



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di COMO Sezione 2, riunita in udienza il 18/10/2023 alle ore 14:30 con la seguente composizione collegiale:

ABATE AGOSTINO, Presidente
ORTORE GIOVANNI LUCA, Relatore
CECCHETTI CARLO, Giudice

in data 18/10/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 113/2023 depositato il 10/03/2023

proposto da

Adele Cassina Rdrrrg37I29h501h - CSSDLA39C69F078S

Difeso da

Marco Aniello Orlandi - RLNMCN82R07F205I

ed elettivamente domiciliato presso m.a.orlandi@legalmail.it

Chiara Rodriquez Rdrrrg37I29h501h - RDRCHR70A65F205L

Difeso da

Marco Aniello Orlandi - RLNMCN82R07F205I

ed elettivamente domiciliato presso m.a.orlandi@legalmail.it

Francesco Rodriquez Rdrrrg37I29h501h - RDRFNC80D11F205S

Difeso da

Marco Aniello Orlandi - RLNMCN82R07F205I

ed elettivamente domiciliato presso m.a.orlandi@legalmail.it

Giovanni Rodriquez Rdrrrg37I29h501h - RDRGNN66R31F205J

Difeso da

Marco Aniello Orlandi - RLNMCN82R07F205I

ed elettivamente domiciliato presso m.a.orlandi@legalmail.it

Emanuele Rodriguez Rdrrrg37l29h501h - RDRMNL63R18F704J

Difeso da

Marco Aniello Orlandi - RLNMCN82R07F205I

ed elettivamente domiciliato presso m.a.orlandi@legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Como

elettivamente domiciliato presso dp.como@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. TP6/01151073374 SUCCESSIONI E DONAZIONI 2020

a seguito di discussione in camera di consiglio

Richieste delle parti:

Ricorrente: riconoscere l'illegittimità dell'operato della resistente e per l'effetto ricalcolare l'imposta di successione considerando nei calcoli la maggior franchigia, nonchè disporre il rimborso di quanto i ricorrenti fossero obbligati a versare in solido a titolo provvisorio, oltre ai maturati interessi ed eventuali sanzioni.

Resistente: rigetto del ricorso e condanna dei ricorrenti alle spese di giudizio.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

CASSINA Adele, RODRIQUEZ Chiara, RODRIQUEZ Francesco, RODRIQUEZ Giovanni e RODRIQUEZ Emanuele, eredi di Rodríguez Rodrigo, proponevano ricorso avverso l'avviso di liquidazione n. TP6/01151073374 della dichiarazione di successione vol. 88888 n. 444411, con cui l'Agenzia delle entrate aveva determinato l'imposta di successione in complessivi € 127.227,85 calcolata scomputando la franchigia di un milione di euro spettante a ciascun erede in linea retta, dalle donazioni riportate nel quadre ES della dichiarazione di successione, applicando così una sola franchigia cumulativamente per le donazioni e la successione ereditaria, in violazione del principio per cui, trattandosi di imposte distinte, fruivano di franchigie autonome e non cumulabili

Si costituiva l'Agenzia delle entrate e deduceva che nel determinare l'attivo netto, aveva tenuto conto, per il calcolo della franchigia di imposta sulle successioni pari a un milione di euro ex art. 2 co. 48, d.l. 262/2006, delle donazioni fatte in vita dal de cuius, come previsto dall'art. 8 co. 4 D. Lgs. 346/1990, con la conseguente liquidazione di una maggiore imposta per € 127.227,85.

All'udienza del 18/10/2023 il ricorso veniva deciso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'art 8 co 4 D Lgs 346/1990 stabiliva che *"il valore globale netto dell'asse ereditario è 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 è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario. . . ."*

Il precedente art. 7 prevedeva un meccanismo impositivo con aliquote percentuali per scaglioni, indicate nella Tariffa allegata al D Lgs 346/1990, per cui la finalità dell'art 8 cit. era quella di disincentivare pratiche abusive, volte a eludere il sistema di tassazione progressiva all'epoca in vigore.

Con la l. 342/2000 la tassazione progressiva delle successioni e donazioni è stata definitivamente abbandonata a favore di un sistema di natura proporzionale.

