

Senza una norma ad hoc per i rapporti pendenti l'imposta di successione esce di scena con dubbi

Commissione tributaria regionale Puglia

È rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, con riferimento all'articolo 17, comma 3, della legge 18 ottobre 2001 n. 383 - correlato con l'articolo 13, comma 1, della stessa legge («Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni») - in quanto non prevede, nella regolamentazione transitoria della stessa legge in rapporto a quelle previgenti sulla stessa materia, in base all'articolo 17, testé citato con generica formulazione, l'espressa abrogazione, da parte dello stesso Legislatore o del Governo delegato all'emanazione di uno o più decreti legislativi, delle disposizioni vigenti e contenute nel Dlgs 31 ottobre 1990 n. 346 e successive modificazioni (legge 342/2000), ove siano incompatibili con quelle contenute nella legge 383/2001; per violazione del principio di ragionevolezza, e di quelli generali dell'ordinamento dello Stato, relativi al legittimo affidamento nella certezza e nella sicurezza giuridica del diritto, nonché degli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Sezione staccata di Lecce
Ordinanza 11 dicembre 2003 n. 111/22/03
(Presidente e relatore: Sodo)

Ritenuto in fatto

Con separati ricorsi, G.Ma., G.A. per sé e in qualità di erede di G.O. e di A.E.C., premettevano che: in data 15/05/1989, decedeva G.Mo. e, pertanto, si apriva la successione legittima nelle persone della madre A.E.C., i fratelli germani A. e M., nonché il fratello unilaterale O., interdetto, e per il quale veniva nominato tutore G.A.; successivamente, decedevano la madre A.E.C., in data 15/08/1994, e il fratello O., in data 18/03/1995, entrambi rappresentati, alla data odierna, da G.A.; dopo la morte di G.Mo. erano state presentate due dichiarazioni di successione, una da G.A., O. ed A.E.C. e l'altra da G.Ma.; l'Ufficio del Registro di Lecce aveva liquidato per lo stesso asse ereditario due separate imposte, nella misura di L. 296.751.000 (pari ad € 153.259,10) e L. 236.283.800 (pari ad € 122.030,40), mediante avvisi di liquidazione nn. 64 e 65 vol. 310, impugnati nei termini dagli interessati. I ricorrenti eccepivano, pertanto, che l'Ufficio non poteva pretendere una doppia imposta per un unico asse ereditario, dichiarato per eccesso di valori con la prima dichiarazione e rettificato con la seconda, poiché erano stati sottoposti a stima i beni per determinare il valore venale degli stessi nel termine di legge, durante il quale l'Ufficio non poteva emettere avvisi di liquidazione; inoltre, gli stessi ricorrenti chiedevano, in relazione alla liquidazione n. 65/310, la detrazione di alcune passività.

L'Ufficio, con deduzioni in atti, si opponeva alle richieste degli allora ricorrenti, perché non documentate.

Con sentenze nn. 188-189-190-191/3/96, pronunciate il

18/11/96 e depositate in segreteria il 25/11/96, la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sez. 3, accoglieva parzialmente i ricorsi presentati, disponendo che l'imposta di successione doveva essere liquidata sulla base dell'avviso n. 65/310, solo per L. 236.283.800, poiché l'Ufficio non poteva imporre una duplice imposta per un unico asse ereditario, dal momento che gli allora ricorrenti erano legittimati a presentare una seconda dichiarazione di successione, più corretta e più adeguata al reale valore dei beni del *de cuius*, nei termini di legge. Dalla liquidazione venivano, perciò, dedotte con la stessa sentenza, le passività chieste dai ricorrenti, ad eccezione di un assegno vitalizio, poiché di quest'ultimo non risultava documentato l'esatto importo. Le spese erano interamente compensate.

In data 20/03/97, l'Ufficio del Registro di Lecce proponeva appello avverso le suddette sentenze, sostenendo che non si trattava di due dichiarazioni di successione, una rettificativa dell'altra, ma erano, invece, distinte ed ambedue principali, a maggior ragione vista la loro contestualità; l'Ufficio aveva, perciò, legittimamente liquidato entrambe le dichiarazioni, poiché entrambe erano principali. Per quanto riguardava il passivo ritenuto ammissibile dalla Commissione, l'Ufficio insisteva sulle eccezioni già esposte in primo grado.

G.A., per sé e come erede di G.O. e A.E.C., e la signora G.Ma., rappresentati e difesi dall'avv. M.V., proponevano appello incidentale e, nel contempo, presentavano le controdeduzioni all'appello principale. Concludevano, chiedendo a questa Commissione Tributaria Regionale di rigettare l'appello dell'Ufficio, confermando la sentenza impugnata nella parte in cui erano state accolte le tesi degli eredi e insistevano per l'accoglimento dell'appello incidentale per quanto ivi evidenziato, con il conseguente

PUGLIA - Ordinanza n. 111/22/03

annullamento dell'avviso di liquidazione impugnato, oltre la condanna dell'Ufficio alle spese di lite.

