

Civile Sent. Sez. 5 Num. 26050 Anno 2016

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: STALLA GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 16/12/2016

SENTENZA

sul ricorso 15426-2011 proposto da:

FONDRINI PAOLO DOMENICO, FONDRINI GIUSEPPE, FONDRINI GRAZIA MARIA, FONDRINI CARLO GIUSEPPE, elettivamente domiciliati in ROMA VIA SICILIA 66, presso lo studio dell'avvocato AUGUSTO FANTOZZI, che li rappresenta e difende unitamente all'avvocato FRANCESCO GIULIANI giusta delega in calce;

2016

4376

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 47/2010 della COMM.TRIB.REG.

di MILANO, depositata il 21/04/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 24/11/2016 dal Consigliere Dott. GIACOMO
MARIA STALLA;

udito per il ricorrente l'Avvocato CUTARELLI per
delega dell'Avvocato GIULIANI che ha chiesto
l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. GIOVANNI GIACALONE che ha concluso per
l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso.



Svolgimento del giudizio.

Gli eredi di Maria Antonia Papetti, deceduta il 14 aprile 2007, propongono quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 47/24/10 del 21 aprile 2010, con la quale la commissione tributaria regionale Lombardia ha ritenuto legittimi - in accoglimento degli appelli, riuniti, proposti dall'agenzia delle entrate - gli avvisi di liquidazione notificati per il pagamento dell'imposta principale di successione derivante dalle due dichiarazioni da loro presentate.

In particolare, la commissione tributaria regionale ha ritenuto che la maggior imposta richiesta dall'amministrazione finanziaria fosse effettivamente dovuta, in ragione della permanente applicabilità alla successione in oggetto dell'istituto del coacervo tra *relictum* e *donatum*; così come già previsto dall'articolo 8, quarto comma, d.lgs.346/90, e ritenuto applicabile pur dopo l'introduzione della 'nuova' imposta di successione di cui alla l.286/06. Ciò con riguardo al valore delle donazioni effettuate dalla Papetti, il 26 giugno 2006, a favore di taluni eredi.

L'agenzia delle entrate non ha svolto attività difensiva in questa sede.

Motivi della decisione.

§ 1. Con il *primo motivo* di ricorso si deduce - ex art.360, 1[^] co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 2, co. 47, 48, 50 e 52 d.l. 262/06 conv.c.m. l.286/06 e ss.mm., nonché 8, 4[^] co. d.lgs.346/90; per avere la CTR ritenuto legittima la maggiorazione del valore complessivo dei beni devoluti ad alcuni eredi in ragione di un istituto (il cumulo, o coacervo, delle donazioni con i beni ereditari) non più applicabile, perché incompatibile con il nuovo regime dell'imposta di successione di cui alla l.286/06, disciplinante la successione in oggetto.

Con il *secondo motivo* di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione dell'articolo 3 legge 212/00 e del principio di irretroattività delle norme tributarie; posto che, quand'anche si fosse ritenuto applicabile tale istituto, esso non avrebbe potuto riguardare, in forza appunto del principio di irretroattività, donazioni effettuate, come nel caso di specie, prima dell'entrata in vigore della l.286/06 e, segnatamente, nel periodo (2001/2006) nel quale l'imposta sulle donazioni era stata soppressa.

Con il *terzo motivo* di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 36 d.lgs.346/90. Per avere la commissione tributaria regionale ravvisato la solidarietà passiva in capo agli eredi per la maggiore imposta accertata, nonostante che la nuova imposta sulle successioni fosse applicata sul valore della quota spettante al singolo erede in ragione del rapporto di parentela, e non sul valore globale dell'asse ereditario; con conseguente venir meno, per incompatibilità, della solidarietà passiva.



Con il *quarto motivo* di ricorso si lamenta - ex art.360, 1[^] co. n. 4 cod.proc.civ. - nullità della sentenza per mancata esposizione dei motivi di diritto posti a fondamento della decisione, ex art.132 co.2 n.4) cod.proc.civ.; per non avere la commissione tributaria regionale argomentato - se non in maniera generica, apodittica ed apparente - sulle ragioni che deponevano a fondamento della soluzione giuridica prescelta.

§ 2. Quest'ultimo motivo, di natura preliminare perché involgente un'ipotesi di radicale nullità della sentenza per violazione di norma procedurale, è infondato.

Va infatti considerato che la sentenza qui impugnata ha individuato in maniera chiara ed univoca le ragioni giuridiche del convincimento di applicabilità, anche alla successione in oggetto, dell'istituto del 'coacervo' tra relitto e donato. Ciò è stato fatto in maniera sintetica e concisa, ma senza con ciò ingenerare dubbi di sorta sulla esatta individuazione (della quale i ricorrenti hanno del resto mostrato, nella formulazione degli altri motivi di ricorso, di aver avuto piena ed esauriente contezza) del percorso interpretativo recepito dal giudice regionale con riguardo alla successione di leggi nel tempo e, segnatamente, alla affermata relazione di compatibilità tra tale istituto e le caratteristiche fondamentali della nuova disciplina dell'imposta di successione di cui alla l.286/06.

