



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI VICENZA

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>MARCELLINI</u>	<u>ADELE</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>MINERVINI</u>	<u>ANTONIO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>RIONDINO</u>	<u>ALFREDO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 590/2019
depositato il 05/11/2019

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2018-9990-1197 SUCCESSIONI 2018
contro:
AG. ENT. DIREZIONE PROVINCIALE VICENZA
VIA DEL MERCATO NUOVO 53

proposto dai ricorrenti:

[REDACTED]

difeso da:

FOLETTI PIERMARIA
VIA DELL'EDILIZIA 59 36100 VICENZA VI

[REDACTED]

VIA EUGANEA 52 35100 PADOVA PD

difeso da:

FOLETTI PIERMARIA
VIA DELL'EDILIZIA 59 36100 VICENZA VI

[REDACTED]

difeso da:

FOLETTI PIERMARIA
VIA DELL'EDILIZIA 59 36100 VICENZA VI

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 590/2019

UDIENZA DEL

14/09/2020 ore 10:00

N°

211/20-SEZ.4

PRONUNCIATA IL:

14-09-2020

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

12 OTT. 2020

Il Segretario

L'ASSISTENTE TRIBUTARIO
(Geom. Maria STEFANIA)



(segue)

difeso da:
FOLETTO PIERMARIA
VIA DELL'EDILIZIA 59 36100 VICENZA VI

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 590/2019

UDIENZA DEL

14/09/2020 ore 10:00



SVOLGIMENTO DEL PROCEDIMENTO E CONCLUSIONE DELLE PARTI.

Il provvedimento impugnato è un avviso di rettifica e liquidazione della dichiarazione di successione n. 2018-9990-1197 emesso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Vicenza- Ufficio Controlli.

A seguito della morte di [REDACTED] avvenuta il [REDACTED] erano state presentate varie dichiarazioni di successione.

Gli eredi risultavano [REDACTED] (coniuge), [REDACTED] (figlia), [REDACTED] (figlia) e [REDACTED] (figlio).

Ogni erede aveva usufruito della franchigia piena pari ad euro 1.000.000 e l'imposta era stata determinata sulla differenza.

In data 3.9.2018 l'Ufficio inviava agli eredi un invito preventivo finalizzato al controllo dei valori dichiarati relativi a passività, al valore della società semplice [REDACTED] al valore della ditta individuale "C.P.A. di [REDACTED] alle donazioni pregresse non dichiarate.

A seguito di regolare contraddittorio i contribuenti avevano condiviso le contestazioni relative ai crediti e al valore dell'azienda "CPA di [REDACTED] ma non era, invece, stato accettato l'obbligo di indicazione delle donazioni pregresse e nemmeno il diverso valore di mercato attribuito ai fabbricati siti in Caorle foglio 29, mapp. 195, sub 2 e 3, categoria F/2, dichiarati rispettivamente in euro 50.000 ed euro 30.000.

Pertanto l'Ufficio notificava agli eredi l'avviso di rettifica e liquidazione sopra indicato con il quale provvedeva ad accertare un maggior valore degli immobili di Caorle (VE) di euro 373.091 a carico di tutti gli eredi, una donazione rilevante ai fini della franchigia di euro 180.661,37 in favore di [REDACTED] una donazione rilevante ai fini della franchigia di euro 714.333,64 in favore di [REDACTED], una donazione rilevante ai fini della franchigia di euro 714.333,64 in favore di [REDACTED] ed una donazione rilevante ai fini della franchigia di euro 789.240,57 in favore di [REDACTED]

Con riferimento agli immobili in Caorle l'Ufficio rappresentava che alla successione era allegata perizia di stima effettuata dal Geom. Luciano Stefano Nardo dalla quale emergeva che gli immobili sub 2 e 3 si identificavano in una "vetusta casa colonica", un tempo parte destinata a dimora delle persone impegnate nelle lavorazioni agricole e parte destinata a stalla. La valutazione era stata effettuata sulla base della cubatura complessiva (mc 25000 x euro 32). La stima "eseguiti gli opportuni accertamenti e sopralluoghi" era stata determinata alla data del 30.9.2016 e risultava asseverata il 18.9.2017.

