

Imposta di successione: riutilizzo della franchigia già esaurita con le donazioni nelle letture giurisprudenziali

30/09/2021 - Valerio Villosesi

Premessa

Entro dodici mesi dall'apertura della successione gli eredi e i legatari devono presentare in via telematica su modello ministeriale la dichiarazione di successione. Tra i quadri da compilare è ricompreso il **Quadro ES: Donazioni e atti a titolo gratuito**. Le istruzioni pubblicate nel sito dell'Agenzia delle Entrate per la compilazione del quadro ES precisano che l'**indicazione delle donazioni pregresse avviene ai soli fini della determinazione delle franchigie applicabili sulla quota devoluta all'erede o al legatario**.

La liquidazione dell'imposta di successione effettuata dall'Agenzia delle Entrate sulla scorta delle istruzioni ministeriali sopra richiamate contrasta però con l'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale in presenza di donazioni fatte in vita dal de cuius. La genesi del contrasto è conseguente a due diversi criteri orientativi emersi nell'ambito delle modifiche normative succedutesi negli anni.

Il **primo criterio**, condiviso dalla dottrina e dalla migliore giurisprudenza attiene al fatto che l'attuale imposta di successione viene considerata come "nuova" imposta, nonostante sia in massima parte regolata sul previgente D.Lgs. 346/90. A conferma la circostanza che il richiamo alla già soppressa disciplina-base trova testuale limite in previsioni originali che, tra il resto, modificano le aliquote ed il sistema di prelievo sia per l'imposta di successione (comma 48) sia per quella di donazione (comma 49), e dispongono varie abrogazioni della disciplina richiamata (c. 52).

Il **secondo criterio**, condiviso dall'Agenzia delle Entrate e da una corrente giurisprudenziale minoritaria, attiene al vincolo nell'interpretazione della legge previsto dall'art. 2 c. 50 DL 262/2006: "Per quanto non disposto dai c. da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al D.Lgs. 346/90, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001". Ciò significa che di fronte al tenore letterale non univoco l'Agenzia delle Entrate si sente investita del potere discrezionale di individuare un regime fiscale applicabile all'esito di una valutazione finalistica e di ratio incentrato sulla ricerca del maggior gettito possibile a vantaggio dell'erario.

Quadro normativo

Il regime dell'imposta sulle successioni e donazioni (TUS - D.Lgs. 346/90) ha subito sostanziali modificazioni (L. 342/2000). L'imposta è stata soppressa (L. 383/2001), e poi reintrodotta dopo alcuni anni (DL 262/2006 conv. in L. 286/2006) con ulteriori modificazioni (L. 296/2006). Per quanto oggetto del presente approfondimento, l'attuale disciplina può essere sintetizzata con le seguenti disposizioni:

Art. 8 c. 4 D.Lgs. 346/90:

Sancisce 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, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate all'art. 1, comma 4, e quelle registrate

gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59; 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. Per valore attuale delle donazioni anteriori si intende il valore dei beni e dei diritti donati alla data dell'apertura della successione, riferito alla piena proprietà' anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento.

Art. 2 c. 49 e 49 bis DL 262/2006:

Grado di parentela	Franchigia
Coniuge e parenti in linea retta	€1.000.000
Fratelli e sorelle	€100.000
Portatori di handicap grave ex L. 104/92	€1.500.000

Art. 2 c. 48 DL 262/2006:

“I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta di cui al comma 47 con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni: a) devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento; a-bis) devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento; b) devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento; c) devoluti a favore di altri soggetti: 8%”.

