

Imposte indirette

## Abrogazione implicita dell'istituto del "coacervo"

I. Cassazione, Sez. trib., Sent. 16 dicembre 2016 (24 novembre 2016), n. 26050 - Pres. Chindemi - Rel. Stalla

*Imposte indirette - Imposta sulle successioni - Calcolo della franchigia - Istituto del coacervo - Inapplicabilità - Valore globale netto dell'asse ereditario - Valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari - Cumulabilità con l'asse ereditario - Esclusione*

**L'istituto del "coacervo", previsto dall'art. 8, comma 4, del D.Lgs. n. 346/1990, secondo cui il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari, essendo venuto meno il sistema impositivo mediante aliquote progressive, non può ritenersi comunque tuttora vigente al residuale fine di individuare la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta.**

### I

#### Svolgimento del giudizio

Gli eredi di P.M.A., deceduta il ..., propongono quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 47/24/10 del 21 aprile 2010, con la quale la Commissione tributaria regionale Lombardia ha ritenuto legittimi - in accoglimento degli appelli, riuniti, proposti dall'Agenzia delle entrate - gli avvisi di liquidazione notificati per il pagamento dell'imposta principale di successione derivante dalle due dichiarazioni da loro presentate.

In particolare, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che la maggior imposta richiesta dall'Amministrazione finanziaria fosse effettivamente dovuta, in ragione della permanente applicabilità alla successione in oggetto dell'istituto del coacervo tra *relictum* e *donatum*; così come già previsto dal D.Lgs. n. 346/1990, art. 8, comma 4, e ritenuto applicabile pur dopo l'introduzione della "nuova" imposta di successione di cui alla Legge n. 286/2006. Ciò con riguardo al valore delle donazioni effettuate dalla P., il 26 giugno 2006, a favore di taluni eredi.

L'Agenzia delle entrate non ha svolto attività difensiva in questa sede.

#### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del

D.L. n. 262/2006, art. 2, commi 47, 48, 50 e 52, conv. c.m. Legge n. 286/2006 e ss.mm., nonché D.Lgs. n. 346/1990, art. 8, comma 4; per avere la CTR ritenuto legittima la maggiorazione del valore complessivo dei beni devoluti ad alcuni eredi in ragione di un istituto (il cumulo, o coacervo, delle donazioni con i beni ereditari) non più applicabile, perché incompatibile con il nuovo regime dell'imposta di successione di cui alla Legge n. 286/2006, disciplinante la successione in oggetto.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione della Legge n. 212/2000, art. 3 e del principio di irretroattività delle norme tributarie; posto che, quand'anche si fosse ritenuto applicabile tale istituto, esso non avrebbe potuto riguardare, in forza appunto del principio di irretroattività, donazioni effettuate, come nel caso di specie, prima dell'entrata in vigore della Legge n. 286/2006 e, segnatamente, nel periodo (2001/2006) nel quale l'imposta sulle donazioni era stata soppressa.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 346/1990, art. 36. Per avere la Commissione tributaria regionale ravvisato la solidarietà passiva in capo agli eredi per la maggiore imposta accertata, nonostante che la nuova imposta sulle successioni fosse applicata sul valore della quota spettante al singolo erede in ragione del rapporto di parentela, e non sul valore globale dell'asse ereditario; con conseguente venir meno, per incompatibilità, della solidarietà passiva.

Con il quarto motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per mancata esposizione dei motivi di diritto posti a fondamento della decisione, ex art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4); per non avere la Commissione tributaria regionale argomentato - se non in maniera generica, apodittica ed apparente - sulle ragioni che deponevano a fondamento della soluzione giuridica prescelta.

2. Quest'ultimo motivo, di natura preliminare perché involgente un'ipotesi di radicale nullità della sentenza per violazione di norma procedurale, è infondato.

Va infatti considerato che la sentenza qui impugnata ha individuato in maniera chiara ed univoca le ragioni giuridiche del convincimento di applicabilità, anche alla successione in oggetto, dell'istituto del "coacervo" tra relicto e donato. Ciò è stato fatto in maniera sintetica e concisa, ma senza con ciò ingenerare dubbi di sorta sulla esatta individuazione (della quale i ricorrenti hanno del resto mostrato, nella formulazione degli altri motivi di ricorso, di aver avuto piena ed esauriente contezza) del percorso interpretativo recepito dal giudice regionale con riguardo alla successione di leggi nel tempo e, segnatamente, alla affermata relazione di compatibilità tra tale istituto e le caratteristiche fondamentali della nuova disciplina dell'imposta di successione di cui alla Legge n. 286/2006.

