

Civile Ord. Sez. 5 Num. 2378 Anno 2022

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: LO SARDO GIUSEPPE

Data pubblicazione: 27/01/2022

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14911/2016 R.G., proposto

DA

aaa , bbb , ccc e ddd

, rappresentati e difesi dall'Avv. Vincenzo Petralia, con studio in Catania, ove elettivamente domiciliati (indirizzo p.e.c.: eee), giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente giudizio;

RICORRENTI

CONTRO

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Palermo – Sezione Staccata di Catania l'8 maggio 2015 n. 1917/18/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi

Ord 2378

89
2022

U

dell'art. 27, comma 1, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla Legge 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, del D.L. 30 dicembre 2021 n. 228, in corso di conversione in legge, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020) del 12 gennaio 2022 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

aaa, bbb, ccc e ddd, in proprio ed in qualità di eredi legittimi della defunta fff, a sua volta erede legittima del defunto ggg, hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Palermo – Sezione Staccata di Catania l'8 maggio 2015 n. 1917/18/2015, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di liquidazione di imposta di registro in dipendenza di sentenza civile di scioglimento della comunione ereditaria tra aaa, bbb, hhh, iii, ccc e ddd, mediante l'attribuzione dell'immobile in comproprietà a aaa, bbb, ccc e ddd e versamento di conguagli in danaro (di importo corrispondente al valore delle rispettive quote) a favore di hhh e iii, ha rigettato l'appello proposto dai medesimi nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Catania il 13 settembre 2010 n. 612/03/2010, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di prime cure, sul

presupposto che la base imponibile per la liquidazione dell'imposta di registro fosse rappresentata dal valore dell'intero immobile e che il relativo avviso di liquidazione potesse essere emanato nei soli confronti di alcuni coobbligati solidali. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'imposta di registro debba essere liquidata con l'aliquota dell'1% sul valore della massa ereditaria.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 20, 34 e 43 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che la sentenza civile soggetta ad imposta di registro abbia determinato lo scioglimento della comunione ereditaria tra tutti i comproprietari.

3. Con il terzo secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 20 e 34 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver per aver erroneamente ritenuto che l'imposta di registro debba applicarsi, non solo sul valore delle quote che si sono accresciute ai comproprietari superstiti, ma anche sul valore delle quote di cui i comproprietari superstiti erano già titolari in origine.

4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 e 1292 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro possa essere emanato nei

soli confronti di alcuni coobbligati solidali con conseguente preclusione del diritto di regresso nei confronti degli altri coobbligati solidali.

RITENUTO CHE:

1. Il primo motivo, il secondo motivo ed il terzo motivo – la cui stretta ed intima connessione, per la comune attinenza alla determinazione della base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro sulla divisione giudiziale, suggerisce l'esame congiunto – sono infondati.

1.1 Nel caso di specie, la sentenza depositata dal Tribunale di Catania col n. 3723/2005 aveva pronunciato lo scioglimento della comunione ereditaria tra aaa , bbb , hhh , iii , ccc e ddd su un fabbricato con destinazione industriale (precisamente, utilizzato per la raffinazione dello zolfo), sul presupposto della relativa indivisibilità in natura (secondo la valutazione risultante dall'espletata consulenza tecnica d'ufficio), mediante l'attribuzione del medesimo immobile in comproprietà a aaa , bbb , ccc e ddd ed il versamento di conguagli in danaro (di importo corrispondente al valore delle rispettive quote di comproprietà) a favore di hhh e iii .

In relazione a tale statuizione, come si evince dalla prospettazione fattane in ricorso, l'amministrazione finanziaria aveva liquidato l'imposta di registro, rispettivamente:

- nella misura del 7% (in base all'art. 1, comma 1, della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nel testo modificato dall'art. 7, comma 7, della Legge 23 dicembre 1999 n. 488) sul valore di € 117.070,00 a titolo di conguagli;

- nella misura dell'1% (in base all'art. 3 della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) sul valore di € 1.330.341,00 a titolo di differenza tra il valore dell'immobile, pari ad € 1.447.312,00, ed il valore dei conguagli, pari ad € 117.070,00.

