divisione giudiziale siano applicabili alla divisione amichevole, ma conservano natura dispositiva, per cui la fase del prelevamento non è necessaria e ben può essere assorbita nella mera fase di accertamento dell'obbligo di conferire, cui consegue la fase altrettanto *di accertamento*, e quindi *dichiarativa*, della reale entità delle quote spettanti ai dividendi sui beni "costituenti l'asse ereditario", inteso come *relictum*, avente la "dimensione" determinata *a norma dell'imposta di successione*.

In questo senso, si possono coniugare fiscalmente la regola della determinazione dell'asse (al netto del donatum) e quella della proporzionalità alle quote, scollegando queste ultime dalla mera misura numerica stabilita dal titolo (legge o testamento) per il concorso tra coeredi. D'altra parte, l'art. 726, nel riferirsi alla formazione delle porzioni in proporzione alle quote, non deve necessariamente considerarsi come se avesse l'univoco significato di richiamo alle quote spettanti nell'eredità. Letto come riferimento alle quote che, all'esito delle operazioni preliminari, risultino spettanti a ciascuno sui beni da dividere, il citato criterio mette capo ad una diversa determinazione delle "proporzioni" in cui ciascun coerede concorra alla distribuzione del *relictum*. Seguendo questa linea di pensiero e tornando all'esempio fatto, l'accertamento della spettanza al solo Mevio e l'attribuzione in suo favore dell'intero *relictum* produce l'effetto distributivo proprio della divisione e conserva portata *dichiarativa*, avendo pieno titolo *per* scontare l'imposta di registro con aliquota 1%, senza che possa emergere alcun conguaglio.>>>

L'Ordinanza della Cassazione, mostra di aderire a questa impostazione ed osserva che, alla stregua dei principi di coordinamento che presidiano la lettura congiunta di vecchia e nuova disciplina dell'imposta di successione, nulla osta alla riduzione della formula dell'art. 34 TUR a regola che vada coordinata con le regole civilistiche, per poter poi considerare imponibile secondo i criteri degli atti dichiarativi anche le divisioni che, in presenza di collazione per imputazione, assegnino porzioni che di tale collazione tengano conto.

Circa la tassabilità dell'intero compendio di computo o della sola parte costituita dal *relictum* residuo alla data della divisione, l'Ordinanza appare chiara nella parte conclusiva.

Si nota che il passo dell'Ordinanza in cui, ricostruiti i principi, si afferma che <<la base imponibile per calcolare l'imposta di registro sulla divisione dovrà essere determinata sulla somma del valore del bene caduto in successione e del valore del bene collazionato per imputazione>>, sembrerebbe voler attrarre a tassazione anche i beni non formanti oggetto di assegnazione (che siano invece oggetto di collazione per imputazione e quindi meri parametri di computo). Ma nel penultimo paragrafo si conclude l'analisi asserendo che "Risulta, pertanto, evidente la fondatezza della tesi difensiva del notaio volta a far rientrare, per effetto della collazione, il bene nella massa ereditaria: di talché, in sede di divisione ereditaria, tenendo conto del donatum non si configura una differenza tra quote né una duplicazione della imposizione, tenuto conto che la collazione è funzionale alla determinazione della massa ereditaria e delle quote di diritto, mentre **l'imposta di registro troverà applicazione sulla parte effettivamente caduta in successione.**"

Per risolvere l'apparente contraddizione tra l'inciso e la conclusione, sembra sufficiente attribuire al primo la più limitata portata di individuazione della *massa di computo* (e non della base imponibile), perché solo in tale modo può spiegare piena portata disciplinare quella parte conclusiva secondo cui, una volta verificata, nel modo illustrato (e cioè tenendo conto della collazione per imputazione),

la corrispondenza tra quote e porzioni, la tassazione con l'imposta di registro degli atti dichiarativi/distributivi può colpire solo ciò che formi effettivamente oggetto di assegnazione in divisione (e non ciò che, essendo già del dividente collazionante, dispieghi un ruolo di computo virtuale e non richieda una "attribuzione in divisione" per farne conseguire al dividente collazionante la titolarità isolata).

Giampiero Petteruti

Cassazione, ordinanza 3 agosto 2021, n. 22123, sez. V

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente -
Dott. BALSAMO Milena - rel. Consigliere -
Dott. MONDINI Antonio - Consigliere -
Dott. D'ORIANO Milena - Consigliere -
Dott. BOTTA Raffaele - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 8791-2018 proposto da:

F.L., elettivamente domiciliata in ..., presso lo studio dell'avvocato ..., che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimata -

avverso la sentenza n. 5334/2017 della COMM.TRIB.REG.LAZIO, depositata il 20/09/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 01/06/2021 dal Consigliere Dott.ssa BALSAMO MILENA.