L'Ufficio rappresentava, altresì, che nell'ambito del controllo della ditta individuale "C.P.A." erano emerse rilevanti spese di ristrutturazione degli immobili menzionati ed era stata acquisita la SCIA n. 7/16 relativa alla "Ristrutturazione di edificio residenziale unifamiliare" sito in strada San Gaetano e censito al foglio 29 MN 195 e 69.

Il progettista delle opere architettoniche era il Geom. Nardo Luciano Stefano che era anche il legale rappresentante dell'impresa esecutrice (Area Costruzioni SRL).

Era stato acquisito il computo metrico dei lavori suddiviso tra porzione abitativa e porzione ex stalla datato 17.11.2016 corredato di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa dalla società "Area Costruzioni SRL" con la quale si attestava l'esecuzione dei lavori di cui alle fatture n. 34, 37/2016 e 1/2017 entro il 30.9.2016 (data di apertura della successione).



Erano state, anche, riscontrate 2 fatture provenienti dal fornitore "SITIA SRL" relative a lavori di ristrutturazione dello stesso immobile con allegata dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con il quale la società attestava la realizzazione dei lavori prima del 30.9.2016. Erano, quindi, state considerate fra le passività dell'azienda le fatture sopra citate pari a complessivi euro 359.090,91 (Area Costruzioni SRL) ed euro 14.000 (SITIA SRL).

Secondo l'Ufficio i fabbricati non potevano essere valorizzati con il metodo utilizzato dal perito di parte sulla base della "capacità edificatoria".

La scarsità e/o assenza di informazioni riguardanti trasferimenti aventi ad oggetto beni in corso di costruzione/ristrutturazione non consentiva un'analisi puntuale di tale mercato immobiliare.

Il metodo più corretto appariva quello relativo ai costi diretti ed indiretti di acquisto dell'area, di costruzione del fabbricato nonché l'incidenza degli oneri finanziari.

Se gli eredi avessero venduto gli immobili nel momento di apertura della successione avrebbero, quanto meno, richiesto il prezzo pari ai lavori di ristrutturazione fino a quel momento eseguiti.

Non corrispondendo il valore periziato a quello di mercato si rettificava il valore, ai sensi dell'art. 34, comma 3 TUS 346/90 accertando il maggior valore di euro 373.090,91.

Con riferimento alle donazioni non dichiarate, individuate attraverso l'anagrafe tributaria, l'Ufficio evidenziava che occorreva calcolare il "coacervo" ai sensi dell'art. 8, comma 4 del TUS, sommando al valore della quota ereditaria il valore delle donazioni e degli atti assimilati precedentemente posti in essere dallo stesso soggetto al medesimo beneficiario, rilevando, ai sensi della circolare 3/2008 dell'Agenzia delle Entrate-Direzione Centrale Normativa e Contenzioso punto 3.2.3 anche le donazioni effettuate durante il periodo in cui l'imposta di donazione e successione non era in vigore.

Considerata la tipologia dei beni donati si riteneva che il valore attuale fosse pari almeno a quello dichiarato convertito in euro. Per le donazioni effettuate con riserva di usufrutto, il valore da assumere era quello relativo alla piena proprietà (art. 8, comma 4, ultimo periodo TUS).

Era, quindi, rettificata l'ultima dichiarazione di successione presentata accertando, ai fini del calcolo del "coacervo" il valore delle precedenti donazioni effettuate nei confronti di

██████████ per euro 500.447,73,

██████████ per euro 1.199.162,72,

██████████ per euro 1.199.162,72,

██████████ per euro 1.891.214,97.