Ciò va ribadito anche con riguardo alle ulteriori e specifiche problematiche della disciplina applicabile alle donazioni antecedenti all'apertura della successione in questione, e della solidarietà passiva tra i coeredi.

§ 3. E' invece fondato - con effetto assorbente della seconda e terza censura - il primo motivo di ricorso.

L'istituto del 'coacervo' era previsto dall'art. 8, 4[^] co., d.lgs.346/90 secondo cui: *"Il valore globale netto dell'asse ereditario e' maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari (...); il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati e' maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario. (...)"*.

Questa previsione doveva però - già prima della 'reintroduzione' dell'imposta di registro con il d.l. 262/06, conv.in l.286/06, applicabile alla successione in esame - ritenersi superata e svuotata di ogni contenuto e residua sfera di possibile applicabilità; ciò in ragione del fatto che il cumulo delle donazioni era espressamente limitato *"ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'articolo 7"*; vale a dire, delle aliquote progressive di cui alla tariffa allegata al d.lgs. 346/90. Il sistema impositivo mediante aliquote progressive era tuttavia già venuto meno, ben



prima dell'apertura della successione in oggetto, in forza dell'articolo 69, 1^a co. lett.c) l.342/00 (recante aliquote fisse in ragione del grado di parentela).

Non mancano plurimi e convergenti precedenti giurisprudenziali di legittimità (Cass. nn. 29739/08; 5972/07; 8489/97) secondo cui la previsione di cui al citato art. 8, comma 4, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 - prescrivente il coacervo del *donatum* con il *relictum* - non era finalizzato a ricomprendere nella base imponibile anche il *donatum* (oggetto di autonoma imposizione), ma unicamente a stabilire una forma di 'riunione fittizia' nella massa ereditaria dei beni donati, ai soli fini della determinazione dell'aliquota da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti.

Il sistema della 'riunione fittizia', in altri termini, operava in funzione chiaramente antielusiva, così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all'imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita da parte del *de cuius*.

Ora, fermo restando che - come poc'anzi evidenziato - il 'cumulo' non sortiva effetto impositivo del *donatum*, ma soltanto effetto determinativo dell'aliquota progressiva, si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata quest'ultima in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell'asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi fosse più spazio per dar luogo al coacervo. Né, una volta differenziate le aliquote di legge sulla base del criterio primario non dell'ammontare crescente del compendio ereditario ma del rapporto di parentela, poteva residuare alcuna *ratio* antielusiva.

In tale situazione normativa sono poi sopravvenute la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni (l.383/01) e la sua re-istituzione (d.l.262/06 conv.in l.286/06). Disciplina, quest'ultima, che ha anche formalmente eliminato, abrogandola espressamente nell'art.2 co.52, la norma (articolo 7 commi da 1 a 2 quater d.lgs.346/90) che costituiva, come detto, il riferimento e presupposto imprescindibile del citato art.8, 4^a co..

E' vero che la disciplina qui applicabile (art.2 co.50 l.286/06) richiama, "per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54" le disposizioni del d.lgs.346/90 "in quanto compatibili", ma le ragioni di incompatibilità del cumulo ex art.8 cit. permangono e trovano conferma anche alla luce della disciplina della reintrodotta imposta di successione; applicata anch'essa secondo aliquote fisse sul valore complessivo dei beni devoluti a ciascun erede o legatario in ragione del rapporto di parentela.

Né può ritenersi che il cumulo ex art.8 cit. sia tuttora vigente al residuale fine di individuare la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta.



Da un lato, la lettera e la *ratio* dell'articolo 8 co.4[^] erano inequivoche nel limitare la rilevanza del cumulo "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili", e non altrimenti (così come ritenuto anche dalla citata giurisprudenza di legittimità); dall'altro, la l.286/06 ha rimodulato il regime di franchigia sull'imposta di successione e sulle donazioni (art.2 co.49), anche mediante abrogazione (co.50 cit.) della disposizione (art.7, co. 2 quater d.lgs.346/90, come introdotto dall'articolo 69 legge l.342/00) che precludeva la fruizione della franchigia sulla prima imposta qualora già fatta valere, e fino alla concorrenza del valore di fruizione, sulla seconda.

Dal che si evince ulteriore e definitivo elemento di incompatibilità del 'cumulo' posto a base della maggiore imposta di cui agli avvisi di liquidazione in oggetto.

La sentenza impugnata va pertanto cassata in relazione al motivo accolto.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art.384 cpc mediante accoglimento dei ricorsi introduttivi dei contribuenti.

Le spese di legittimità e merito vengono compensate, in ragione della relativa novità della specifica questione interpretativa.

Pqm

La Corte

- rigetta il quarto motivo di ricorso;
- accoglie il primo motivo, con assorbimento del secondo e del terzo;
- cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi dei contribuenti;
- compensa le spese di legittimità e merito.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 24 novembre 2016.

Il Cons. est.
Giacomo S. 

DEPOSITATO IN...