

COPIA USO STUDIO



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LAZIO

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/> BLOCK	MAURIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/> DE MASELLIS	MARIELLA	Relatore
<input type="checkbox"/> TOZZI	GIANDOMENICO	Giudice
<input type="checkbox"/>		

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5122/2017
depositato il 24/05/2017
- avverso la pronuncia sentenza n. 24263/2016 Sez:10 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1

proposto dall'appellante:
STIVALI MARIA CRISTINA
VIA DELLA BALDUINA 311 00136 ROMA RM

difeso da:
FORTE NICOLA
VIA FONTEIANA 65 00152 ROMA RM

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 14054040457 REGISTRO 2014

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 5122/2017

UDIENZA DEL

07/12/2017 ore 09:30

N°

5955/18

PRONUNCIATA IL:

07/12/17

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

27/03/18

Il Segretario

forer N

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Stivali Maria Cristina ha proposto appello avverso la sentenza della C.T.P. di Roma n.24263/11/16, depositata il 25/10/2016, con la quale è stato respinto (con compensazione delle spese) il ricorso dalla stessa presentato avverso l'avviso di liquidazione di maggiore imposta, pari a 70.057,09, di cui in epigrafe, notificatole in data 11/6/2014, avendo la CTP ritenuto correttamente ricalcolata dall'ufficio l'imposta di registro avuto riguardo al valore netto dell'asse ereditario e delle singole quote, diminuito delle passività, determinato a norma dell'imposta di successione ai sensi dell'art. 34 DPR n.131/86 e all'art.8 DPR n.637/72.

Con i motivi di gravame l'appellante censura la sentenza impugnata poichè ha omesso di pronunciarsi sull'eccepita erronea liquidazione delle imposte atteso che l'ufficio ha ricalcolato l'imposta quantificando il valore della massa netta senza tener conto della collazione, considerando la coerede, Marcella Candeloro, debitrice di un conguaglio in favore di Candeloro Alessandro e di Candeloro Nicola, laddove era l'esatto contrario, e assoggettando a tassazione conguagli diversi da quelli effettivi, così riscrivendo, di fatto, l'atto di divisione. Censura l'appellante l'interpretazione letterale e non corretta dell'art. 34 DPR 131/1986, l'assoggettamento a tassazione di conguagli inesistenti ed evidenzia che l'imposta è stata applicata dalle parti in conformità alla risoluzione nr. 250249 dell'Ispettorato Compartimentale delle Imposte Dirette che, in presenza di precedenti donazioni soggette a collazione che vanno sommate all'asse secondo quanto disposto dal codice civile, richiama per determinare il valore della massa comune la disciplina civilistica sulle divisioni ereditarie. Evidenzia l'appellante che l'Agenzia delle Entrate è caduta in un doppio errore, ha rideterminato le quote di diritto e tassato conguagli mai realizzati.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita e ha depositato controdeduzioni

In data odierna la controversia è stata ritenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Collegio ritiene fondati i motivi di gravame formulati dall'appellante.

Al fine di inquadrare la materia del contendere è necessario prendere in esame le norme che riguardano l'“individuazione della massa”. L'art. 34 del T.U. dell'Imposta di Registro n. 131/1986 (in seguito: TUR), così dispone ai commi 1 e 2: 1. La divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. La massa comune è costituita nelle comunioni ereditarie dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, e nelle altre comunioni, dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l'imposta propria dei trasferimenti. 2. I conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto, ancorché attuati mediante accolto 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.” Nella formulazione della norma richiamata non compare alcun riferimento alla collazione e tale lettura, che non tiene conto dei beni donati, è stata condivisa dal giudice di primo grado. Va evidenziato che l'art. 34 TUR è collocato nel Titolo III del TUR che disciplina le regole di applicazione dell'imposta e non nel Titolo IV che