In conseguenza erano liquidate a titolo di maggiore imposta i seguenti importi:

per ██████████ euro 38.038,68,

per ██████████ euro 36.823,73,

per ██████████ euro 36.778,28,

per ██████████ a euro 40.11963.

Era determinata, complessivamente una maggior imposta di successione (comprensiva di interessi) per euro 131.099,59.

A tali somme erano aggiunte:

euro 8.021,22 per imposta ipotecaria e interessi,



2

euro 4.011,14 per imposta catastale e interessi,
euro 121.953,13 per sanzioni.

Avverso l'avviso di rettifica e liquidazione presentavano ricorso tutti gli eredi lamentando:

1. L'illegittimità dell'avviso per errato calcolo del valore di mercato.

Si ribadiva il contenuto della perizia di stima osservando che il metodo di valutazione dell'agenzia delle entrate non corrispondeva alla realtà del mercato immobiliare.

Si trattava di un metodo poco affidabile in quanto era fatto noto che il costo di acquisto era inferiore al valore di costruzione dell'immobile.

In casi simili a quello in esame i costi di costruzione superavano di gran lunga il reale valore di mercato trattandosi di immobili di tipologia collabente il cui costo di ristrutturazione era antieconomico ed il proprietario aveva proceduto solo per un valore affettivo.

Invece il metodo estimativo e comparativo era condiviso da tutti gli standard internazionali. Occorreva ricercare beni comparabili compravenduti anche in territori limitrofi non utilizzare i costi di trasformazione ciò significando che il bene era privo di valore.

I dati di mercato si rilevavano dagli atti ufficiali e da fonti fiduciarie da cui ricavare i rapporti mercantili con i quali poter ricavare il valore di mercato più probabile.

L'Ufficio si era, invece, limitato ad utilizzare un metodo non corrispondente ai reali valori di mercato che era illegittimo.

Si era incaricato il geom. Nardo per una ulteriore perizia basata sull'effettivo valore di mercato da cui era risultato che il valore dell'abitazione e annesso rustico si attestava da un minimo di 70.000 euro ad un massimo di 90.000.

Era, quindi, congruo il valore indicato in dichiarazione risultando illegittimo l'accertamento impugnato.

2. Illegittimità dell'avviso di liquidazione per violazione dell'art. 2 co. 47-53 D. L. 2362/2006

Non si condivideva il ricalcolo dell'imposta di successione effettuato in base alla circolare 3/2008 dell'Agenzia delle Entrate.

L'imposta sulle successioni era stata reintrodotta dall'art. 2 co. 47-53 del D. L. 262/2006 che aveva previsto la reviviscenza delle norme del vecchio Testo Unico (D. L.vo 346/1990) in quanto compatibili con quanto disposto dall'art. 2 co. 47-54 del D. L. 262/2006.

Le aliquote dell'imposta di successione oggi applicabili erano fisse in base al rapporto con il defunto mentre quelle previste dal vecchio testo erano progressive.

Tale impostazione aveva determinato, secondo la Corte di Cassazione, l'abrogazione tacita del coacervo.

Ci si richiamava alle sentenze 24940/2016 e 26050/2016 che avevano ritenuto la inapplicabilità della normativa sul coacervo a seguito dell'abrogazione delle aliquote progressive rifiutandosi l'impostazione della circolare 3/2008 che pur ritenendo inapplicabile la normativa sul coacervo con riferimento alle aliquote, la riteneva applicabile alla disciplina delle franchigie.

La Cassazione aveva respinto tale interpretazione risultando il "coacervo" implicitamente abrogato.

Si ribadiva che le spese di 373.090,91 erano state considerate spettanti in quanto eseguite prima del decesso e riconosciute nelle passività aziendali.

Con riferimento al secondo motivo di ricorso si ribadiva l'orientamento dell'Ufficio in ossequio alla circolare n. 3 del 2008 ed al disposto dell'art. 8 TUS. Si richiamava, sul punto, la decisione della Commissione Tributaria provinciale di Bergamo del 17.5.2010 (n. 44).