Tale legge è stata poi abrogata, ma successivamente l'art. 2 co 47 dl 262/2006 conv. in l. 286/2006 ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni, come disciplinata dal D Lgs 346/1990, nella versione in vigore prima della sua soppressione, in quanto compatibile con le modifiche apportate dalla riforma del 2006.

Ciò premesso, l'Agenzia delle entrate sostiene che il richiamo alle "aliquote" contenuto nell'art. 8 co. 4 D Lgs 346/1990 cit. sia necessariamente riferibile all'applicazione delle franchigie.

Tale interpretazione non sembra corretta.

Non considera infatti, che l'art. 2 co. 57 dl 262/2006 cit. ha disposto l'abrogazione, tra gli altri, anche dell'art 7 co 2 quater D Lgs 346/1990, introdotto per evitare che chi avesse già usufruito della franchigia in occasione di precedenti donazioni, ne usufruisse nuovamente in sede di successione.

Inoltre, l'orientamento prevalente della giurisprudenza sostiene l'implicita abrogazione dell'art. 8 co. 4 D Lgs 346/1990 cit. posto che, eliminato definitivamente il sistema di imposizione progressiva previsto dal precedente art. 7, sarebbe venuta meno anche la *"ratio"* sottesa all'istituto del coacervo.

In altri termini, si sarebbe verificata una *"abrogazione implicita per incompatibilità applicativa di una disposizione per effetto della formale modificazione del regime impositivo di riferimento contenuto in un'altra disposizione [art. 7 D Lgs 346/1990]; modificazione a seguito della quale la prima disposizione non ha più ragione, né modo, di operare"* (Cass. 24940/2016, conf. 3989 e 3257/2021, 27287, 22738 e 10285/2020).

Pertanto, secondo la giurisprudenza, l'istituto del coacervo tra donazione ed eredità è privo di un fondamento legale, che non può neppure essere creato in via interpretativa, sulla base della divergenza di disciplina tra l'art. 8 e l'art. 57 D Lgs 346/1990.

Quest'ultima disposizione prevedeva che *"il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell' art. 56, di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, . . ."*

La successiva eliminazione dalla norma dell'inciso *"ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell' art. 56"*, disposta dall'art. 69 co 1 lett. q) l. 342/2000, ha reso l'art 57 D Lgs 346/1990 privo di ogni riferimento al precedente sistema di tassazione basato su aliquote progressive, per cui tale disposizione si adatta perfettamente all'odierno regime di tassazione proporzionale.

E' quindi possibile affermare che tale norma sia funzionale alla corretta determinazione delle franchigie di

esenzione dall'imposta sulle donazioni, di cui il beneficiario può in concreto usufruire, così come affermato dalla giurisprudenza richiamata dall'Agenzia delle entrate (Cass. 11677/2017), relativa proprio all'art 57 cit.

Tuttavia, la circostanza che l'art. 57 co 1 D Lgs 346/1990 risulti conforme all'attuale regime di tassazione proporzionale non consente automaticamente di concludere che anche l'art. 8 co 4 debba essere interpretato in senso analogo, in quanto, come osservato dalla giurisprudenza, *“uno strumento concepito ai fini della determinazione dell'imposta non può essere trasformato in strumento finalizzato alla determinazione dell'imponibile”* (vd Cass 3257/2021).

In conclusione, l'art. 8 co 4 D Lgs 346/1990 nella sua attuale formulazione risulta inapplicabile, a differenza del successivo art 57, né è possibile correggere tale incongruenza in via interpretativa.

Di conseguenza, l'imposta di successione dovuta dai ricorrenti non può essere determinata inserendo nella base imponibile dei discendenti in linea retta, i fratelli Rodriguez, per il calcolo della franchigia esente, il valore delle donazioni ricevute dal de cuius, come preteso dall'Agenzia della entrate.

L'avviso di liquidazione impugnato dev'essere pertanto annullato, per cui l'Agenzia dovrà procedere alla riliquidazione dell'imposta di successione, in base a quanto deciso.

Le spese di giudizio, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza dell'Agenzia delle entrate.

P.Q.M.

la Corte,

accoglie

il ricorso e

condanna

l'Ufficio a pagare in favore dei ricorrenti le spese giudiziali, pari a € 400,00 oltre il 15% per rimborso spese forfettario, Cpa e Iva.

Como, 18/10/2023

Il relatore

Il Presidente

(dr. Giovanni Luca Ortore)

(dr. Agostino Abate)