In data 22/11/2001, veniva depositata, dai medesimi G., un'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'avviso di liquidazione n. 65 vol. 310, di L. 142.696.512 (pari ad € 73.696,60) e contestuale istanza di pubblica udienza. Con lo stesso atto, veniva fatta valere anche una questione di illegittimità costituzionale della legge 18/10/2001, n. 383, che, nell'art. 13, dichiara soppressa l'imposta di successione e donazione, senza che ci fosse alcuna norma transitoria per i relativi rapporti, non ancora esauriti alla data di entrata in vigore della stessa legge, stante il contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione.

All'udienza del 16/09/2003, la Commissione si riserva di decidere, dopo che le parti si erano riportate alle rispettive conclusioni, rimettendosi al Collegio per quanto concerne la questione di costituzionalità proposta dai G.

Ritenuto in diritto

Per valutare adeguatamente l'eccezione di costituzionalità, proposta dagli appellati principali ed appellanti incidentali, occorre tener presente quanto evidenziato in proposito dal difensore degli stessi nelle memorie difensive, depositate il 24/06/2003.

Egli, invero, faceva preliminarmente presente che nell'ambito del sistema fiscale italiano, l'imposta di successione è un'imposta indiretta e, con la legge 18 ottobre 2001, n. 283, - meglio conosciuta come "Tremonti-bis" - si era concluso il processo di soppressione della stessa, avviato già con la legge 21 novembre 2000, n. 342. Quindi, il rappresentante dei contribuenti analizzava le ragioni dell'abrogazione di tale tributo, richiamando i lavori preparatori del disegno di legge della nuova normativa, con particolare riferimento alle: Relazioni Governative agli atti della Camera e del Senato e a quella della VI Commissione Permanente, delle quali sottolineava le espressioni ivi usate, tali da far comprendere l'intenzione del Legislatore a raggiungere, in tempi brevi, la totale soppressione dell'imposta *de qua*, trattandosi di una «imposta inefficiente e vessatoria... e una concentrazione del massimo grado di irrazionalità amministrativa e... sociale». Si aggiungeva, in dette relazioni, che «anche sul piano della ragione fiscale, la medesima imposta si presenta irrazionale, considerato che, probabilmente, il gettito complessivo non copre nemmeno i costi di esazione... e determina un grande spreco di risorse amministrative che potrebbero essere più proficuamente impegnate in altri

settori dell'amministrazione finanziaria». Richiamava, altresì, il suddetto difensore, quanto evidenziato dalla VI Commissione Permanente sul disegno di legge «Primi interventi per il rilancio dell'economia» (Atto del Senato n. 363 A): «il presente disegno di legge contiene non solo scelte di carattere economico, ma anche, altre, di forte impatto e di grande significato sociale e morale; e la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni è stata, appunto, individuata come uno strumento per rilanciare lo sviluppo del Paese nel breve-medio termine». Infine, faceva presente che subito dopo l'analisi della nuova disciplina contenuta negli artt. 13 e ss. della nuova legge; è detto, nella stessa relazione, che: «anteriormente alla riforma recata dal collegato 2000, l'imposta successoria sull'asse globale era un caso di scuola di contraddizione eclatante tra mezzo e fine, tra obiettivo perseguito e risultato raggiunto, divenendo così un'imposta regressiva, ossia iniqua; nata per i grandi patrimoni, ha colpito soltanto i piccoli ed inoltre è stata responsabile della grande esportazione di capitali e di una sorta di inquinamento della vita giuridica, facendo proliferare operazioni fittizie di ogni tipo. L'intervento effettuato con il collegato 2000 ha ridotto i difetti più vistosi di questo tributo, ma ha rinunciato ad imboccare, coraggiosamente e coerentemente la strada della totale soppressione».

Rammentava, poi, il suddetto difensore, che, ai sensi dell'art. 17, co. 1, della legge in esame: «Le disposizioni di cui al capo VI si applicano alle successioni per causa di morte aperte (e alle donazioni fatte) successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge»; e, quindi, a partire dal 25/10/2001 compreso, giorno successivo alla pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale*; il Legislatore, però, nello stabilire l'abrogazione dell'imposta in oggetto, non aveva previsto un adeguato regime transitorio. Pertanto, di fronte alla totale ed espressa abrogazione della stessa imposta, risultava legittimo domandarsi quale sorte sarebbe spettata alla categoria di contribuenti per i quali la successione era stata aperta anteriormente alla data del 25/10/2001 - come nel procedimento instaurato dai suoi assistiti - che avevano una situazione pendente, o per via di un contenzioso in materia già avviato, o per una liquidazione non ancora effettuata. Si creava, perciò, a suo dire, un certo vuoto legislativo, pesante e difficile da colmare, senza l'intervento del Giudice delle leggi. Quindi, chiedeva a questa Commissione di analizzare il problema, al fine di stabilire se, in mancanza di un regime transitorio, la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria di chiedere la liquidazione di un'imposta og-



della presente legge»; e, quindi, a partire dal 25/10/2001 compreso, giorno successivo alla pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale*; il Legislatore, però, nello stabilire l'abrogazione dell'imposta in oggetto, non aveva previsto un adeguato regime transitorio. Pertanto, di fronte alla totale ed espressa abrogazione della stessa imposta, risultava legittimo domandarsi quale sorte sarebbe spettata alla categoria di contribuenti per i quali la successione era stata aperta anteriormente alla data del 25/10/2001 - come nel procedimento instaurato dai suoi assistiti - che avevano una situazione pendente, o per via di un contenzioso in materia già avviato, o per una liquidazione non ancora effettuata. Si creava, perciò, a suo dire, un certo vuoto legislativo, pesante e difficile da colmare, senza l'intervento del Giudice delle leggi. Quindi, chiedeva a questa Commissione di analizzare il problema, al fine di stabilire se, in mancanza di un regime transitorio, la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria di chiedere la liquidazione di un'imposta og-