Sulla base di tali elementi si riteneva che l'istituto del coacervo non era incompatibile con la nuova disciplina delle successioni e donazioni avendo funzioni antielusive e permettendo di valutare il superamento o meno della franchigia.

La ratio della norma non era mutata e nemmeno le modalità applicative del tributo attraverso il sistema delle aliquote (prima) e della franchigia (ora) ed attraverso l'attribuzione di rilevanza alle donazioni pregresse.

Altrimenti sarebbe esistita una disparità di trattamento non giustificabile con la materia delle donazioni (da sempre legata alle successioni) ove continuava a vigere il coacervo (art. 57 D.L.vo 346/90). Inoltre non si spiegherebbe il persistere del disposto dell'art. 29 co. 1 del TUS mai abrogato.

Non risolutive erano le due sentenze citate della Corte di Cassazione che riguardavano l'inapplicabilità del coacervo al fine dell'individuazione delle aliquote.

Le conclusioni a cui giungevano le due sentenze erano non plausibili e rendevano il sistema incoerente restando il coacervo per le donazioni.

Con riferimento al terzo motivo di ricorso se ne chiedeva il rigetto in quanto l'art. 8, co. 4 del D.L.vo 31.10.1990 n. 346 non poteva ritenersi abrogato anche in ragione della ratio antielusiva della norma.

Si evidenziava che Cass. 10430/2011 aveva fatto riferimento ad una incertezza oggettiva superabile attraverso la fattiva attivazione del contribuente nelle sedi appropriate.

Inoltre altre pronunzie avevano precisato che l'onere di allegazione dei positivi elementi di confusione gravava sul contribuente.

Conseguentemente il giudice tributario non poteva pronunziarsi d'Ufficio né era ammissibile la censura avente ad oggetto la mancata pronunzia d'Ufficio sul punto.

All'odierna udienza le parti concludevano in conformità agli atti sopra illustrati.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Non può essere accolto il primo motivo di ricorso.

Invero va rilevato che la seconda perizia, sul valore di stima sugli immobili, presenta alcune incongruenze.

In un primo momento la perizia afferma che per la ristrutturazione degli immobili erano stati spesi, alla data del decesso del de cuius, 373.090,91 euro, che dopo la morte del decuius era stata spesa l'ulteriore cifra di 267.272,23 euro (si trattava di lavori per la realizzazione degli impianti tecnologici, realizzazione di massetti, intonaci, marciapiedi etc nonché delle finiture e dei serramenti) e che per completare le opere occorrevo ulteriori 30.000 euro con un importo complessivo di spesa pari ad euro 670.363,14 euro (evidentemente non sono conteggiati i residui 30.000 euro).

Nel procedere al calcolo del valore degli immobili sulla base del valore degli immobili simili la perizia stima il valore complessivo dell'immobile in euro 670.000 (470.000 + 200.000). A questo punto la perizia afferma che per la ristrutturazione dell'immobile, dopo il decesso, occorrevano ulteriori 580.000 euro, 270.00 già spesi e ulteriori 310.000 da sostenere. Si detraeva, quindi, dal valore di euro 670.000 i 580.000 euro giungendo alla cifra di 90.000 euro.

Orbene non si comprendeva che cosa giustificasse la spese di ulteriori 310.000 euro. Nessuna indicazione vi era al riguardo.

E l'indicazione era necessaria posto che nei 270.000 euro erano già indicati i lavori per gli impianti, gli intonaci, le finiture, i serramenti, i battiscopa ed i sanitari ed era stato indicato che per completare tali lavori occorreva la somma di 30.000 euro.

Pretestuosa appare, alla luce di quanto precisato dallo stesso tecnico, l'indicazione di ulteriori 310.000 euro, rispetto ai 270.000 già spesi, di lavori per completare l'immobile.

