

Donazione di usufrutto: il destinatario non è soggetto passivo IMU e TASI se non accetta la donazione

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Russo - Ord. n. 7444 del 28 febbraio 2019, dep. il 15 marzo 2019)

IMU - Soggetti passivi - Donazione della nuda proprietà con riserva di usufrutto - Soggettività passiva - Destinatario dell'usufrutto - Accettazione della donazione - Necessità

*In caso di donazione della nuda proprietà con riserva di usufrutto a vantaggio del donante e, dopo la sua morte, a favore di altra persona, ai fini dell'ICI, quindi anche agli effetti dell'attuale IMU e TASI, la soggettività passiva non grava sul destinatario dell'usufrutto se egli non ha accettato la donazione.
(Oggetto della controversia: avvisi di accertamento ICI, anni 2001-2005)*

Svolgimento del processo

Che:

1.- La ricorrente ha impugnato gli avvisi di accertamento a lei notificati dal Comune di Napoli per l'ICI degli anni 2001, 2002, 2003, 2004, 2005. La Commissione Tributaria Provinciale ha accolto il ricorso. Il Comune di Napoli ha impugnato la sentenza di primo grado e la Commissione Tributaria Regionale ha accolto l'appello del Comune, con sentenza depositata in data 2.11.2011, non notificata.
2.- Avverso la predetta sentenza propone ricorso per cassazione C.A., affidandosi a tre motivi. Il Comune di Napoli presenta controricorso.

Motivi della decisione

Che:

3.- Con il primo motivo del ricorso la contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., n. 4, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5. Secondo la ricorrente, la sentenza è inficiata da omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, nonché dall'assenza dell'esposizione delle ragioni di diritto della decisione.
Con il secondo motivo del ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto di cui all'art. 796 c.c. con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Secondo la ricorrente, il giudice di appello non ha tenuto conto che la riserva di usufrutto in favore di un terzo è una donazione, che si perfeziona con l'accettazione, in questo caso mancante.
Con il terzo motivo si lamenta la violazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1 n. e art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Secondo la ricorrente, il giudice di appello ha erroneamente dato rilievo probatorio a una circostanza negativa.
3.1.- La Commissione Tributaria Regionale nella sentenza impugnata, ha rilevato che il coniuge della ricorrente, decede-

duto il 16 novembre 1996, nell'anno 1991 aveva donato ai figli la nuda proprietà degli immobili cui si riferisce l'imposta, con riserva di usufrutto a sé stesso e dopo la sua morte al coniuge superstite. Ciò premesso, il giudice di appello, pur dando atto che la contribuente ha dedotto di non avere accettato la donazione dell'usufrutto in suo favore prima della morte del coniuge, ha ritenuto questo fatto irrilevante, in quanto l'ICI non è stata pagata dal "nudo proprietario", sebbene a lui richiesta, e ha concluso nel senso che "tale pagamento era a carico dell'usufruttuaria o possessore C.A. in quanto in nessun atto di causa si rileva che la stessa non era a conoscenza dell'atto di donazione e che non aveva amministrato con animo possidenti (*recte: animo possidenti*) in proprio i beni in parola".

Avverso quest'argomentazione la ricorrente espone una serie di censure, tutte accomunate dall'evidenziare un vizio motivazionale oltre che violazione di legge, e segnatamente:

a) che la motivazione è insufficiente e non conforme al modello di cui all'art. 132 c.p.c.; b) che la CTR non ha considerato che la donazione con riserva di usufrutto in favore di un terzo dà luogo a due distinte donazioni e che entrambe devono essere accettate mentre ella non ha partecipato alla donazione del 1991, né altrimenti accettato prima della morte del marito, con il conseguente consolidamento della proprietà nelle mani dei figli alla morte del donante; c) che la CTR ha dato abnorme rilievo, in violazione dell'art. 2697 c.c., alla circostanza negativa che da nessun atto si rileva la mancata conoscenza da parte della ricorrente della donazione.

Di contro, il Comune osserva che la CTR ha dato rilievo - secondo la parte correttamente - al possesso del cespite a prescindere dalla effettiva titolarità dell'usufrutto.

4.- I motivi possono esaminarsi congiuntamente, essendo fondati per quanto in ragione, come appresso specificato.

4.1. - Soggetti passivi dell'imposta in oggetto sono, ai sensi della Legge n. 504 del 1992, art. 3 "il proprietario di immobili di cui all'art. 1, comma 2, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi".

Pertanto, ancorché il possesso sia indicato dall'art. 1 quale presupposto dell'imposta, soggetto passivo può essere soltanto il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile; il detentore, anche se qualificato, non può considerarsi soggetto passivo dell'imposta (Cass. civ. sez. V n. 14119/2017).