getto di controversia non fosse in contrasto con il principio di uguaglianza formale e sostanziale, sancito dall'art. 3 Cost. Atteso che, un'eventuale pretesa in tal senso, creerebbe un'evidente disparità di trattamento e una forte disuguaglianza giuridica tra i cittadini, i quali, a partire dalla data del 25/10/2001 non sono obbligati al pagamento dell'imposta di successione - perché abrogata dall'ordinamento giuridico - e quella sparuta minoranza di quelli che, invece, nonostante siano trascorsi due anni dall'abrogazione dell'istituto in questione, si trovano ad essere soggetti passivi di una pretesa tributaria, ormai svincolata dalla sua manifestazione di capacità contributiva. All'uopo, osservava che, in virtù del principio cardine dell'ordinamento tributario, relativo alla capacità contributiva e sancito nell'art. 53 Cost., la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria alla liquidazione di un'imposta ad oggi abrogata espressamente dalla legge 283/2001, risulterebbe carente del requisito dell'attualità, collegato alla capacità contributiva; requisito, invece, indispensabile, come affermato da autorevole dottrina e dalla giurisprudenza tributaria di merito (tra le altre: Ordd. 18/01/2000 n. 532 della C.T.R. di Roma e 31/03/2000 della C.T.P. di Cremona) con rinvio delle questioni relative alla Corte Costituzionale.

Chiedeva, in conclusione, che questa Commissione dichiarasse non manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale, così come esposta.

Ciò detto, nella memoria difensiva richiamata, si osservava, altresì, che l'abrogazione della legge n. 383/2001 aveva, comunque, determinato notevoli problemi interpretativi, solo parzialmente risolti dalla circolare n. 91/E del 18/10/2001 dell'Agenzia delle Entrate, nonché gravi problemi di coordinamento tra la nuova e la previgente disciplina in materia (D.Lgs. 31/10/1990, n. 346; Testo Unico dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni e la legge 21 novembre 2000 n. 342, artt. 68 e segg.: Norme in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni).

Orbene, il Collegio, considerando le ragioni esposte dalla difesa dei contribuenti, ritiene necessario richiamare l'attenzione, soprattutto, su quanto disposto dall'art. 17, comma 3 della legge 18/10/01, n. 383, già citato, contenente la delega del legislatore al Governo «di adottare, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni di coordinamento tra la vigente disciplina in materia di imposta di registro e di ogni altra forma di imposizione fiscale sugli atti di successione e di donazione e le norme di cui al presente capo...». Infine, lo

stesso legislatore aggiunge: «i medesimi decreti legislativi dovranno disporre, inoltre, l'abrogazione espressa di tutte le disposizioni di legge incompatibili con le norme recate dal presente capo».

Osserva, comunque, preliminarmente, che, nonostante accurate ricerche da parte di questa Commissione - anche presso tutti gli Organi legislativi ed esecutivi competenti - non è risultato, allo stato, che siano stati emanati decreti legislativi concernenti eventuali abrogazioni espresse di disposizioni di legge incompatibili con quanto disposto dal Capo VI della legge n. 383/2001, così come previsto dall'art. 17, comma 3, ultima parte della medesima legge.

Deve rilevarsi, poi, che, sulla base della formulazione dello stesso articolo, anzitutto l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 91/E del 2001, si limitava ad affermare che tale norma «fissa i termini di decorrenza delle nuove disposizioni e detta alcune misure transitorie».

Orbene, in ordine a tali misure, parte della dottrina ha osservato che la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni, pur con i suoi notevoli fini di un «miglioramento di equità» e di una «propulsione allo sviluppo economico», è sembrata, però, come rilevato dal difensore dei contribuenti, essere fonte di numerosi problemi interpretativi, anche a causa delle nuove norme in rapporto all'apparato legislativo vigente. Si è aggiunto, infatti, che, nonostante i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare testé richiamata (ma emanata ancor prima della pubblicazione della legge nella *Gazzetta Ufficiale*), rimangono varie proble-

matiche irrisolte, analizzate, anche, in dettaglio, dal Consiglio nazionale del Notariato, nell'apposito studio del 24/10/2001, n. 90/2001/T. Si è ritenuto, comunque, dalla stessa e da altra parte della dottrina, che, nonostante l'abolizione prevista, rimane ancora in vigore il Testo Unico recante la disciplina di tale imposta (D.Lgs. 31/10/1990, n. 346). Inoltre, lo stesso Consiglio, ha sottolineato come tale scelta sia stata operata al fine «di non vanificare la ramificazione di riferimenti al Dlgs. n. 346/1990, contenuti in altri provvedimenti normativi». Osservando, ancora, che altre norme del Dlgs testé richiamato possono ritenersi immediatamente abrogate in quanto strettamente collegate alla sola imposta sulle successioni, ora soppressa (ad es.: le norme sulle presunzioni, le disposizioni sul pagamento anticipato dell'imposta e sul pagamento dilazionato e quelle attinenti alla fase dei controlli). Si è osservato, poi, da altra parte della dottrina, sull'analogo problema del rapporto tra la nuova legge