La prassi ministeriale

La posizione dell'Agenzia delle Entrate è espressa nella Circ. AE 22 gennaio 2008 n. 3/E. In particolare il comma 3.2.3 della richiamata circolare precisa: “A seguito delle modifiche introdotte dalla L. 342/2000, il disposto dell'art. 8 TUS, rimasto immutato nella sua formulazione, deve logicamente riferirsi **non** più alla **determinazione delle aliquote**, stabilite in misura proporzionale, bensì all'applicazione delle **franchigie**, posto che sotto tale profilo le modalità applicative previste nel precedente regime sono analoghe alle attuali. Nel silenzio dell'art. 8 c. 4 D.Lgs. 346/90 in merito determinazione della franchigia fruibile occorre chiarire se rilevano tutte le donazioni effettuate in vita dal de cuius, comprese quelle eventualmente poste in essere nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della L. 383/2001 che aveva abrogato l'imposta di successione) e il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore dell'attuale regime in materia di successioni) e, in particolare, se nel predetto computo debbono essere comprese anche le donazioni per le quali l'imposta sia stata assolta in base alle disposizioni vigenti razione temporis. Al riguardo, si ritiene che rilevino tutte le donazioni poste in essere dal de cuius, comprese quelle compiute nel periodo in cui l'imposta sulle successioni e donazioni era stata abrogata, in quanto anche durante tale periodo sussisteva pur sempre un regime impositivo, alternativo a quello abrogato, in virtù del quale per le donazioni e gli altri atti di liberalità erano dovute «...le imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso...», con le medesime aliquote previste per i corrispondenti atti a titolo oneroso, applicabili sul valore eccedente una franchigia di 350 milioni di lire, specificamente prevista per i predetti atti... ...Deve ritenersi altresì che nel computo della franchigia rilevano soltanto le donazioni pregresse per le quali, in base al regime vigente razione temporis, sia stata riconosciuta una

franchigia d'imposta che abbia assorbito, in tutto o in parte, l'imposta dovuta. Più precisamente, le donazioni pregresse rilevano nei limiti di valore relativamente al quale il beneficiario abbia fruito della franchigia. Detto valore deve essere poi attualizzato, avendo riguardo al valore normale dei beni e dei diritti alla data di apertura della successione del donante”.

L'interpretazione della Suprema Corte

La Corte di Cassazione (Cass. 20 ottobre 2020 n. 22738) ha consolidato il proprio orientamento in tema di **abrogazione** del **coacervo** (o cumulo) del “donatum” con il “relictum”. La corretta interpretazione dell'art. 8 c. 4 D.Lgs. 346/90 secondo la Suprema Corte prevede che le donazioni fatte in vita dal de cuius non hanno rilievo al fine di ridurre le franchigie riconosciute dalla legge in sede di liquidazione dell'imposta di successione. In specie è stato acclarato che l'istituto del coacervo non è compatibile con il nuovo sistema di tassazione delle successioni e delle donazioni. Il sistema di tassazione su base progressiva è venuto meno con l'introduzione, ad opera della L. 342/2000, di un sistema di tassazione basato su tre aliquote fisse e “proporzionali” (a prescindere dal valore imponibile), differenziate solo in funzione del legame di parentela intercorrente tra il disponente (de cuius/donante) e il destinatario della disposizione (erede/donatario), e una franchigia (generalizzata e unica per entrambi i tributi) esente da imposizione per i trasferimenti a favore dei soggetti con un grado di parentela vicino al donante. È evidente come, a seguito delle citate modifiche, sia venuta meno la ratio del coacervo, la cui operatività, quale **strumento con finalità antielusive**, era inscindibilmente connessa alla progressività delle aliquote del tributo sulle successioni e donazioni, avendo la specifica funzione di evitare l'aggravamento del sistema graduale mediante il ricorso a più atti di donazione con importi minori.