Quanto all'indicazione del valore sulla base dei coefficienti catastali presunti è lo stesso tecnico che ha indicato che il valore di mercato dell'immobile finito sarebbe stato di 670.000 euro e, quindi, si tratta di un valore non utilizzabile.

Depurando, quindi, il valore di mercato di 670.000 euro dalle ulteriori spese sostenute e da sostenere dopo la morte del de cuius, pari a circa 300.000 euro (come sostenuto nella prima parte della perizia) si giunge ad un valore molto simile a quello indicato dall'Ufficio che va, pertanto, confermato.

Del resto da condividere è l'argomentazione in base al quale sarebbe stato illogico spendere 390.000 euro (alla data del decesso del de cuius) per un immobile che, secondo il ricorrente, ne valeva solo 80.000 (sempre alla data del decesso del de cuius).

Ed a maggior, qualora dovesse ritenersi corretto il calcolo fatto dal tecnico in perizia, spendere 953.000 euro (373.000 + 580.000) per un immobile che, al termine, aveva un valore di mercato di soli 670.000 euro.

La sproporzione è troppo grande per poter essere giustificata da un semplice valore affettivo.

Ne consegue il rigetto del ricorso con riferimento al valore degli immobili siti in Caorle.

Va, invece, accolto il ricorso con riferimento alla questione del c.d. "coacervo".

Ripetutamente la Suprema Corte si è espressa sulla questione: non solo con le sentenze citate dal ricorrente (Cass. 24940/2016 e 26050/2016) ma anche con altre successive (Cass n. 12779/2018 n. 32819/2018, 32830/2018 e n. 758/2019).

Come argomentato da Cass. 12779/2018:

Non vi sono ragioni per non dare seguito all'orientamento già espresso da questa corte di legittimità, per la prima volta investita della specifica questione, con le sentenze nn. 24940/16 e 26050/16.

Ad esse, pertanto, interamente si rinvia, osservando come la decisione della commissione tributaria regionale qui impugnata si ponga in linea con tale indirizzo, là dove ha disatteso la tesi dell'amministrazione finanziaria (supportata dalla menzionata Circolare) secondo cui l'istituto del coacervo dovrebbe continuare ad operare - anche con riguardo alle donazioni poste in essere tra l'ottobre 2001 ed il novembre 2006 - in ragione della verifica di



6

superamento della franchigia sull'imposta di successione. E ciò al fine sostanziale di colpire l'elusione impositiva effettuata tramite l'artificiosa dismissione frazionata del patrimonio attraverso preordinate donazioni in vita del de cuius.

La tesi dell'amministrazione finanziaria propugna la conservazione, nel tempo, di un istituto giuridico in forza di un processo puramente ermeneutico volto a supplire la lacuna legislativa creatasi nel susseguirsi delle discipline che ha riguardato l'imposta in oggetto (dalla sua introduzione secondo il regime - base di cui al TUS - D.Lgs. n. 346 del 1990; alle modificazioni sostanziali apportate dalla L. n. 342 del 2000; alla sua soppressione per effetto della L. n. 383 del 2001 e, infine, nuova introduzione in forza della L. n. 286 del 2006 di conv. del D.L. n. 262 del 2006, ulteriormente modificata con L. n. 296 del 2006).

Sebbene apprezzabilmente ispirata da ragioni di continuità e stabilità di sistema, non si ritiene che la soluzione sostenuta dall'amministrazione finanziaria possa trovare accoglibilità sul piano meramente interpretativo.

Essa si pone in contrasto con la netta cesura operata dal legislatore nel sopprimere l'imposta in questione, per poi "istituirla" (così del cit. D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47) una nuova; non sic et simpliciter riconducibile al modello previgente, ancorché la tecnica di produzione normativa utilizzata sia stata quella della riesumazione complessiva (però non perfettamente sovrapponibile, e comunque sempre con limite di compatibilità) di una legge da diversi anni non più vigente.