NONOSTANTE
ACCURATE RICERCHE
NON È RISULTATO
CHE SIANO STATI EMANATI
PROVVEDIMENTI
RELATIVI A SOPPRESSIONI
DI ESPRESSE DISPOSIZIONI
INCOMPATIBILI
CON IL CAPO VI
DELLA LEGGE 383/2001

PUGLIA - Ordinanza n. 111/22/03

COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI

soppressiva dell'imposta *de qua* e le precedenti che la regolavano, che, con la legge del 21/11/2000 n. 342 (recante modifiche a previgenti disposizioni in materia di imposte sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31/10/1990, n. 346: c.d. Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni), per ragioni attinenti anche alla costituzionalità, era stata abolita la c.d. "globale" (c.d. tassa sul morto). Orbene, secondo tale dottrina, le stesse ragioni dovrebbero esser tenute presenti per verificare se non comportino la illegittimità della relativa disciplina con la sua conseguente caducazione anche per il passato (s'intende per le situazioni che non siano definitivamente chiuse - come nel procedimento in esame - le quali soltanto sarebbero insensibili ad una sopravvenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale). Pertanto, a parere della stessa dottrina, nascerebbe il dovere di verificare il dubbio sulla costituzionalità dell'art. 7, comma 2 del D.Lgs. 31/10/1990, n. 346 nella parte in cui dispone che l'«imposta è determinata mediante l'applicazione delle aliquote indicate nella colonna a) della tariffa al valore globale netto dell'asse ereditario». Orbene, questo Collegio, con riferimento alla questione di costituzionalità, di cui si è già detto, ed alle sue caratteristiche peculiari, non può non tener presente quanto evidenziato sul punto, oltre che con le osservazioni del difensore dei contribuenti, già riportate, anche dai commentatori della legge n. 383 del 2001, con particolare riguardo al comma 3 dell'art. 17 della stessa legge, sopra più volte richiamato, sul quale l'indagine deve essere essenzialmente circoscritta.

Invero, quasi tutti i problemi, le considerazioni e le conclusioni da parte della dottrina richiamata e degli Organi istituzionali che si sono pronunciati in merito ai rapporti e alla necessaria coordinazione tra la legge soppressiva dell'imposta *de qua* del 2001 e le precedenti del 1990 e del 2000, sono, a parere di questo stesso Collegio, connesse e consequenziali ad una indispensabile ed adeguata lettura del suddetto art. 17, tenendo presente la lettera e lo spirito, della norma, ex art. 12 delle Disposizioni sulla legge in generale.

Orbene, dal tenore letterale della stessa norma - peraltro, inquadrata nell'ambito della soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni, di cui si è già ampiamente detto, in ordine alle ragioni giuridiche, politiche e sociali desumibili dai lavori preparatori della relativa legge - si evince, quanto testualmente già precisato in premessa.

A parere del Collegio, con quella palese *littera legis*, si può anche desumere la chiara ed avvertita intenzione

del legislatore di riferirsi pure al rapporto ed alla coordinazione tra la nuova importante normativa con le precedenti, tenendo presente il disposto di cui all'art. 15 delle richiamate Disposizioni sulla legge in generale, trattandosi di abrogazione di leggi previgenti regolanti l'intera materia.

Senonché, lo stesso legislatore del 2001, con la formulazione letterale della norma in esame, nonostante il Suo evidente intendimento, di cui si è già detto, di una regolamentazione transitoria relativa alla nuova normativa ed alle situazioni pregresse riferentesi alla stessa materia - ma, ancora in corso al termine fissato dall'art. 17, comma 1 dell'ultima legge - nel fissare l'oggetto specifico della delega al Governo per l'abrogazione espressa di tutte le disposizioni, eventualmente incompatibili con la stessa legge, non ha però richiamato né indicato le due normative che avevano regolato, in precedenza, interamente, la stessa materia; e cioè, i già citati: decreto legislativo

31/10/1990, n. 346, e legge n. 342 del 2000, che, comunque, non potevano, certamente, essere ritenuti al di fuori della valutazione, in sede legislativa, delle disposizioni incompatibili con la legge n. 383 del 2001.

A parere del Collegio, in tal modo, la valutazione della incompatibilità di tutte le altre disposizioni di legge con le norme del capo VI della L. 18/10/2001, così come stabilito dall'art. 17, comma 3, si palesa generica ed incerta, tanto da provocare alcune complesse e gravi problematiche sul punto - di cui, non a caso, si è ampiamente detto - con soluzioni variegate, anche in ordine ai limiti dell'attuale vigenza del D.Lgs. del 1990. Soprattutto,

in relazione alle ipotesi di situazioni - come quella del procedimento in esame - non definitivamente chiuse per la categoria di contribuenti per i quali la successione era stata aperta anteriormente alla data del 25/10/2001, con pendenze, però, vuoi per via di un contenzioso in materia già avviato, vuoi per una liquidazione non ancora effettuata. Specie per la mancata emanazione, allo stato, da parte del Governo, dei decreti legislativi ex art. 17, già citato, con delega per l'espressa abrogazione di tutte le disposizioni incompatibili.