1.2 Secondo i ricorrenti, trattandosi di uno "*stralcio di quota divisionale*", la base imponibile per la liquidazione dell'imposta di registro (a prescindere dalla misura dell'aliquota) doveva essere limitata al valore dei soli conguagli e non poteva estendersi al valore della massa comune.

1.3 Come è noto, tanto in sede contrattuale, quanto in sede giudiziale, si ha divisione soggettivamente parziale (o stralcio di quota divisionale) quando uno o più comproprietari vengono estromessi dalla comunione in quanto tacitati con taluni beni ricompresi nella comunione (ma anche con conguaglio), mentre lo stato di comunione per quote corrispondentemente ridotte (per numero) e proporzionalmente accresciute (per valore) permane tra gli altri comproprietari sui beni residui. In pratica, l'effetto dello scioglimento della comunione è limitato a taluni condividenti, ai quali sono assegnati solo alcuni beni della massa comune, in modo da restringere la comunione tra gli altri comunisti sui restanti beni.

Pertanto, tale forma di divisione presuppone l'attribuzione di beni in natura (con l'eventuale integrazione di un conguaglio in danaro, per compensare la minusvalenza rispetto alla quota) a favore di uno o più comproprietari, che sono estromessi dalla comunione. L'espansione delle quote dei comunisti che restano in comunione è un effetto indiretto dello stralcio divisionale, la cui essenza resta la sottrazione di quanto stralciato alla massa comune.

Tale fattispecie è gravata dall'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%, ai sensi dell'art. 3 della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, ma la base imponibile è costituita dal valore della quota stralciata e non dal valore della massa comune (in termini: Cass., Sez. 1[^], 17 dicembre 1994, n. 10857). In tal senso, anche la risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 452/2021 dell'1 luglio 2021 ha confermato che lo stralcio di quota divisionale *«(...) produce gli effetti di una divisione parziale in quanto alla sola "comunista stralciata" viene assegnata una quota corrispondente ai suoi diritti sulla comunione ereditaria»* e che, *«per quanto riguarda la determinazione della base imponibile su cui applicare l'aliquota dell'1 per cento prevista dal predetto articolo 3 occorre aver riguardo al valore della "quota di diritto" spettante "alla comunista stralciata" (...)»*.

1.4 Viceversa, non si può avere stralcio di quota divisionale allorquando uno o più comproprietari vengono esclusi dalla comunione mediante il versamento del valore in danaro delle rispettive quote, senza alcuna attribuzione in natura, mentre lo stato di indivisione permane tra gli altri comproprietari sui beni comuni.

Siffatta fattispecie rientra nella previsione dell'art. 720 cod. civ., posto che, essendo costituita l'eredità dalla proprietà di un unico immobile, il cui frazionamento non sia materialmente realizzabile o economicamente conveniente, alcuni coeredi, titolari della quota complessivamente maggiore sull'asse ereditario, ne chiedono l'attribuzione congiunta (per quote maggiori di quelle risultanti dalla successione legittima o testamentaria) con addebito dell'eccedenza a favore dei rimanenti coeredi.

Invero, lo scioglimento della comunione ereditaria non è incompatibile con il perdurare di uno stato di comunione ordinaria rispetto a singoli beni già compresi nell'asse ereditario in divisione, giacché, compiute le operazioni divisionali, dirette ad eliminare la maggior parte delle varie componenti dell'asse ereditario, indiviso al momento dell'apertura della successione, la comunione residuale sui beni ereditari si trasforma in comunione ordinaria, con la conseguente possibilità, per il giudice, di attribuire, ex art. 720 cod. civ., un bene non comodamente divisibile, per l'intero, non solo nella porzione del coerede con quota maggiore, ma anche nelle porzioni di più coeredi che tendano a rimanere in comunione come titolari della maggioranza delle quote, a prescindere dal fatto che altri coeredi si oppongano (Cass., Sez. 2[^], 7 ottobre 2016, n. 20250; Cass., Sez. 2[^], 4 giugno 2019, n. 15182; Cass., Sez. 2[^], 22 novembre 2021, n. 35945).