RITENUTO

che:

1 Con avviso di liquidazione ed irrogazione delle sanzioni, l'Agenzia delle Entrate intimava al notaio F., coobbligato dei germani C., il pagamento di Euro 8.820,00 a titolo di imposte di registro, ipotecarie e catastali oltre interessi per l'errata autoliquidazione dell'imposta principale, relativa all'atto con il quale i contribuenti, il 24 giugno 2014, erano addivenuti allo scioglimento della comunione ereditaria a seguito del decesso loro genitore Cr.Le.; atto nel quale si dava atto del conferimento alla massa ereditaria da parte di C.D. di una precedente donazione operata in suo favore da parte della madre per un valore di Euro 288.500,00.

Il notaio impugnava il suindicato avviso, rilevandone la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 34 e 56, nonché del D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 8 e 9 e il difetto di motivazione. La CTR, con sentenza n. 5334/17/2017, depositata il 12/07/2017, a conferma della decisione di primo grado, respingeva l'appello del professionista e, per l'effetto, rigettava l'originario ricorso dei contribuenti. Avverso tale sentenza il notaio F.L. propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.

L'Agenzia delle Entrate non ha svolto difese.

CONSIDERATO

che:

2. In via preliminare, si evidenzia che in data 8 giugno - successivamente alla decisione della causa avvenuta il primo giugno - è pervenuta presso la cancelleria la comunicazione del difensore della ricorrente che era stata depositata, presso l'Agenzia delle Entrate, domanda di definizione agevolata e attestazione del pagamento della prima rata.

Ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 6, il D.L. n. 119 del 2018 "La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 8 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata entro il 31 maggio 2019.", e, al seguente comma 10, una volta presentata la domanda di definizione agevolata, "Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019. Se entro tale data il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020.", infine, al successivo comma 12: "L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2020". Le controversie definibili non sono sospese, dunque, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo". La domanda di definizione agevolata ai sensi del D.L. n. 119 del 2018 produce quindi la sospensione del processo pendente se presentata nei termini indicati dalla normativa citata.

Nella specie, la contribuente ha omesso di depositare la relativa istanza di sospensione nel fascicolo relativo alla controversia in esame, depositando soltanto l'8 giugno - dopo l'udienza camerale del primo giugno - la domanda di condono dalla quale risulta il pagamento della prima di venti rate indicate nel prospetto; tuttavia, il deposito (in sede giurisdizionale) della domanda di definizione agevolata e della ricevuta di versamento della prima/unica rata non è un'attività processuale idonea a "certificare" - di per sè sola - la legittimità e/o spettanza della definizione agevolata, in mancanza della documentazione attestante il perfezionamento della lite.

3. Con l'unico motivo la ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, censurando la sentenza della CTR nella parte in cui avrebbe erroneamente interpretato le norme indicate, affermando che, in materia tributaria, occorre astrarre dalla massa ereditaria ciò che il de cuius ha donato in vita agli eredi; affermazione, questa, che si porrebbe in netto contrasto con i principi civilistici in materia.

Al contrario, conclude la ricorrente, la collazione della donazione, indicata nell'atto di divisione, doveva essere considerata ai fini del calcolo della intera massa ereditaria per determinare la quota spettante ai singoli coeredi.

4. Il motivo merita accoglimento La questione rimessa al Collegio attiene ai criteri di determinazione della massa ereditaria oggetto di scioglimento della comunione, ai fini dell'applicabilità delle imposte di registro, ipotecaria e ipo-catastale, dovendosi accertare se l'istituto della collazione incida o meno sulla determinazione del valore globale netto dell'asse ereditario.