A questo punto, sulla base di quanto sin qui esposto, con riferimento all'eccezione di costituzionalità proposta dalla difesa dei contribuenti e di ciò che è stato evidenziato necessariamente da questa Commissione, è opportuno sintetizzare gli aspetti rilevanti della questione affrontata. Il Legislatore del 2001, come già detto, con la legge n. 383, sopprimeva l'imposta sulle successioni per causa di morte, aperte successivamente alla data di entrata in

PER LA DOTTRINA
NASCEREBBE IL DOVERE
DI VERIFICARE
IL DUBBIO
DI COSTITUZIONALITÀ
DEL COMMA 2
DELL'ARTICOLO 7
DEL DECRETO 346/1990
RELATIVO ALL'ALIQUOTA
DI APPLICAZIONE

vigore della stessa legge (e, quindi, a partire dal 25/10/2001 compreso, giorno successivo alla pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale* ex art. 17 della stessa legge), in seguito ad un'univoca e notevolmente concorde elaborazione dei lavori preparatori, con i quali, come si è già specificamente rilevato, si ponevano in risalto le caratteristiche negative dell'imposta *de qua*, a tutti i livelli, sia politici, sia giuridici e sia sociali, evidenziati con le espressioni usate dalle varie Commissioni della Camera e del Senato, di cui ha fatto ampiamente cenno il difensore dei contribuenti, riportandole testualmente. Lo stesso legislatore, a parere del Collegio, come si è già precisato, sulla base dell'interpretazione letterale e logica, ex art. 12 delle Disposizioni sulla legge in generale, con l'art. 17 della suddetta legge, si faceva carico, chiaramente, della necessità di «Disposizioni di coordinamento tra la vigente disciplina in materia d'imposta di registro e di ogni altra forma di imposta fiscale sugli atti di successione e di donazione e le norme di cui al capo VI della legge 28/10/2001 n. 383», e, coerentemente ai motivi della soppressione dell'imposta *de qua*, anche la necessità di «un'abrogazione espressa di tutte le disposizioni di legge incompatibili con le norme recate dallo stesso capo», delegando il Governo ad emanare, all'uopo, uno o più decreti legislativi; non indicando, però, tra le leggi incompatibili da valutare, quelle vigenti del 1990 e del 2000, sopra richiamate.

Tutto ciò, a parere di questo Collegio, ha determinato, anche per la mancata emanazione, allo stato, da parte del Governo dei decreti legislativi delegati ex art. 17, comma 3 non solo notevoli incertezze e perplessità, a livello ermeneutico - come ampiamente evidenziato - (non superabili, per l'intendimento da parte del legislatore, espresso nella norma testé citata, di intervenire; specialmente in ordine ai limiti dell'attuale vigenza della legge del 1990, già citata, e con riferimento alle situazioni pregresse esistenti in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge del 2001), ma, sono conseguite, anche, possibili violazioni di principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato e della Costituzione (all'uopo si richiama quanto affermato dalla Corte Costituzionale con pronuncia n. 525 del 22/11/2000, che ha qualificato l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica come elemento essenziale dello Stato di diritto; e quanto stabilito dalla Corte di Giustizia Comunitaria del 03/05/1978 in causa C-112/77 e quella 21/09/1983, in cause C-205-215/82, secondo cui, la tutela del legittimo affidamento e della

certezza del diritto costituiscono principi generali del diritto e dell'Ordinamento Comunitario).

Orbene, non può, a parere di questa Commissione, tenendo conto di quanto sin qui evidenziato, ritenere manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, comma 3 della legge n. 383/2001, formulata - secondo il suo punto di vista - anche dal difensore dei contribuenti. In quanto, per le ragioni esposte, il legislatore, con detta specifica normativa, ha determinato (senza ragione alcuna e in contrasto con il Suo stesso intendimento di regolamentazione transitoria della normativa vigente, prima dell'entrata in vigore della legge n. 383), ciò che si è evidenziato nell'indicare le interpretazioni, le incertezze e le dubbie soluzioni da parte della dottrina, dei contribuenti e degli operatori in ordine ai limiti della sopravvivenza del D.Lgs. n. 346/90, per quanto concerne le situazioni relative alla stessa imposta soppressa, ancora in pendenza di contenzioso, stante l'apertura della successione

in data anteriore alla legge abrogativa, come nel caso di specie.