si occupa della base imponibile, va, quindi, privilegiata prioritariamente la funzione di regola diretta a determinare natura ed effetti dell'atto da tenere a base della tassazione fiscale. Il legislatore collega la disciplina della divisione ereditaria a quella dell'imposta di successione, quando si riferisce alla "massa". Si tratta di un collegamento che si giustifica in ragione dello stretto rapporto tra vicenda successoria e scioglimento della comunione, tanto stretto da indurre la giurisprudenza di legittimità ad affermare che la divisione ereditaria "pur attuandosi dopo la morte del de cuius, costituisce l'evento terminale della vicenda successoria e, quindi, rispetto a questa non può considerarsi autonoma". Non appare, tuttavia, revocabile in dubbio che la divisione ereditaria abbia ad oggetto tutti i beni del defunto senza comportare nient'altro che un effetto distributivo/dichiarativo, a prescindere della concreta rilevanza di detti beni nel computo della base imponibile dell'imposta di successione. Al fine di perimetrare la massa da considerare per confrontare quote e porzioni occorre prendere in considerazione la portata della disposizione di cui all'art. 34 TUR per quanto riguarda il novero dei beni facenti parte della massa dividenda. A parte l'impropria individuazione della "massa" in un "valore" piuttosto che in un complesso di beni, la disposizione richiamando l'asse ereditario netto, inteso come base imponibile dell'imposta di successione, esclude dal computo taluni beni per il motivo che li considera esenti dall'imposta di successione. Detta esclusione non può che incidere sulle sole regole tributarie della divisione contrattuale, e deve essere necessariamente coniugata con le regole di sistema in materia di successione ereditaria secondo il diritto civile italiano che prende in considerazione il patrimonio del defunto in senso lato, attraendo al procedimento di scioglimento della comunione sia il relictum, sia, ricorrendo i presupposti della collazione, il donatum, ovvero ciò che è stato direttamente ed indirettamente donato in vita dal defunto a coniuge, figli e loro discendenti che concorrono alla successione. La base imponibile dell'imposta di successione afferisce ad un aspetto diverso dalla consistenza dell'asse ereditario, tant'è che i beni esclusi dal computo della base imponibile rimangono pur sempre componenti dell'asse ereditario (esclusi dalla base imponibile proprio in quanto parte dell'asse ereditario). Si valorizza l'asse ereditario quale risulta all'apertura della successione: ciò giustifica il rinvio che l'art. 34 TUR fa al TUS e ne è chiara anche la risalente ratio di evitare che nel procedimento divisionale confluiscano beni con diverso titolo di provenienza (così eludendo la tassazione). Ed allora, vale quanto stabilito dall'art. 2 del TUS, prescindendo dall'effettivo inserimento dei beni nella dichiarazione di successione; così come il mancato inserimento di un cespote nella dichiarazione suddetta non incide in termini di riduzione della massa di computo, poiché, essendo la massa il complesso dei beni del defunto, l'omissione nella dichiarazione limita le conseguenze all'imposta di successione e non a quella di registro sullo scioglimento della comunione, secondo quanto stabilito in ordine alla dichiarazione incompleta dall'art. 32 TUS e dalle altre disposizioni correlate, allo stesso modo, non possono perdere la valenza di componenti della massa ereditaria i beni non tassati secondo quanto stabilito dagli artt. 3 (trasferimenti non soggetti ad imposta), (beni non compresi nell'attivo ereditario) e (beni culturali) ed anche, per i defunti che non avessero avuto residenza nello Stato, i beni e diritti esteri, ex art. 2 TUS, perché tali beni non sono soggetti a tassazione per ragioni di politica tributaria, ma di certo sono componenti del compendio ereditario. Ove si limitasse il perimetro della massa ai soli beni considerati come poste attive dell'asse ereditario, la previsione di cui al 1° comma dell'art. 8 TUS sarebbe in contrasto con la disciplina codicistica. L'art. 34 TUR va letto, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata, che non può prescindere dal necessario raccordo con la disciplina codicistica della successione, la divisione abbraccia i beni del compendio successorio a prescindere dalla loro