Ai fini dell'individuazione del regime applicabile in tema di imposta di registro, catastale e ipotecaria va rilevato che la divisione, in quanto rientrante, secondo la giurisprudenza tributaria, nella categoria degli "atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura" (TUR, D.P.R. n. 131 del 1986, art. 3, Tariffa, Parte Prima, allegata) è tassata con l'imposta di registro con l'aliquota dell'1 per cento (art. 3 cit.). Se la divisione ha ad oggetto, come nel caso di specie, beni immobili, si applicano anche le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (rispettivamente ai sensi del D.Lgs. n. 347 del 1990, dell'art. 4, Tariffa, allegata e del citato D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 2). Invero, con sentenza n. 25021 del 7 ottobre 2019, le S.U. hanno sottolineato come lo scioglimento della comunione non si limita affatto ad accertare o dichiarare una situazione giuridica preesistente, ma modifica sostanzialmente la realtà giuridica. Con la divisione, infatti, ogni condividente perde la proprietà di tutti i cespiti costituenti l'asse ereditario e, correlativamente, acquista un diritto di proprietà esclusivo sui beni a lui assegnati. Sul piano della modificazione della sfera giuridica, sottolinea la Suprema Corte che al fenomeno divisorio si accompagna un effetto costitutivo "sostanzialmente traslativo", che determina il conseguimento di una proprietà esclusiva laddove, prima della conclusione del contratto, vi era uno stato di contitolarità pro indiviso. In disparte la natura della divisione ereditaria che non è oggetto dell'odierno ricorso per cassazione, appare opportuno esaminare la normativa applicabile al caso in esame.

L'art. 34 TUR, comma 1, secondo periodo, nella parte afferente alle divisioni ereditarie, sancisce che "La divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente, la massa comune è costituita nelle comunioni ereditarie dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione".

Il criterio impositivo viene, pertanto, stabilito attraverso una norma di rinvio, richiamando cioè una nozione derivante dalla normativa che regola l'imposta di successione. Ebbene, l'imposta di successione era ed è ancora oggi, in parte, regolata dal D.Lgs. n. 346 del 1990 il quale prevede che detta imposta è applicabile solo in quanto l'asse ereditario relitto abbia un valore economico positivo e sia idoneo a determinare un effettivo incremento patrimoniale a favore dei successori.

In particolare, il D.P.R. n. 637 del 1972, art. 7 stabilisce, nel comma 1, che il valore globale dell'asse ereditario netto era costituito dalla differenza tra il valore venale complessivo dei beni e dei diritti costituenti l'attivo ereditario (determinato secondo le disposizioni del capo II) e l'ammontare complessivo delle passività deducibili, diminuita dall'ammontare degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 32, comma 3; nel comma 4, che qui direttamente rileva, testualmente statuiva: "Ai soli fini della determinazione delle aliquote il valore globale dell'asse ereditario è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, comprese quelle che si presumono tali ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, art. 25 fatte agli eredi e ai legatari". Il valore delle singole quote o dei singoli legati era maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore delle donazioni fatte ai singoli eredi o legatari. Il valore delle donazioni di beni diversi dal denaro o da crediti in denaro è determinato in base al valore venale dei beni medesimi al momento dell'apertura della successione".

Come il testuale tenore della norma pone in luce, la legge fiscale stabilisce (il principio è riprodotto nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 4) una forma di riunione fittizia dei beni donati alla massa ereditaria ai soli fini della determinazione delle aliquote con la precisazione che, a quei fini, il valore delle donazioni di beni diversi dal denaro o da crediti in denaro deve essere determinato in base al valore venale dei beni medesimi al momento dell'apertura della successione. Pertanto è previsto il c.d. coacervo (o cumulo) del donatum con il relictum, allo scopo di evitare che il de cuius possa eludere la progressività dell'imposta procedendo in vita ad una serie di donazioni ai futuri eredi o legatari. Ma il cumulo è previsto al solo fine di determinare le aliquote da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti, non potendosi attribuire un diverso significato al chiaro dettato normativo sopra trascritto, peraltro conforme alla L. 9 ottobre 1971, n. 825, art. 8, comma 1, n. 3. Ed infatti, si afferma(va), che l'art. 7 cit. identifica la base imponibile nella differenza tra il valore venale dei beni e diritti che compongono l'attivo ereditario (determinato secondo le disposizioni del

capo II) e l'ammontare delle passività deducibili, ritenendo che ciò che nella massa ereditaria non potevano essere inclusi i beni che ne sono in precedenza usciti per effetto delle donazioni, in quanto - come chiarito- il valore di queste è calcolato solo per maggiorare il valore globale dell'asse ereditario al fine di determinare le aliquote applicabili; ed il riferimento esclusivo a tale finalità non consente di ritenere che la maggiorazione si traduca in un cumulo finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nella imposizione anche il donatum così pervenendo ad un risultato in contrasto col menzionato dettato normativo.