Ciò si traduce, a parere del Collegio, nella violazione del principio di ragionevolezza (ben noto come elemento limite dei poteri e della discrezionalità del legislatore, specie in materia tributaria, come più volte stabilito da questa Ecc.ma Corte), nonché di quello dell'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, come elemento essenziale dello Stato di diritto (Corte Cost. n. 525 del 2000 cit.) ed ancora del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione per la disparità di trattamento tra i contribuenti per i quali la successione è stata aperta in epoca anteriore

all'entrata in vigore della legge n. 383 del 2001 e quelli per i quali detta successione è avvenuta posteriormente, pur trattandosi di situazioni analoghe. Una volta che l'imposta *de qua* era stata soppressa per le ragioni negative già indicate e lo stesso legislatore aveva - anche se nel modo già precisato - palesato nell'art. 17 già citato, il Suo intendimento di regolamentazione transitoria con eliminazione di tutte le disposizioni incompatibili con la nuova normativa. Infine, può ritenersi violato anche l'art. 53 della Costituzione, tenuto conto di quanto evidenziato dal difensore dei contribuenti nelle sue memorie difensive, secondo cui, la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria alla liquidazione di un'imposta ad oggi abrogata espressamente dalla legge 383/2001 può considerarsi carente del requisito della attualità, collegato alla capacità contributiva, indispensabile secondo dottrina e giurisprudenza in tema.

Per ciò che concerne la necessaria rilevanza della questio-

LA PRETESA DEL FISCO
ALLA LIQUIDAZIONE
DI UN'IMPOSTA
A OGGI ABROGATA
PUÒ CONSIDERARSI
CARENTE DEL REQUISITO
INDISPENSABILE
DELLA ATTUALITÀ,
COLLEGATO ALLA CAPACITÀ
CONTRIBUTIVA



PUGLIA - Ordinanza n. 111/22/03

COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI

ne proposta, ritiene il Collegio che la stessa può considerarsi *in re ipsa*, in quanto, nel caso di specie, trattasi di procedimento relativo a successioni aperte in data anteriore all'entrata in vigore della legge n. 383 del 2001 (e, quindi, regolato dalla normativa previgente) non ancora definito e da sospendersi sino all'esito di quanto sarà deciso da questa Ecc.ma Corte relativamente alla questione di costituzionalità prospettata.

**P.Q.M.
la Commissione**

Visti gli artt. 136 della Cost. e 23 della legge 11/03/1953, n. 87, dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale con riferimento all'art. 17, comma 3 della legge 18/10/2001, n. 383 - correlato con l'art. 13, comma 1, della stessa legge (Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni) - in quanto non prevede, nella regolamentazione transitoria

della stessa legge in rapporto a quelle previgenti sulla stessa materia, ex art. 17, testé citato con generica formulazione, l'espressa abrogazione, da parte dello stesso legislatore o del Governo delegato all'emanazione di uno o più decreti legislativi, delle disposizioni vigenti e contenute nel D.Lgs. n. 346 del 31/10/1990 e succ. mod. (legge 342/2000), ove siano incompatibili con quelle contenute nella legge n. 383/2001; per violazione del principio di ragionevolezza, e di quelli generali dell'Ordinamento dello Stato, relativi al legittimo affidamento nella certezza e nella sicurezza giuridica del diritto, nonché degli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Dispone, pertanto, la sospensione del giudizio in corso, e la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale. Ordina che, a cura della segreteria di questa Commissione, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa, al Presidente del Consiglio dei Ministri e comunicata ai Presidenti delle due Camere del Parlamento.

Il tributo festeggia davanti alla Consulta il terzo anniversario della sua abrogazione

il commento di Maurizio Villani

Presto sarà di fronte al banco della Corte costituzionale la vecchia imposta sulle successioni, sotto accusa dal mondo giuridico già da tempo. È approdata di fronte al Supremo organo di legittimità su iniziativa della Commissione tributaria regionale Puglia che, in Camera di consiglio del 16 settembre 2003, ha dimostrato una forte sensibilità per le istanze dei contribuenti ancora gravati da tale pesante tributo, nonostante il terzo anniversario della sua abrogazione. La questione di legittimità costituzionale si articola con riferimento all'articolo 17, comma 3, della legge 18 ottobre 2001 n. 383, correlato con l'articolo 13, comma 1, della medesima legge, in quanto il Legislatore, nel disporre la soppressione dell'imposta di successione, non ha previsto l'espressa abroga-

zione delle disposizioni contenute nel cosiddetto "testo unico dell'imposta di successione" (ovvero il Dlgs 346/1990 e successive modificazioni, a opera della legge 342/2000), qualora tali disposizioni siano incompatibili con quelle della suddetta legge abrogatrice.

**DUE IMPOSTE SEPARATE
SULLA STESSA EREDITÀ**

Le ragioni degli eredi - La questione di fatto è nata dalla presentazione di due dichiarazioni di successione da parte di due fratelli eredi, che ha indotto l'ufficio del registro a liquidare due distinti avvisi. Gli eredi hanno presentato ricorso, eccependo che l'ufficio non poteva pretendere per uno stesso asse ereditario due separate imposte, poiché la seconda dichiarazione era solo rettificativa

della prima, in quanto i beni erano sottoposti a stima e in tale lasso di tempo l'ufficio non poteva emettere avvisi di liquidazione. In primo grado, veniva accolto parzialmente il ricorso, disponendo che l'imposta fosse liquidata unicamente sulla base del secondo avviso, basato sulla seconda dichiarazione di successione, effettivamente correttiva della prima, e quindi più adeguata al reale valore dei beni del *de cuius*. Nel corso dell'appello, proposto dall'ufficio, veniva depositata dagli eredi un'istanza di sospensione dell'avviso di liquidazione, in occasione della quale veniva fatta valere la suddetta questione di illegittimità costituzionale, formulata in relazione all'articolo 13 della legge 383/2001, che dichiarava soppressa l'imposta di successione, senza prevedere un regime transitorio per i rapporti non anco-

ra esauriti alla data del 25 ottobre 2001, cioè con l'entrata in vigore della suddetta legge, per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione, ossia con il principio di uguaglianza e quello di capacità contributiva.