Ciò va ribadito anche con riguardo alle ulteriori e specifiche problematiche della disciplina applicabile alle donazioni antecedenti all'apertura della successione in questione, e della solidarietà passiva tra i coeredi.

3. È invece fondato - con effetto assorbente della seconda e terza censura - il primo motivo di ricorso.

L'istituto del "coacervo" era previsto dal D.Lgs. n. 346/1990, art. 8, comma 4, secondo cui: "Il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari (...); il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario. (...)".

Questa previsione doveva però - già prima della reintroduzione dell'imposta di registro con il D.L. n. 262/2006, conv. in Legge n. 286/2006, applicabile alla successione in esame ritenersi superata e svuotata di ogni contenuto e residua sfera di possibile applicabilità; ciò in ragione del fatto che il cumulo delle donazioni era espressamente limitato "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7"; vale a dire, delle aliquote progressive di cui alla tariffa

allegata al D.Lgs. n. 346/1990. Il sistema impositivo mediante aliquote progressive era tuttavia già venuto meno, ben prima dell'apertura della successione in oggetto, in forza della Legge n. 342/2000, art. 69, comma 1, lett. c) (recante aliquote fisse in ragione del grado di parentela).

Non mancano plurimi e convergenti precedenti giurisprudenziali di legittimità (Cass., nn. 29739/2008; 5972/2007; 8489/1997) secondo cui la previsione di cui al citato D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 4, - prescrivente il coacervo del *donatum* con il *relictum* - non era finalizzato 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.

Il sistema della "riunione fittizia", in altri termini, operava in funzione chiaramente antielusiva, così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all'imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita da parte del *de cuius*.

Ora, fermo restando che - come poc'anzi evidenziato - il "cumulo" non sortiva effetto impositivo del *donatum*, ma soltanto effetto determinativo dell'aliquota progressiva, si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata quest'ultima in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell'asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi fosse più spazio per dar luogo al coacervo. Né, una volta differenziate le aliquote di legge sulla base del criterio primario non dell'ammontare crescente del compendio ereditario ma del rapporto di parentela, poteva residuare alcuna *ratio* antielusiva. In tale situazione normativa sono poi sopravvenute la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni (Legge n. 383/2001) e la sua re-istituzione (D.L. n. 262/2006, conv. in Legge n. 286/2006). Disciplina, quest'ultima, che ha anche formalmente eliminato, abrogandola espressamente nell'art. 2, comma 52, la norma (D.Lgs. n. 346/1990, art. 7, commi da 1 a 2-*quater*) che costituiva, come detto, il riferimento e presupposto imprescindibile del citato art. 8, comma 4.

È vero che la disciplina qui applicabile (L. n. 286/2006, art. 2, comma 50) richiama, "per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54" le disposizioni del D.Lgs. n. 346/1990 "in quanto compatibili", ma le ragioni di incompatibilità del cumulo ex art. 8 cit. permangono e trovano conferma anche alla luce della disciplina della reintrodotta imposta di successione; applicata anch'essa secondo aliquote fisse sul valore complessivo dei beni devoluti a ciascun erede o legatario in ragione del rapporto di parentela.

Né può ritenersi che il cumulo *ex art. 8 cit.* sia tuttora vigente al residuale fine di individuare la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta.

Da un lato, la lettera e la *ratio* dell'art. 8, comma 4 erano inequivoche nel limitare la rilevanza del cumulo "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili", e non altrimenti (così come ritenuto anche dalla citata giurisprudenza di legittimità); dall'altro, la Legge n. 286/2006 ha rimodulato il regime di franchigia sull'imposta di successione e sulle donazioni (art. 2, comma 49), anche mediante abrogazione (comma 50 *cit.*) della disposizione (D.Lgs. n. 346/1990, art. 7, comma 2-*quater* come introdotto dalla Legge n. 342/2000, art. 69) che precludeva la fruizione della franchigia sulla prima imposta qualora già fatta valere, e fino alla concorrenza del valore di fruizione, sulla seconda.

Dal che si evince ulteriore e definitivo elemento di incompatibilità del cumulo posto a base della maggiore imposta di cui agli avvisi di liquidazione in oggetto.

La sentenza impugnata va pertanto cassata in relazione al motivo accolto.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito *ex art. 384 c.p.c.* mediante accoglimento dei ricorsi introduttivi dei contribuenti.

Le spese di legittimità e merito vengono compensate, in ragione della relativa novità della specifica questione interpretativa.

### P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il quarto motivo di ricorso;
- accoglie il primo motivo, con assorbimento del secondo e del terzo;
- cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi dei contribuenti;
- compensa le spese di legittimità e merito.