incidenza sulla base imponibile dell'imposta di successione. La collazione svolge un ruolo specifico nel procedimento divisorio, perché, quando avviene per imputazione, senza aumentare effettivamente la massa, richiede il calcolo diretto a stabilire l'entità dei prelevamenti spettanti agli altri coeredi. Secondo l'interpretazione fatta propria dall'Agenzia delle Entrate nell'avviso di accertamento, avallata dal primo giudice, le donazioni non sono oggetto dell'imposta di successione e quindi non giocano nessun ruolo nella individuazione della massa cui parametrare quote e porzioni. Risulta evidente che non tenendo conto della collazione si stravolge il criterio di imputazione delle quote e si fa risultare un minor assegno al conferente ed un maggior assegno all'altro/altri condividente, con conseguente applicabilità dell'imposta di vendita sull'eccedenza del 5% della quota di diritto. In tal modo l'istituto della collazione, che persegue la finalità di assicurare la par condicio degli eredi riequilibrando le posizioni degli stretti congiunti coeredi, finisce per avere effetti distorsivi nel campo tributario. Va evidenziato al riguardo che la norma tributaria non contiene alcuna deroga alle disposizioni dettate dal codice civile per quanto riguarda la ricostruzione del patrimonio ereditario, della devoluzione e della formazione delle quote, ma espressamente richiama al Comma 1 "l'assegnazione ad un condividente di beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune" e al comma 2 la "quota di diritto". La massa attiva dell'eredità comprende necessariamente la collazione delle donazioni e l'imputazione dei debiti (art. 724 del codice civile). Essa è costituita dai beni attualmente esistenti nella comunione, cui vanno aggiunti i beni donati ai coeredi. La collazione ereditaria, in entrambe le forme in cui è prevista dalla legge (in natura o per imputazione), rappresenta uno strumento giuridico preordinato alla formazione della massa ereditaria da dividere, in modo che nei reciproci rapporti dei coeredi, indicati dall'art. 737 del codice civile, siano assicurati l'equilibrio e la parità di trattamento. E ciò al fine di non alterare il rapporto di valore tra le varie quote e di garantire a ciascuno degli eredi stessi la possibilità di conseguire una quantità di beni proporzionata alla propria quota (vds. Cass. 28 giugno 1976, n. 2453; Cass. 2 febbraio 1979, n. 726). La decisione del primo giudice ha avallato il disallineamento tra regole civilistiche e regole di imposizione indiretta. Seguendo tale impostazione, che espunge la collazione dall'asse ereditario, si crea un contrasto tra regole civilistiche e regole tributarie, tanto più accentuato quanto più rilevante sia il donatum. Si pensi ad una successione con due eredi, A e B, nella quale il relictum sia 100 ed anche il donatum, a favore di uno solo dei coeredi (B), sia 100. Nel procedimento divisionale, una volta che il coerede donatario B imputi alla sua porzione il donatum e lo trattenga come apporzionamento, il relictum spetta interamente all'altro coerede A. Ma, raffrontando la distribuzione al solo relictum (in quanto massa il cui valore è l'unico che rileva per l'imposta di successione), si verrebbe a considerare un fittizio conguaglio a favore del coerede donatario B e la divisione verrebbe tassata come vendita per la metà del valore del relictum e cioè per 50. L'esempio è speculare alla situazione oggetto di esame in cui la condividente, Marcella Candeloro, pur essendo beneficiaria di una donazione, secondo quanto sostenuto dall'Ufficio, sarebbe beneficiaria di un conguaglio, atteso che l'Ufficio non riconosce quanto dalla stessa imputato all'asse per effetto della collazione. Il conferimento del donatum, in assenza di espressa deroga da parte del de cuius, costituisce oggetto di un obbligo, che viene in rilievo nel procedimento divisorio determinando effetti nella fase preparatoria della fattispecie negoziale, ai sensi degli artt. 723 e ss. c.c., dopo la resa dei conti e dopo la formazione dello stato attivo e passivo dell'eredità, in vista dei prelevamenti (art. 725 c.c.) che precedono la formazione delle porzioni ereditarie in proporzione alle quote (art. 726 c.c.). La collazione per imputazione gioca un ruolo principalmente sulla determinazione dei diritti degli altri condividenti,

Ces

incrementandone le aspettative economiche. Tornando all'esempio di cui sopra, accertata la spettanza al solo coerede A, l'attribuzione in suo favore dell'intero relictum realizza l'effetto distributivo proprio della divisione e conserva portata dichiarativa, avendo pieno titolo per scontare l'imposta di registro con aliquota 1%, senza che possa emergere alcun conguaglio. Il caso in esame è speculare all'esempio fatto. La Coerede Candeloro Marcella, sommando il donatum al relictum, ha ricevuto una quota di fatto maggiore di quella di diritto alla stessa spettante, come evidenziato nell'atto di divisione, e per tale motivo è stato previsto a suo carico un conguaglio a favore dei coeredi. L'ufficio, non considerando la collazione, ha ritenuto, per contro, che i coeredi di Candeloro Marcella abbiano ricevuto una quota di fatto eccedente quella agli stessi spettante di diritto e, pertanto, ha posto a loro carico un conguaglio a favore della sorella Marcella ed ha tassato l'eccedenza come se si trattasse di trasferimento di beni. Ciò a prescindere dagli ulteriori profili di incoerenza dell'accertamento evidenziati dall'appellante laddove non solo si prevede a carico dei coeredi conguagli passivi in favore di Marcella, ma la somma dei conguagli supera l'importo della quota di diritto attribuita alla stessa dalla Agenzia delle Entrate.

L'appello risulta, pertanto, meritevole di accoglimento.

La riforma della sentenza di primo grado giustifica la compensazione delle spese.

PQM

Accoglie l'appello del contribuente nei termini di cui in motivazione. Compensa le spese di giustizia tra le parti.

Roma, così deciso nella camera di consiglio del 7 dicembre 2017.

Il Relatore



Il Presidente