Nell'ordinanza n. 111/22/03, la Commissione tributaria parte dalla «univoca e concorde elaborazione dei lavori preparatori, che evidenziano le caratteristiche negative dell'imposta, a tutti i livelli, politico, giuridico, sociale».

Come, infatti, si evince chiaramente dalle relazioni governative, l'abrogazione dell'imposta si giustifica in una concorde presa di coscienza dell'«inefficienza economica, irrazionalità amministrativa ed odiosità sociale» di tale imposta. Nella stessa relazione n. 1456-A, si legge nel punto n. 6, che le principali ragioni della nuova disposizione, abrogatrice dell'imposta in oggetto sono:

- «la consapevolezza che l'imposta di successione è un tributo anacronistico: la dematerializzazione della ricchezza nelle parti di essa che sono maggiormente strategiche prende il posto della ricchezza in beni patrimoniali fisici; questa sostituzione priva d'effetto l'azione dell'imposta che perde di equità;
- il gettito derivante dall'autoliquidazione è molto modesto così come quello che proviene dalla riscossione che è onerosissima per il costo del personale dedicato e delle strutture in generale: in sintesi l'imposta costa molto più di quello che dà».

Ancora, subito dopo l'analisi della nuova disciplina contenuta negli articoli 13 e seguenti della legge 383/2001, si legge che «anteriormente alla riforma recata dal collegato 2000, l'imposta successoria sull'asse globale era un caso di scuola di contraddizione eclatante tra mezzo e fine, tra obiettivo perseguito e risultato raggiunto. L'imposta successoria è divenuta così un'imposta regressiva ossia iniqua».

Lo schema difensivo della parte si fonda su precisi e chiari punti logici:

- la legge 383/2001, abrogatrice dell'imposta *de qua*, nello stabilire, nel suo articolo 17, comma 1, che la disciplina in essa contenuta si applica «alle successioni aperte a partire dalla data di entrata in vigore della presente legge», che corrisponde al giorno 25 ottobre 2001, dimentica di prevedere un regime transitorio, seppur necessario per disciplinare le situazioni tra contribuenti ed Erario ancora pendenti, per via di successioni aperte prima della data di abrogazione dell'imposta e le rispettive liquidazioni, ri-

DALLE RELAZIONI
GOVERNATIVE
SI EVINCE
CHE LA CANCELLAZIONE
DELL'IMPOSTA
È STATA DETTATA DALLA SUA
ODIOSITÀ SOCIALE,
IRRAZIONALITÀ
AMMINISTRATIVA
E INEFFICIENZA ECONOMICA

chieste finanziariamente dopo l'abrogazione dell'imposta;

- in punto di diritto, la pretesa liquidatoria dell'Erario in data successiva all'abrogazione dall'ordinamento giuridico, e prima ancora dalla coscienza sociale nazionale, come rivelano univocamente le relazioni di accompagnamento alla suddetta legge, è in contrasto con la Carta costituzionale, in particolare con il principio fondamentale dell'uguaglianza formale e sostanziale dei cittadini e con il principio di concorrenza alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva.

Infatti, l'assenza di previsione di

un apposito regime transitorio determina, allo stato di fatto, disuguaglianza tra cittadini, sperequazione economica e giuridica, per via di una disparità di trattamento tra situazioni giuridicamente fondate su analoghi presupposti e per via della mancanza del requisito dell'attualità del prelievo dal principio di capacità contributiva, così come attuato dalla legge impugnata.

ABROGAZIONE SENZA COORDINAMENTO

I conti con il passato - Alla luce di tale quadro difensivo proposto ai giudici della Commissione tributaria regionale di Lecce, il nucleo centrale della questione appare essere il coordinamento della disciplina abrogatrice di nuovo conio con la normativa precedente. In effetti, le ricerche svolte dalla Commissione circa l'esistenza di un'abrogazione espressa di tutte le altre disposizioni relative a tale imposta e frastagliate in diversi atti legislativi, si presentavano necessarie, vista la palese contraddizione in cui era caduto il Legislatore: aveva, da una parte nell'articolo 17, comma 3, della legge n. 383 delegato il Governo ad adottare, entro un anno dal 25 ottobre 2001, uno o più decreti legislativi, recanti disposizioni di coordinamento tra le norme abrogatrici in esso contenute e «la vigente disciplina in materia di imposta di registro e di ogni altra forma di imposizione fiscale sugli atti di successione», dall'altra parte, nella medesima norma, aveva aggiunto che tali decreti legislativi «dovranno, inoltre, disporre l'abrogazione espressa di tutte le disposizioni di legge incompatibili con le norme recate dal presente capo». I suddetti problemi di coordinamento erano stati oggetto di un'apposita circolare dell'Agenzia delle entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, che in realtà non chiariva nulla circa tale aspetto, ma attendeva tali direttive dall'emanazione dei decreti previsti.