In altri termini l'istituto della collazione non rilevarebbe in alcun modo nella determinazione del valore imponibile dell'asse ereditario e nel calcolo delle quote su cui verranno applicate le aliquote d'imposta. Questa Corte ha ritenuto pertanto che gli stessi principi debbono essere applicati, in base al rinvio operato dall'art. 34, anche per la individuazione della massa comune ereditaria sulla quale verranno calcolate le quote di diritto.

L'interpretazione normativa sopra indicata ha trovato conferma nel principio affermato da questa Corte (Cass. n. 25929 del 2018) secondo cui "In tema d'imposta di registro dovuta sugli atti di divisione ereditaria, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, prevedendo che la massa comune è costituita dal valore dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, richiama le disposizioni relative a quest'ultima imposta (nella specie, il D.P.R. n. 637 del 1972, art. 7), le quali identificano la base imponibile con il valore netto dell'asse ereditario e delle singole quote, prevedendo che del valore delle donazioni soggette a collazione si tenga conto soltanto ai fini della determinazione delle aliquote, da applicarsi al solo valore dei beni caduti in successione: ne deriva che l'istituto della collazione non trova applicazione nella determinazione della base imponibile, la quale è costituita esclusivamente dall'incremento patrimoniale verificatosi in favore dei successori, senza che assuma alcun rilievo il valore dei beni già appartenenti a questi ultimi, il cui assoggettamento a tassazione si tradurrebbe d'altronde in una duplicazione d'imposta, trattandosi di beni sui quali, nella normalità dei casi, è stata già pagata l'imposta sulle donazioni". (Cass. n. 11040/2021).

5. Questa tesi va sottoposta a revisione critica.

Al regime dell'imposta sulle successioni e donazioni (Tus D.Lgs. n. 346 del 1990), sono state apportate sostanziali modificazioni (L. n. 342 del 2000), in quanto, prima è stata soppressa del tutto l'imposta (L. n. 383 del 2001), e poi reintrodotta l'imposta stessa dopo alcuni anni (D.L. n. 262 del 2006 conv. in L. n. 286 del 2006) con ulteriori modificazioni (L. n. 296 del 2006).

Nell'ambito di detta stratificazione normativa è possibile enucleare due importanti criteri orientativi.

Il primo criterio attiene al fatto che l'imposta oggi vigente deve considerarsi, a tutti gli effetti, una "nuova" imposta, ancorchè in massima parte regolata tramite rievocazione della disciplina previgente di cui al fondamentale D.Lgs. n. 346 del 1990. Stabilisce infatti il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, che "è 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; ciò è avvenuto, appunto, "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". A conferma della "novità" dell'imposta, depone il fatto che il richiamo alla già soppressa disciplina-base non è stato totale ed onnicomprensivo, dal momento che esso trova testuale limite in "quanto previsto dai commi da 48 a 54", vale a dire in previsioni originali che, tra il resto, modificano le aliquote ed il sistema di prelievo sia per l'imposta di successione (comma 48) sia per quella di donazione (comma 49), e dispongono varie abrogazioni della disciplina richiamata (comma 52). Il D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 52 prevede che " Sono abrogate /e seguenti disposizioni: a) del testo unico di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 7, commi da 1 a 2-quater, e successive modificazioni;

Il secondo criterio attiene al vincolo generale di compatibilità che viene affidato all'interprete nel coordinare la nuova imposta con la vecchia disciplina, secondo quanto previsto dal citato D.L. n. 262

del 2006, art. 2, comma 50: "Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001". Il che comporta che l'interprete, posto di fronte ad un tenore letterale non univoco, sia chiamato ad individuare il regime applicabile all'esito di una valutazione finalistica e di ratio.

5.1 Orbene, il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 4, benchè non espressamente abrogato in sede di nuova istituzione dell'imposta, è stata, tuttavia, ritenuto implicitamente superato in quanto testualmente ed inequivocabilmente riferito ("ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili") alla sola applicazione di un sistema progressivo di aliquote (non anche del diverso elemento della franchigia) già precedentemente eliminato (L. n. 342 del 2000, art. 69), e sostituito con un prelievo ad aliquote percentuali fisse per grado di parentela, in rapporto alle quali la già richiamata funzione antielusiva del coacervo non avrebbe ragion d'essere (risultando quindi con essa incompatibile). Neppure potrebbe sostenersi la indiretta sopravvivenza del coacervo sulla base del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 7, comma 2 quater, dal momento che l'art. 7, comma 2 quater, è stato espressamente abrogato dal D.L. n. 262 del 2006, comma 52, conv.in L. n. 286 del 2006 citata.