La Corte di Cassazione aveva già avuto modo di affermare l'irragionevolezza della tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria che “propugna la conservazione, nel tempo, di un istituto giuridico (il **coacervo**) in forza di un processo puramente ermeneutico allo scopo di supplire la lacuna legislativa creatasi nel susseguirsi delle discipline che ha riguardato l'imposta in oggetto”; e ciò perché tale tesi impatta “con la netta cesura operata dal legislatore nel sopprimere l'imposta in questione, per poi istituirne (così art. 2 c. 47 DL 262/2006) una nuova; non sic e 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”; e anzi – continua il collegio – proprio il fatto che l'accoglimento della soluzione adottata dall'Amministrazione finanziaria “comporterebbe un maggior **prelievo fiscale** all'esito di un'erosione di franchigia indotta da donazioni poste in essere (ottobre 2001/ottobre 2006) allorché l'imposta di successione non esisteva più (...) 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” (in questo senso Cass. 23 maggio 2018 n. 12779). Con tale principio è stato superato in modo definitivo un precedente orientamento (peraltro rimasto isolato) che aveva accolto acriticamente la soluzione prospettata dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui la norma che disciplina il coacervo nell'imposta sulle donazioni “non esclude le donazioni che erano fiscalmente irrilevanti perché poste in essere nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006. Una diversa interpretazione avrebbe l'effetto della reintroduzione di una esenzione che, oltre a non essere prevista dalla lettera della norma, non è sorretta da una autonoma ratio legis” (in questo senso Cass. 11 maggio 2017 n. 11677).

La richiamata recente ordinanza Cass. 20 ottobre 2020 n. 22738 per contro ha replicato quanto già in precedenza sancito dalla Suprema Corte (nel 2019, nel 2018 e nel 2016): una volta **eliminata** la **gradualità** dell'imposta in favore di un sistema ad aliquota fissa da applicare sul valore della quota di eredità o del legato e non sull'asse globale non vi è più ragione per dar luogo al coacervo. La previsione di cui all'art. 8 c. 4 D.Lgs. 346/90, prescrivente il coacervo del donatum con il relictum,

non era finalizzata 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. Visto che il “cumulo” non sortiva effetto impositivo del donatum, ma soltanto effetto determinativo dell'aliquota progressiva, il giudice delle leggi ha ritenuto logico e coerente l'implicita abrogazione dell'istituto del coacervo (in questo Cass. 15 gennaio 2019 n. 758; Cass. 19 dicembre 2018 n. 32830; Cass. 19 dicembre 2018 n. 32819; Cass. 23 maggio 2018 n. 12779; Cass. 16 dicembre 2016 n. 26050; Cass. 6 dicembre 2016 n. 24940).

Nulla di nuovo se si pensa che la Suprema Corte già con sentenza Cass. 21 maggio 2008 n. 12938 aveva sancito che “il cosiddetto coacervo (...) non è finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nella imposizione anche il *donatum*, ma stabilisce una forma di riunione fittizia dei beni donati alla massa ereditaria ai soli fini della **determinazione delle aliquote** da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti (...) in modo da assicurare la **progressività delle imposte**, in presenza di una successione *mortis causa* susseguente ad una o più donazioni. ”.

Si può quindi affermare senza timore di essere smentiti che la Corte di Cassazione dopo lo “svarione” preso nel 2017 ha elaborato la *communis opinio* in ordine al significato normativo da attribuire alla ratio antielusiva perseguita dall'istituto del coacervo. Viene stigmatizzata l'interpretazione avvalorante la mancata abrogazione del coacervo perché finirebbe con l'attribuire alle donazioni rilevanza fiscale (postuma) di erosione di una franchigia prevista su un'imposta in epoche in cui era inesistente mentre è ragionevole ritenere l'esclusione dal computo di tutte le donazioni anteriori all'anno 2006, che non sono tassabili perché effettuate nel periodo 2001-2006 in cui l'imposta sulle donazioni era stata abrogata. Altrettanto ragionevole è il non considerare ai fini della “nuova” imposta di successione le donazioni effettuate in epoca successiva all'anno 2006 perché l'attuale sistema non prevede più un'imposizione con aliquota graduale ma costante. “Non è pertanto qui in discussione il principio generale di **irretroattività** della norma impositiva quanto - se mai - quello di abrogazione implicita per incompatibilità applicativa di una disposizione per effetto della formale modificazione del regime impositivo di riferimento contenuto in un'altra disposizione; modificazione a seguito della quale la prima disposizione non ha più ragione, né modo, di operare” (così Cass. 6 dicembre 2016 n. 24940).