## II. Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 dicembre 2016 (24 novembre 2016), n. 24940 - Pres. Chindemi - Rel. Stalla

*Imposte indirette - Imposta sulle successioni - Soppressione dell'aliquota progressiva - Istituto del coacervo - Abrogazione implicita*

**In tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva, in forza dell'art. 69 della Legge n. 342/2000, deve ritenersi implicitamente abrogato l'art. 8, comma 4, del D.Lgs. n. 346/1990, 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.**

## II

### Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 199/65/09 del 3 dicembre 2009 con la quale la Commissione tributaria regionale Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto in parte illegittimo l'avviso di liquidazione di imposta principale di successione notificato agli eredi di M.C.L., deceduto il (*omissis*).

La Commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto infondata la pretesa dell'Amministrazione finanziaria di inserire nella base imponibile della successione anche il valore delle donazioni immobiliari eseguite in vita dal *de cuius*, posto che il coacervo di *relictum* e *donatum*, già previsto dal D.Lgs. n. 346/1990, art. 8, comma 4, doveva ritenersi implicitamente abrogato dalla Legge n. 342/2000 che aveva modificato la

disciplina della precedente imposta di successione mediante eliminazione delle aliquote progressive, ed introduzione di un'aliquota unica con franchigia.

Resistono con controricorso gli eredi M.C.

### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate lamenta violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 346/1990, art. 4 in combinato disposto con l'art. 11 preleggi, Legge n. 212/2000, art. 3, Legge n. 286/2006, art. 2 e segg. e Legge n. 342/2000, art. 69 e segg. Per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente affermato l'abrogazione implicita del regime del coacervo di *relictum* e *donatum ex art. 8 cit.*, nonostante la irretroattività della norma fiscale abrogativa, ed il fatto che la disciplina abrogatrice poi formalmente intervenuta con la Legge n. 286/2006 non fosse qui applicabile, in quanto successiva tanto all'apertura della successione

(*omissis*) quanto alla stessa notificazione dell'avviso di liquidazione (31 dicembre 2004).

Con il secondo motivo di ricorso si deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. (ultrapetizione). Per avere la Commissione tributaria regionale rigettato l'appello sull'assunto dell'avvenuta abrogazione, da parte della Legge n. 286/2006, dell'istituto del coacervo di cui alla D.Lgs. n. 346/1990; nonostante che questo profilo non fosse stato dedotto dai contribuenti, i quali si erano limitati ad eccepirne l'inapplicabilità in forza di una disposizione diversa, costituita Legge n. 342/2000, art. 69, comma 1, lett. c).

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta - *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 5 insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso del giudizio; per non avere il giudice di appello congruamente motivato sul criterio di determinazione dell'imposta adottato dall'avviso di liquidazione impugnato; segnatamente sotto il profilo della mancanza, nella specie, di duplicazione d'imposta tra successione e donazione.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce violazione dell'art. 112 c.p.c.; per non avere la Commissione tributaria regionale statuito alcunché sul motivo di appello concernente la nullità della sentenza di primo grado per carenza di motivazione.

Con il quinto motivo di ricorso si lamenta violazione dell'art. 112 c.p.c. sotto il profilo dell'omessa pronuncia sul motivo di appello in punto asserita violazione della Legge n. 212/2000, art. 7 posto che l'atto impositivo era comprensivo di un chiaro prospetto di liquidazione e di un modello di versamento; risultando pertanto idoneo al raggiungimento dello scopo.

2. Il secondo, quarto e quinto motivo di ricorso - suscettibili di trattazione preliminare, in quanto involgenti un'asserita causa di nullità della sentenza per violazione di ordine procedurale - sono infondati.

In primo luogo va considerato che, contrariamente a quanto ritenuto dall'Agenzia delle entrate (secondo motivo), la statuizione di appello non si è basata su "provvedimenti più ampi di quelli richiesti o con effetti più ampi rispetto a quelli prospettati nella domanda"; né ha arbitrariamente posto a fondamento della decisione la considerazione di "fatti" non dedotti dalle parti. Al contrario, la Commissione tributaria regionale si è mantenuta entro i limiti tanto del *petitum* (annullamento dell'avviso di liquidazione nella parte in cui determinava la base imponibile mediante coacervo degli immobili donati in vita dal *de cuius*), quanto della *causa petendi* (intervenuto superamento normativo di tale coacervo, come già previsto dal D.Lgs. n. 346/1990, art. 8, comma 4<sup>^</sup>). Su tale premessa, l'infondatezza della censura sul punto deriva dal fatto

che la decisione in esame è dipesa da una determinata ricostruzione del dato normativo, nella successione delle leggi nel tempo; con la conseguenza che non di superamento dei limiti della domanda si è trattato, e nemmeno di immutazione officiosa dei termini fattuali della controversia, quanto di mera ricostruzione giuridica della fattispecie; di per sé avulsa dal potere dispositivo delle parti, ed invece demandata all'esercizio di un potere-dovere giudiziale.