D'altra parte, lo scioglimento della comunione ereditaria non è incompatibile con il perdurare di uno stato di comunione ordinaria rispetto a singoli beni già compresi nell'asse ereditario in divisione, sicché l'attribuzione congiunta di beni ereditari non dà luogo al cosiddetto stralcio di quota divisionale o a una divisione parziale (tra le tante: Cass., Sez. 2[^], 23 febbraio 2007, n. 4224; Cass., Sez. 2[^], 11 settembre 2020, n. 18909; Cass., Sez. 2[^], 16 dicembre 2021, n. 40426).

1.5 Né si può sostenere che la permanenza della comunione tra alcuni dei condividenti impedisca di dar vita ad una vera e propria divisione, avendo già in passato questa Corte chiarito (Cass., Sez. 2[^], 10 febbraio 1962, n. 287; Cass., Sez. 2[^], 12 febbraio 2021, n. 3694) che, affinché si abbia negozio divisorio, non è necessario che si verifichi lo scioglimento della

comunione nei confronti di tutti i coeredi, ma basta che ciò avvenga nei confronti dei coeredi partecipanti all'atto; in tal caso, infatti, lo scioglimento della comunione opera egualmente pur se limitato ai soli partecipanti all'atto ed ancorché i coeredi che rimangono in comunione dovranno poi mettere in essere un altro (od altri) negozi per pervenire allo scioglimento definitivo e totale della comunione stessa. Ma, ferma restando la necessità che l'attribuzione congiunta di una quota, in luogo di quelle spettanti individualmente ai condividenti, sia conseguenza di una richiesta delle parti stesse (Cass., Sez. 2[^], 16 febbraio 1966, n. 489; Cass., Sez. 2[^], 3 novembre 1978, n. 4984 – vedasi anche: Cass., Sez. 2[^], 28 giugno 1976, n. 2450, che ribadisce come tale modalità di scioglimento della comunione non contrasti con principi assoluti ed inderogabili, essendo rimesso all'accordo ed alla volontà delle parti), va richiamato il principio secondo cui (Cass., Sez. 2[^], 29 luglio 1966, n. 2117), ai fini della comoda divisibilità, non ci si può basare esclusivamente sulla natura e sulla destinazione degli immobili, ma - e soprattutto - bisogna tener conto dell'intera massa dei beni da dividere, in rapporto al numero delle quote e dei condividenti. In particolare, quando l'asse ereditario comprende un solo immobile, questo sarà comodamente divisibile se ciascuno dei coeredi potrà averne una parte, anche se di valore inferiore alla quota di sua spettanza salvo, in questa ipotesi, ad attuare il pareggio con l'operazione di conguaglio, ovvero, se, pur non essendo possibile frazionare comodamente l'immobile in tante parti corrispondenti al numero e alle quote dei condividenti, alcuni di questi richiedano congiuntamente la formazione di una porzione unica, corrispondente all'ammontare complessivo delle loro quote, giacché, in questo caso, la divisione è resa

possibile dal minore frazionamento dell'immobile. Va pertanto ribadito il principio secondo cui (Cass., Sez. 2[^], 9 maggio 1967, n. 926) si ravvisa la comoda divisibilità della massa non solo quando sia possibile una ripartizione dell'immobile comune (o dei beni comuni) in tante parti (o in tanti lotti comprendenti singoli immobili) corrispondenti al numero ed alle quote dei condividenti, ma anche ove il frazionamento minore venga attuato, in corrispondenza ai diritti dei condividenti, formandosi, per quelli fra essi che ne facciano richiesta, un'unica porzione, che non muti fisionomia sul piano funzionale ed economico e che consenta la sua propria e normale utilizzazione senza spese rilevanti ed imposizione di vincoli a carico di altra porzione. Né è di ostacolo a tale soluzione, che preveda l'attribuzione di una quota al gruppo di condividenti, che ne abbia fatto richiesta, la circostanza che la detta quota non sia, a sua volta, comodamente divisibile fra i condividenti, ai quali sia congiuntamente attribuita. La possibilità che la divisione possa essere realizzata anche con la formazione di una o più quote destinate a rimanere in comunione tra alcuni degli originari condividenti che ne abbiano fatto richiesta, trova poi conferma in altri precedenti, i quali hanno ritenuto che l'attribuzione congiuntiva di beni ereditari non dà luogo al cosiddetto stralcio di quota o ad una divisione parziale, ma produce lo scioglimento della comunione ereditaria (Cass., Sez. 2[^], 6 maggio 2004, n. 8599; Cass., Sez. 2[^], 16 dicembre 2021, n. 40426)