4.2.- Il punto di fatto - incontrovertito - accertato dal giudice di secondo grado, è che il marito della ricorrente, prima di morire, ha donato la nuda proprietà dei beni in questione ai figli, con riserva di usufrutto a sé stesso e dopo la sua morte alla moglie.

La donazione con riserva di usufrutto in favore di un terzo, compiuta ai sensi dell'art. 796 c.c., è un atto che contiene due distinte donazioni: la donazione della nuda proprietà e la donazione dell'usufrutto. Se il terzo non partecipa all'atto, accettando, si tratta di offerta di donazione di usufrutto, improduttiva di effetti fino a che non intervenga l'accettazione del terzo medesimo, prima della morte del costituente (cfr. Cass. sez. V n. 2980/2003; Cass. sez. II n. 2899/1975). La donazione di usufrutto, infatti, non si perfeziona se non con l'accettazione da parte del donatario, accettazione che ai sensi dell'art. 782 c.c. se non è contenuta nel medesimo atto, deve essere fatta con atto pubblico posteriore, nel qual caso la donazione può ritenersi perfezionata solo nel momento in cui l'accettazione del donatario è notificata al donante (Cass. civ. sez. II n. 7821/2015). Di conseguenza, se il terzo riservatario non abbia accettato prima della morte del donante stesso, il donatario della nuda proprietà acquista il pieno dominio alla cessazione dell'usufrutto del donante (Cass. sez. II, n. 2899/1975).

4.3.- Ha errato quindi la CTR a dare importanza alla (presunta) conoscenza della donazione da parte della ricorrente, fatto irrilevante nel contesto sopradescritto. Inoltre, la CTR ha errato nel ritenere - implicitamente - equivalente la qualità di usu-

fruttuario con la qualità di possessore e ha erroneamente fatto ricorso, al fine di ritenere la qualità di soggetto passivo dell'imposta, ad un argomento negativo e cioè alla circostanza che dagli atti di causa non emerge che la ricorrente "non era a conoscenza dell'atto di donazione, e che non aveva amministrato" il che non è neppure sufficiente a dimostrare il possesso del bene, argomento cui si appella il Comune. Si deve invece osservare che in presenza di un contratto di donazione non ancora perfetto, per la mancanza della notificazione al donante dell'atto pubblico di accettazione del donatario, può essere riconosciuto in capo all'accipiens il solo *animus detinendi* e non l'*animus possidendi*, trattandosi di negozio traslativo non ancora venuto ad esistenza in quanto privo dell'elemento conclusivo di una fattispecie a formazione progressiva (Cass. sez. II n. 7821/2015) e che, come sopra già osservato, la detenzione del bene, ancorché qualificata, non comporta l'acquisto della qualità di soggetto passivo dell'imposta.

5.- In considerazione di quanto sopra esposto il ricorso è fondato, e, cassata la sentenza impugnata, può decidersi nel merito, accogliendo l'originario ricorso della contribuente. Le spese del giudizio di legittimità si pongono a carico del Comune di Napoli, soccombente, liquidando come da dispositivo, mentre possono compensarsi le spese delle fasi di merito.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso della contribuente. Compensa le spese delle fasi di merito e condanna il Comune di Napoli al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 4.000,00 oltre rimborso forfetario e accessori di legge.

Commento

Antonio Piccolo

L'ordinanza della Corte di cassazione n. 7444 del 15 marzo 2019 in commento appare particolare e interessante, dato che ai fini della corretta individuazione del soggetto passivo dell'ICI gli Ermellini, per la prima volta a quanto ci consta, hanno scrutinato il caso della donazione (ai figli) della nuda proprietà con riserva di usufrutto a favore del donante (genitore) e, dopo la morte di quest'ultimo, in favore di un terzo (coniuge superstite). Particolare perché non si tratta di un semplice atto di donazione con riserva di usufrutto del donante, nel qual caso la soggettività passiva sarebbe pacificamente in capo al donante stesso, ma di un atto contenente due distinte e autonomi donazioni: quella della nuda proprietà in favore dei figli e quella dell'usu-

frutto, dopo la morte del donante, in favore del coniuge superstite. Interessante perché anche la stagione degli adempimenti IMU e TASI 2019 è ormai aperta, in vista della scadenza per il pagamento della prima o unica rata, prevista per il 17 giugno (essendo domenica il giorno 16).

Merita infatti rimarcare che la portata dell'ordinanza in rassegna e le considerazioni ed osservazioni formulate nel prosieguo devono ritenersi validamente estese all'IMU e alla TASI, le cui normative (1), per gli aspetti vagliati dall'ordinanza stessa in tema di soggettività passiva in caso di donazione con riserva di usufrutto, ricalcano integralmente e sostanzialmente la disciplina dell'ICI. Naturalmente ciò vale anche per l'imposta municipale immobiliare (IMI), in

(1) Art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011 e art. 1, commi 639 e 669, della Legge n. 147/2013.

vigore nei Comuni della Provincia autonoma di Bolzano, istituita con Legge provinciale n. 3/2014, e l'imposta immobiliare semplice (IMIS), in vigore nei Comuni della Provincia autonoma di Trento, istituita con Legge provinciale n. 14/2014.