In secondo luogo, non si ritiene che la Commissione tributaria regionale sia incorsa in omessa pronuncia con riguardo ai motivi di appello involgenti la nullità della sentenza di primo grado o dell'atto impositivo (quarto motivo di ricorso). Sulla base della motivazione resa in appello, va infatti considerato che non di omessa pronuncia si è trattato, bensì di rigetto implicito di tale motivo di gravame. La Commissione tributaria regionale ha infatti ritenuto di recepire il decisum del primo giudice; ma ciò non all'esito di un *pedissequo* ed acritico recepimento del ragionamento già fatto proprio dalla Commissione tributaria provinciale (la quale, del resto, aveva accolto il ricorso per una ragione differente, costituita dal difetto di chiarezza ed intelligibilità dell'atto impositivo), bensì sulla base di un'autonoma rielaborazione del problema alla luce di una determinata ricostruzione giuridica ed interpretativa della fattispecie (resa appunto peculiare, come detto, dal succedersi di interventi legislativi di riforma). In definitiva, l'adozione da parte della Commissione tributaria regionale di una *ratio decidendi* diversa, e ben più articolata di quella fatta propria dal giudice di primo grado, ha determinato il superamento del tenore motivazionale della Commissione tributaria provinciale (e dei suoi eventuali vizi), con la formazione di una pronuncia che, ferma restando l'identità di decisione, si è retta su una motivazione di natura tipicamente sostitutiva.

In terzo luogo, la circostanza che la Commissione tributaria regionale sia entrata nel merito della pretesa impositiva, implica l'implicita valutazione di validità formale e motivazionale dell'atto impositivo in quanto tale; con superamento della censura (quinto motivo di ricorso) sul punto.

3. Infondati sono anche il primo ed il terzo motivo di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria in quanto entrambi incentrati - sotto il profilo vuoi della violazione normativa, vuoi della carenza motivazionale del giudice di appello - sul superamento dell'istituto del coacervo di *relictum* e *donatum ex art.* 8, comma 4, cit. La decisione della Commissione tributaria regionale non merita censura sotto nessuno dei profili dedotti. È vero che, nella formulazione in vigore al momento dell'apertura della successione in oggetto, D.Lgs. n. 346/

1990, art. 8, comma 4 prevedeva espressamente tale istituto: “Il valore globale netto dell’asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell’art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari (...); il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario. (...)”. Questa previsione doveva però, già all’epoca, ritenersi superata, e svuotata di ogni contenuto e residua sfera di possibile applicabilità, in ragione del fatto che il cumulo delle donazioni era espressamente limitato “ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell’art. 7”; vale a dire, delle aliquote progressive di cui alla tariffa allegata al D.Lgs. n. 346/1990. Il sistema impositivo mediante aliquote progressive era tuttavia già venuto meno, prima dell’apertura della successione in oggetto, in forza della Legge n. 342/2000, art. 69, comma 1, lett. c) (recante aliquote fisse in ragione del grado di parentela).

Non mancano plurimi e convergenti precedenti giurisprudenziali di legittimità (Cass., nn. 29739/08; 5972/07; 8489/97) secondo cui la previsione di cui al citato D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 4, - prescrivente il coacervo (o cumulo) del *donatum* con il *relictum* - non era finalizzato 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. Il sistema della riunione fittizia, in altri termini, operava in funzione antielusiva, così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all’imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita.

Ora, fermo restando che - come poc’anzi evidenziato - il cumulo non sortiva effetto impositivo del *donatum*, ma soltanto effetto determinativo dell’aliquota progressiva, si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata quest’ultima in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell’asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi fosse più spazio per dar luogo

al coacervo. Né, una volta differenziate le aliquote di legge sulla base del criterio primario non dell’ammontare crescente del compendio ereditario ma del rapporto di parentela, poteva residuare alcuna *ratio* antielusiva. Deve dunque ritenersi che, anche prima della formale abrogazione del D.Lgs. n. 346/1990, art. 7 (comma 12-*quater*) e ss.mm. da parte della Legge n. 286 del 2006, art. 2, comma 50 il disposto dell’art. 8, comma 4 in esame trovasse - a seguito ed in forza della menzionata modificazione, da parte della Legge n. 342/2000, della norma di riferimento sostanziale di cui all’art. 7 medesimo - insuperabile limite di compatibilità.