L'interpretazione della giurisprudenza di merito

CTP Milano Sez. IV 17 dicembre 2000 n. 2995

Condivide l'orientamento della S.C. secondo cui in tema di imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza dell'art. 69 L. 342/2000 deve ritenersi implicitamente abrogato l'art. 8 c. 4 D.Lgs. 346/90 che prevedeva il cumulo del donatum con il relictum al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse ma della **quota** di eredità o del **legato**.

CTP Milano Sez. XXI 29 dicembre 2017 n. 7163

La riforma dell'imposta sulle successioni operata dal DL 262/2006 ha comportato l'abrogazione dell'istituto del coacervo di cui all'art. 8 c. 4 D.Lgs. 346/90. Il coacervo, infatti, serviva a determinare l'importo dell'aliquota da applicare quando erano previste aliquote progressive "a scaglioni". Atteso che, invece, il DL 262/2006 ha previsto **aliquote fisse** per l'applicazione dell'imposta sulle successioni, l'istituto del **coacervo** deve ritenersi **implicitamente abrogato** data la sua incompatibilità applicativa con la disciplina dell'imposta sulle successioni oggi vigente.

In materia di imposta sulle successioni, la lettera e la ratio dell'art. 8 c. 4 D.Lgs. 346/90 erano inequivoci nel limitare la rilevanza del cumulo ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili. In tale contesto la L. 286/2006 ha rimodulato il regime di franchigia sull'imposta di successione e sulle donazioni, anche mediante abrogazione della disposizione che precludeva la fruizione della franchigia sulla prima imposta qualora già fatta valere, e fino alla concorrenza del valore di fruizione, sulla seconda. Nella specie ne consegue la **incompatibilità** del **cumulo** posto a base della maggiore imposta di cui all'avviso di liquidazione sottoposto a impugnazione.

In conclusione

Appare priva di pregio giuridico la tesi dell'Agenzia delle Entrate, sostenuta nella Circ. AE 22 gennaio 2008 n. 3/E, secondo cui il **cumulo** delle **donazioni** sarebbe ancora rilevante – anche, addirittura, con riguardo agli atti di donazioni posti in essere nel periodo compreso tra il mese di ottobre 2001 il mese di novembre 2006 – al fine sostanziale di colpire l'elusione impositiva effettuata tramite l'artificiosa dismissione frazionata del patrimonio attraverso donazioni in vita da parte del de cuius. L'imposta sulle successioni e donazioni è “sorvegliata”, contro possibili manovre elusive, dalla clausola generale antiabuso di cui all'art. 10-bis Statuto del contribuente, che è lo strumento da applicare laddove si dovesse ravvisare un preordinato frazionamento del patrimonio volto ad eludere l'applicazione della franchigia e resta ferma, in ogni caso, “la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di invocare l'inopponibilità a sé di atti comunque concretanti abuso del diritto” (così Cass. 23 maggio 2018 n. 12779).

Per **evitare** però che vengano irrogate le **sanzioni** per “**infedeltà** della **dichiarazione**” occorrerà sempre compilare il Quadro ES: “Donazioni e atti a titolo gratuito” con i dati necessari all'applicazione dell'istituto del coacervo (anche se abrogato). Non appena notificato l'avviso di liquidazione dall'Agenzia delle Entrate sarà necessario presentare ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale con la richiesta di annullamento parziale dell'avviso di liquidazione e con la richiesta di condanna dell'Agenzia delle Entrate alla restituzione della maggior imposta versata (*solve et rèpete*).

Utente: Nicolo cavalli
mementopiu.it - 01.10.2021