Nello specifico il coniuge superstite aveva impugnato cumulativamente i cinque avvisi di accertamento con i quali il Comune impositore competente ha preteso, quale unico soggetto passivo, il pagamento dell'ICI per le annualità dal 2001 al 2005. I primi giudici tributari hanno accolto il ricorso introduttivo cumulativo, mentre i giudici del riesame hanno accolto l'appello dell'ente locale. La moglie del defunto marito, nell'impugnare la decisione dei giudici d'appello, si è rivolta alla Corte di cassazione con una serie di motivi. In particolare, la ricorrente ha denunciato alla Suprema Corte la violazione e la falsa applicazione dell'art. 796 del Codice civile, secondo cui il donante può riservarsi "l'usufrutto dei beni donati a proprio vantaggio, e dopo di lui a vantaggio di un'altra persona o anche di più persone, ma non successivamente". La norma fa riferimento al solo diritto reale di usufrutto, ma si ritiene che la riserva possa abbracciare anche i diritti reali di abitazione, uso e superficie. Secondo la ricorrente, il Collegio regionale non ha tenuto conto che la riserva di usufrutto in favore di un terzo (coniuge superstite) è una donazione, la quale si perfeziona con uno specifico ed espresso atto di accettazione (art. 782 del c.c.) che, nel caso di specie, è inesistente, non avendo il coniuge superstite partecipato a nessuna delle due distinte donazioni. Il giudice di seconde cure, pur dando atto che l'appellata ha dedotto di non avere accettato la donazione dell'usufrutto in suo favore prima del decesso del coniuge, ha ritenuto questo fatto non rilevante ai fini del *decisum*, in quanto l'ICI non è stata pagata dai nudi proprietari poiché gravante sull'appellata stessa in qualità di unico soggetto passivo, in virtù della titolarità del diritto reale di usufrutto e comunque del possesso dell'immobile.

I giudici del Palazzaccio hanno accolto il ricorso perché fondato. Secondo gli Ermellini, i sog-

getti passivi dell'ICI (così come stabilito ai fini dell'IMU, della TASI, dell'IMI e dell'IMIS) sono per legge il (pieno) proprietario di beni immobili (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli), ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi. Resta pertanto completamente estraneo al prelievo fiscale il nudo proprietario dell'immobile (2). Nel caso di specie, come accertato anche dai giudici tributari di merito, il marito della ricorrente, prima di morire, ha donato la nuda proprietà dei beni in questione ai figli, riservandosi il diritto reale di usufrutto per sé stesso e, dopo la sua morte, per il coniuge superstite (odierna ricorrente), come stabilito dall'art. 796 del Codice civile. Tale donazione con riserva di usufrutto in favore di un terzo è un atto che contiene due distinte donazioni: nella fattispecie quella della nuda proprietà ai figli e quella dell'usufrutto al coniuge superstite. Orbene, se il terzo (coniuge superstite) non ha accettato - con atto pubblico della donazione o atto pubblico posteriore (3) - l'offerta di donazione del diritto reale di usufrutto, prima della morte del donante, la stessa è improduttiva di effetti. Sicché, nel caso di specie, il diritto reale di usufrutto, in virtù della morte del donante, si è consolidato in capo ai nudi proprietari (figli), i quali sono divenuti gli esclusivi soggetti passivi dell'imposta; mentre il diritto reale di abitazione non è potuto scattare in capo al coniuge superstite, ai sensi del secondo comma dell'art. 540 del Codice civile, per assenza di proprietà dell'immobile da parte del defunto. Infine, per completezza espositiva, è opportuno ricordare la datata e ancora valevole precisazione ministeriale, secondo cui, in caso di donazione della nuda proprietà con riserva di usufrutto a beneficio del donante, il soggetto obbligato al pagamento dell'ICI è il donante in quanto usufruttuario. Qualora invece sia stata donata la proprietà piena e il donante conservi un diritto relativo al godimento (ad esempio, comodato), il soggetto obbligato al pagamento dell'ICI è il donatario (4).

(2) Cfr. C.M. 7 giugno 2000, n. 118/E; C.M. 10 giugno 1993, n. 7/1106, risposta 5.11; fra tante, Cass., Sez. trib., ord. 20 marzo 2019, n. 7800; Id., 15 novembre 2017, n. 27083; Id., 7 giugno

2017, n. 14119.

(3) Per tutte, cfr. Cass., Sez. II civ., 16 aprile 2015, n. 7821.

(4) Circolare 10 giugno 1993, n. 7/1106, risposta 5.16.