Sotto questo aspetto, se è vero che configurare, nella specie, un'ipotesi di illegittima applicazione retroattiva dell'imposta di successione - nei termini prospettati dalla CTR nella sentenza impugnata - può apparire improprio, dal momento che non vi è dubbio che la nuova disciplina impositiva venga qui applicata ad un presupposto realizzatosi successivamente alla sua introduzione, e con riguardo ad un istituto (la franchigia) tuttora operante; altrettanto evidente è che il recupero, al fine della individuazione della base imponibile, del coacervo delle donazioni pregresse determina un'applicazione distorta dell'imposta di successione.

L'infondatezza della tesi dell'amministrazione, già riscontrata con gli argomenti di cui ai citati precedenti di legittimità, risulta ancor più evidente in un caso - qual è quello di specie - in cui il suo accoglimento comporterebbe un maggior prelievo fiscale all'esito di un'erosione di franchigia indotta da donazioni poste in essere (ottobre 2001/ottobre 2006) allorquando l'imposta di successione non esisteva ("più" ed "ancora").

Va anzi considerato come sia proprio la ratio antielusiva indubbiamente perseguita dall'istituto del coacervo a contenere in se stessa un controargomento alla soluzione offerta dall'agenzia delle entrate. Costituito dal fatto che tale soluzione finisce con l'attribuire alle donazioni in questione rilevanza fiscale (postuma) di erosione di una franchigia prevista su un'imposta allora inesistente, e la cui re-istituzione non appariva prevedibile; dunque, un'imposta la cui elusione mediante preordinato frazionamento patrimoniale in vita (ferma restando la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di invocare l'inopponibilità a sé di atti comunque concretanti abuso del diritto) non poteva neppure concepirsi.

7

Esito, questo, che ulteriormente depone per la discontinuità applicativa dell'imposta, e che - se davvero voluto - certo avrebbe richiesto un'esplicita presa di posizione da parte del legislatore.

Quanto agli indubbi valori ordinamentali di uniformità ed armonizzazione di trattamento rispetto all'originaria regolamentazione dell'imposta di successione, va osservato come la diversificazione di situazioni omogenee costituisca, nella specie, il risultato della su ricordata stratificazione normativa; tale da far sì che uguali atti dispositivi possano esplicare effetto fiscale diverso a seconda del contesto normativo vigente nel momento della loro realizzazione. Si tratta però di aspetto sul quale si è già osservato - in dubbio di costituzionalità concernente la L. n. 342 del 2000, art. 69, comma 15 - che il solo fenomeno di successione delle leggi (ove non rispondente a criteri di irragionevolezza) "non può mai porsi come fonte di illegittime discriminazioni, costituendo di per sé il fluire del tempo un fattore di disomogeneità delle situazioni poste a confronto" (Cass. 5057/11, con richiamo a SU 1240/04; così, sempre in materia di imposta di successione, Cass. 21803/11).

La decisione risponde a tutte le argomentazioni proposte dall'Ufficio ed appare pienamente condivisibile in quanto basata su una corretta interpretazione dei dati normativi.

Ne consegue l'erroneità della tesi propugnata dall'Amministrazione Finanziaria.

Va, quindi, accolto il ricorso sul punto dovendosi escludere, al fine di determinare la franchigia, le donazioni effettuate in vita dal de cuius in favore dei ricorrenti.

Conseguentemente non possono essere applicate le sanzioni relative all'omessa dichiarazione delle donazioni effettuate in vita dal de cuius.

Ricorrono giusti motivi per compensare le spese di lite in ragione della reciproca soccombenza.

P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso limitatamente alla esclusione delle donazioni pregresse ai fini della determinazione della franchigia e delle correlative sanzioni.

Respinge nel resto.

Spese compensate.

Vicenza, 14 settembre 2020

L'ESTENSORE



IL PRESIDENTE