1.6 Si ha divisione con conguaglio quando ad un condividente vengono assegnati beni per un valore complessivo superiore a quello a lui spettante sulla massa comune. In questo caso il condividente è tenuto a versare agli altri condividenti, che hanno subito una diminuzione rispetto alla propria quota di

al

diritto, un conguaglio che è assoggettato all'imposta proporzionale prevista per i trasferimenti (vedasi la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 29 maggio 2013 n. 18/E). Tale nozione si attaglia anche alla fattispecie dell'art. 720 cod. civ., nella quale occorre precisare che il conguaglio in danaro non ha funzione "compensativa", ma ha funzione "attributiva" o "satisfattiva", nel senso che il credito pecuniario non serve a colmare l'ineguaglianza di valore tra quota di diritto e porzione di fatto, a fronte dell'assegnazione di beni in natura di valore inferiore rispetto alla quota ereditaria, ma assurge a porzione di fatto per tacitare il valore della quota di diritto, a fronte della estromissione dall'assegnazione di beni in natura.

Come è stato evidenziato da questa Corte, in tema di divisione ereditaria, mentre il pagamento del conguaglio ex art. 728 cod. civ. è previsto per compensare la disuguaglianza delle quote e, dunque, prescinde dal consenso del coerede al quale esso sia imposto, il conguaglio ex art. 720 cod. civ., in quanto destinato a facilitare la divisione di immobili non comodamente divisibili e tale, perciò, da alterare la proporzionale distribuzione dei beni tra i dividendi, impone, invece, il consenso degli stessi (Cass., Sez. 1[^], 26 giugno 1973, n. 1831; Cass., Sez. 2[^], 24 febbraio 1995, n. 2117; Cass., Sez. 2[^], 26 marzo 2008, n. 7833; Cass., Sez. 6^{^-2}, 3 luglio 2014, n. 15288; Cass., Sez. 2[^], 22 aprile 2015, n. 8259; Cass., Sez. 2[^], 16 dicembre 2021, n. 40426).

1.7 In relazione ai profili tributari, la questione al vaglio della Corte impone una rilettura dell'art. 34 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, secondo cui: «1. *La divisione, con la quale ad un dividendo sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente.* 2. *I*

conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza. 3. Quando risulta che il valore dei beni assegnati ad uno dei dividendi determinato a norma dell'art. 52 è superiore a quello dichiarato, la differenza si considera conguaglio».

1.8 La formulazione della citata disposizione — come si desume, in particolare, dall'utilizzo dell'inciso «(...) è considerata vendita» - sembra sancire una vera e propria "presunzione assoluta" ai fini dell'imposta di registro, in virtù della quale la divisione con assegnazione di beni eccedenti il valore della quota sulla massa comune deve essere sempre qualificata come vendita ed assoggettata all'imposta sui trasferimenti per la sola eccedenza di valore, prescindendo dall'eventualità che il conguaglio sia o meno corrisposto nei rapporti tra i dividendi. Per cui, il legislatore si è preoccupato di esigere, in ogni caso, l'applicazione dell'imposta sui trasferimenti nei limiti dell'eccedenza di valore, ritenendo irrilevante che il conguaglio (inteso come *surplus* aritmetico del valore dei beni rispetto al valore della quota) abbia formato oggetto dell'assunzione di un'obbligazione pecuniaria con funzione compensativa ovvero della disposizione di una liberalità indiretta nei rapporti tra i dividendi (Cass., Sez. 5[^], 1 dicembre 2020, n. 27409).