PUGLIA - Ordinanza n. 111/22/03

COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI

La dottrina era, quindi, stata involgiata a concludere che, nonostante l'abolizione prevista, era rimasto in vigore il testo unico recante la disciplina di tale imposta, ovvero il Dlgs 346/1990.

In sintesi, dell'articolata disciplina dell'imposta di successione:

- alcune norme potevano ritenersi immediatamente abrogate, in quanto strettamente connesse solo con l'imposta in questione; ad esempio, le norme sulle presunzioni, quelle sul pagamento anticipato o dilazionato e quelle attinenti alla fase dei controlli;
- altre norme, come quelle relative alla «vigente disciplina dell'imposta di registro e di ogni altra forma di imposizione fiscale sugli atti di successione», necessitavano della disciplina di coordinamento e, successivamente, dell'espressa abrogazione da parte dei decreti legislativi da emanarsi nell'arco del 2002;
- a tal punto, rimanevano fuori dalla considerazione del Legislatore altre norme; quelle che regolavano l'imposta *de qua* prima della legge 383/2001, cioè il Dlgs 346/1990. Ma che sorte spetta a tali disposizioni? Esse non sono state espressamente abrogate; né sono state menzionate tra quelle che sarebbero state espressamente abrogate dai futuri decreti legislativi; esse non possono nemmeno essere coordinate con la nuova disciplina.

In realtà, l'intendimento da parte del Legislatore, di intervenire con decreto legislativo entro un anno dall'entrata in vigore della legge 383/2001, rappresenta un limite a una risoluzione del problema sulla base dei canoni ermeneutici.

Riguardo alla sorte di tali norme, la dottrina pone in evidenza che già con legge 342/2000 era stata abolita l'imposta globale, cosiddetta "tassa sul morto", in quanto assumeva a presupposto d'imposta il patrimonio del *de cuius* e, quindi, era commisurata alla capacità contributiva di questi, e non

del vivo, che effettivamente era gravato dal relativo onere. La dottrina propone così di verificare la costituzionalità della disciplina contenuta nel testo unico, in particolare nell'articolo 7, che stabilisce che l'imposta è determinata in relazione al «valore globale netto dell'asse ereditario», il cui esito negativo porterebbe alla caducazione di tale disciplina anche per il passato, coinvolgendo così tutte le situazioni ancora pendenti, come quella del procedimento in esame, che rimangono, invece, immuni da una dichiarazione sopravvenuta di illegittimità costituzionale.

La Commissione, pertanto, focalizza la sua attenzione sulla lettura del-

LE ESISTENTI
INCERTEZZE INTERPRETATIVE
SUL REGIME TRANSITORIO
DETERMINANO
POSSIBILI VIOLAZIONI
DEI PRINCIPI GENERALI
DELL'ORDINAMENTO,
COME L'AFFIDAMENTO
DEL CITTADINO
SULLA CERTEZZA GIURIDICA

l'articolo 17 della legge 383/2001: in base alle norme ermeneutiche contenute nell'articolo 12 delle disposizioni preliminari al Codice civile, il senso da attribuire alla suddetta norma è quello «fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore».

INTENZIONE E RISULTATI

Le incertezze interpretative - L'interpretazione letterale dell'articolo 17 è stata precedentemente analizzata, per cui la Commissione si sofferma sull'interpretazione «secondo l'intenzione del Legislatore», e legge in essa, testualmente,

la chiara volontà «di riferirsi pure al rapporto ed alla coordinazione tra la nuova importante normativa con le precedenti».

Il ragionamento seguito dalla Commissione per giungere a tale conclusione passa dall'applicazione del disposto dell'articolo 15 delle suddette preleggi, in base al quale le leggi sono abrogate, oltre che per dichiarazione espressa e per incompatibilità, anche «perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore».

Pertanto, secondo la Commissione, nonostante il Legislatore abbia espresso la necessità dell'emanazione di un regime transitorio, che però non è stata a oggi attuata, ritiene che nella dizione «abrogazione espressa di tutte le disposizioni» contenuta nell'articolo 17, non possano essere ritenute al di fuori il Dlgs 346/1990 e la legge 342/2000, in quanto sono i testi principali che regolano l'intera materia.

Pertanto, la valutazione dell'incompatibilità di tutte le altre disposizioni di legge con le norme del capo VI della legge 383/2001, è «generica e incerta, tanto da provocare alcune complesse e gravi problematiche sul punto, con soluzioni variegate, anche in ordine ai limiti dell'attuale vigenza del Dlgs del 1990».

Di fatto, tali incertezze interpretative, non superabili con i canoni ermeneutici, determinano possibili violazioni dei principi generali dell'ordinamento, come quello dell'affidamento del cittadino sulla certezza giuridica, tutelato anche a livello sovranazionale, il principio di ragionevolezza che deve guidare il Legislatore, il principio di uguaglianza tra i cittadini, nonché il principio della capacità contributiva.

La Commissione tributaria di Lecce, avendo contezza di tali problematiche, ha giustamente ritenuto necessario l'intervento del Supremo organo, al quale viene rimessa non solo la questione di puro diritto, ma anche le concrete esigenze dei contribuenti, che ancora confidano nella giustizia e nella certezza del diritto. ■