Il solo criterio letterale di interpretazione dell'art. 34 cit., in virtù del quale non era ipotizzabile unire il donatum al relictum al fine di individuare la base imponibile, non avendo per questa disposizione il legislatore richiamato il coacervo, invece, espressamente previsto agli artt. 7 e 8 citati, non appare allora più in grado di sopperire ad una norma di legge che opera un mero riferimento alla massa ereditaria al netto delle passività.

5.2 E tenuto conto che la massa ereditaria si determina sulla base dell'art. 737 c.c. che impone l'obbligo della collazione al fine di riequilibrare in sede di apertura della successione gli assetti patrimoniali alterati dalle donazioni poste in vita dal de cuius, appare allora che il criterio della interpretazione letterale utilizzato in talune decisioni di questa Corte conduca ad una opzione emeneutica che individua una nozione di massa ereditaria difforme da quella civilistica e dalla quale vengono espunte le donazioni, senza che ciò trovi più giustificazioni in norme che non risultano sopravvissute alla L. n. 262 del 2006.

La massa ereditaria è, allora, quella individuabile secondo i criteri civilistici laddove la collazione è l'atto con il quale gli eredi, discendenti o coniuge del defunto, conferiscono alla massa ereditaria le liberalità ricevute in vita da parte di quest'ultimo, salvo che non siano stati da ciò dispensati. Ai sensi degli artt. 724 e 725 c.c., la massa da dividere è dunque costituita sia dai beni relitti dal defunto sia dal credito verso l'erede donatario.

Una diversa interpretazione finirebbe con il creare uno iato tra istituto civilistico e imposizione fiscale, finendo con il conseguire effetti distorsivi nel campo tributario.

Si rende quindi necessaria un'interpretazione differente, la quale sia costituzionalmente orientata e che conduca a leggere l'art. 34 TUR in accordo con la disciplina codicistica, nel senso di comprendere i beni del compendio successorio individuato secondo le norme civilistiche. Qualora non si tenga conto della collazione, infatti, si stravolgerebbe il criterio di imputazione delle quote. La norma tributaria in scrutinio, difatti, non contiene alcuna deroga alle disposizioni dettate dal codice civile per quanto riguarda la ricostruzione del patrimonio ereditario, della devoluzione e della formazione delle quote. La massa attiva, pertanto, deve comprendere necessariamente anche il valore delle donazioni collazionate e l'imputazione dei debiti secondo quanto prescritto dall'art. 724 c.c..

5.3 Occorre poi tenere in considerazione che la divisione ereditaria ha ad oggetto tutti i beni del defunto, a prescindere dalla concreta rilevanza di detti beni nel computo della base imponibile dell'imposta di successione. Anzi, sia l'illecita mancata indicazione di un cespite nella dichiarazione di successione sia le esclusioni legali di cui all'art. 3 TUS, sia i beni e i diritti esteri di defunti non residenti ai sensi dell'art. 2 TUS, pur non facendo parte della base imponibile dell'imposta di successione, sicuramente possono essere compresi nell'atto di divisione ereditaria e certamente

rientrano nella base imponibile della relativa imposta di registro. Pertanto, la base imponibile per calcolare l'imposta di registro sulla divisione dovrà essere determinata sulla somma del valore del bene caduto in successione e del valore del bene collazionato per imputazione. Con la conseguenza che l'assegnazione dell'unico bene rimasto nell'asse ereditario a un convivente, se il relativo valore coincide con la sua quota di diritto sull'intera massa, non comporta l'emersione di conguagli nè tantomeno l'imposizione di alcunchè secondo le regole della vendita. Seguendo una interpretazione sistematica appare evidente che la collazione svolge un ruolo principalmente sulla determinazione dei diritti degli altri conviventi, incrementandone le aspettative economiche.

4. Risulta, pertanto, evidente la fondatezza della tesi difensiva del notaio volta a far rientrare, per effetto della collazione, il bene nella massa ereditaria: di talchè, in sede di divisione ereditaria, tenendo conto del donatum non si configura una differenza tra quote nè una duplicazione della imposizione, tenuto conto che la collazione è funzionale alla determinazione della massa ereditaria e delle quote di diritto, mentre l'imposta di registro troverà applicazione sulla parte effettivamente caduta in successione.

6. In ragione di quanto sopra il ricorso deve essere accolto. In considerazione dell'evoluzione giurisprudenziale, sussistono i presupposti per compensare le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del professionista;

- dichiara compensate le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione della Corte di cassazione tenuta da remoto, il 1 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 3 agosto 2021.

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, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

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

WWW.NOTARIATO.IT