1.9 Per costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, in tema di imposta di registro, in caso di scioglimento della comunione mediante assegnazione del bene

in natura a un convivente e versamento agli altri di somme pari al valore delle quote, si applica l'aliquota di divisione e non quella di vendita, giacché quest'ultima, a norma dell'art. 34 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, si applica soltanto nel caso in cui a un convivente siano stati attribuiti beni per un valore eccedente quello spettante e limitatamente alla parte in eccedenza (Cass., Sez. 1[^], 12 novembre 1974, n. 3568; Cass., Sez. 5[^], 30 luglio 2010, n. 17866; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2012, n. 20119; Cass., Sez. 5[^], 14 luglio 2017, n. 17512).

1.10 Ad ogni buon conto, nel caso in disanima, la base imponibile viene ad essere costituita dal (maggior) valore dell'immobile ereditario, in conformità all'art. 34, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, non rilevando a tal fine il (minor) valore dei conguagli, dal momento che lo scioglimento della comunione ereditaria consegue all'attribuzione congiunta ex art. 720 cod. civ. (con l'estromissione dei coeredi non assegnatari), nonostante la successiva permanenza della comunione ordinaria tra i soli coeredi assegnatari.

2. Anche il quarto motivo è infondato.

2.1 Invero, è pacifico che, l'art. 57, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, il quale prevede che sono tenute al pagamento dell'imposta di registro le parti in causa, deve intendersi riferito a tutti coloro che abbiano preso parte al giudizio, nei cui confronti la pronuncia giurisdizionale si è espressa nella parte dispositiva e la cui sfera giuridica sia in qualche modo interessata dagli effetti della pronuncia, avendo detta norma come sua precipua finalità quella di rafforzare la posizione dell'erario nei confronti dei contribuenti in vista della proficua riscossione delle imposte, salvo il diritto per ciascuno di essi di rivalersi nei confronti della parte civilmente tenuta al



pagamento (Cass., Sez. 5[^], 29 gennaio 2008, n. 1925; Cass., Sez. 5[^], 13 novembre 2018, n. 29158; Cass., Sez. 5[^], 19 giugno 2020, n. 12009; Cass., Sez. 5[^], 5 novembre 2021, n. 31934).

2.2 Ciò non di meno, in tema d'imposta di registro, è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione nei confronti di una sola delle parti dell'atto, tutte solidalmente obbligate ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, atteso che l'amministrazione finanziaria, in applicazione dell'art. 1292 cod. civ., ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, per cui non è tenuta alla notifica dell'avviso nei confronti degli altri condebitori (Cass., Sez. 5[^], 3 febbraio 2017, n. 2864; Cass., Sez. 6^{^-}5, 25 maggio 2017, n. 13248; Cass., Sez. 6^{^-}5, 11 dicembre 2018, n. 32007; Cass., Sez. 5[^], 24 marzo 2021, n. 8291).

2.3 Peraltro, tale opzione dell'amministrazione finanziaria non esclude l'esperibilità del regresso da parte del coobbligato adempiente nei confronti dei coobbligati che non siano stati destinatari dell'avviso di liquidazione. Per cui, nessun pregiudizio può derivare dalla notifica dell'avviso di liquidazione per alcuni soltanto dei coobbligati per l'imposta di registro, restando integra la facoltà riconosciuta in caso di solidarietà passiva dall'art. 1299 cod. civ. nei confronti degli altri coobbligati.

3. Nella specie, il giudice di appello si è pedissequamente uniformato ai principi enunciati, che sono stati testualmente riportati in motivazione, individuando la base imponibile della divisione giudiziale (a prescindere dalla misura percentuale delle aliquote applicate, rispettivamente, sul valore dei conguagli e sul valore dell'immobile ereditario al netto dei conguagli) nel valore dell'immobile ereditario nella sua

interessa e riconoscendo all'amministrazione finanziaria la scelta del contribuente gravato dal pagamento dell'imposta di registro.

4. Sulla scorta delle suesposte argomentazioni, valutandosi la infondatezza dei motivi dedotti, il ricorso deve essere rigettato.


5. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

6. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti, in solido tra loro, alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura di € 4.100,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 12 gennaio 2022.

 IL PRESIDENTE
Dott. Domenico Chindemi