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.

E lo stesso criterio di imposizione adottato nell’avviso di liquidazione qui opposto (ricostruito in controricorso, pagg. 10 e 11) denota la forzatura indotta da una diversa interpretazione di legge; posto che, con esso, il cumulo del donato ha costituito direttamente ed immediatamente la base imponibile della successione (sebbene con la nuova aliquota fissa del 4%) non potendo più costituire, come sarebbe dovuto accadere in applicazione della lettera e della *ratio* del combinato disposto degli artt. 7 ed 8 cit. prima vigente, mero criterio contabile funzionale esclusivamente alla individuazione della aliquota progressiva incidente sul solo relitto.

Ne segue il rigetto del ricorso, con compensazione delle spese di lite stante la novità della specifica questione interpretativa.

**P.Q.M.**

La Corte:

- rigetta il ricorso;
- compensa le spese.

## Il cumulo delle donazioni precedenti non si applica al calcolo della franchigia ai fini dell'imposta di successione

di Marco Snichelotto (\*) e Vita Pozzi (\*\*)

L'art. 8, comma 4, del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, che prevede il meccanismo del coacervo tra donatum e relictum, ossia il cumulo ai fini del calcolo dell'imposta di tutte le donazioni fatte in vita con quanto eventualmente poi trasferito per successione, è applicabile per espressa previsione normativa "ai soli fini della determinazione delle aliquote". Tale disposizione trovava la propria ratio nel sistema previgente di aliquote progressive, sistema che però è stato abbandonato in forza della Legge n. 342/2000, che aveva introdotto un regime di aliquote fisse in ragione del grado di parentela con imposta da calcolarsi sull'importo eccedente una soglia di esenzione, "la c.d. franchigia". La Corte di cassazione interviene sul punto con le sentenze nn. 24940/2016 e 26050/2016, nelle quali afferma il principio secondo cui, in assenza di una specifica previsione normativa, l'istituto del coacervo non può operare ai fini del calcolo della franchigia da calcolarsi in sede di applicazione dell'imposta di successione.

L'art. 8, comma 4, del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, che prevede il meccanismo del coacervo tra *donatum* e *relictum*, ossia il cumulo ai fini del calcolo dell'imposta di tutte le donazioni fatte in vita con quanto eventualmente poi trasferito per successione, è applicabile per espressa previsione normativa "ai soli fini della determinazione delle aliquote".

Tale disposizione trovava la propria ratio nel sistema previgente di aliquote progressive, sistema che però è stato abbandonato in forza della Legge n. 342/2000 che aveva introdotto un regime di aliquote fisse in ragione del grado di parentela con imposta da calcolarsi sull'importo eccedente una soglia di esenzione ("la c.d. franchigia").

Regime sostanzialmente analogo a quello attuale. A seguito di tale variazione il meccanismo del cumulo non aveva più alcun senso con riferimento alla determinazione dell'aliquota, ma il disposto letterale dell'art. 8, comma 4, non è mai mutato.

Si poneva quindi il dubbio di quale fosse la portata di tale disposizione in un sistema con aliquote fisse.

L'Agenzia delle entrate, la dottrina ed il Notariato si sono espressi con tesi differenti.

Oggi la Corte di cassazione interviene sul punto con due interventi giurisprudenziali nei quali afferma, in sintesi, l'abrogazione implicita della norma.

Le sentenze offrono lo spunto per alcune riflessioni su di un tema, quello del coacervo, oggetto di diversi dubbi interpretativi.

### L'imposta di successione e donazione: sintesi dell'evoluzione normativa

L'art. 7 del D.Lgs. n. 346/1990 - che disciplina l'imposta di successione e donazione - prevedeva nella sua versione originaria delle aliquote progressive indicate nella tariffa allegata al citato Decreto legislativo.

Per le devoluzioni a favore del coniuge o dei parenti in linea retta tali aliquote andavano da un minimo di zero, per patrimoni fino a 120 milioni di lire, ad un massimo del 27% per la quota di patrimonio superiore a 3.000 milioni di lire. Per le devoluzioni a favore di altri soggetti l'imposta di cui sopra era maggiorata dell'importo risultante dalle aliquote indicate nella colonna b) dell'allora vigente tariffa.

Esisteva quindi anche in tale originario regime una zona di imposizione nulla, derivante, non tanto, com'è oggi, dall'applicazione di una

(\*) Dottore Commercialista in Vicenza, Unifid Trusts

(\*\*) Dottore Commercialista in Verona, Unistudio

franchigia più o meno ampia, ma dal fatto che era prevista un'aliquota zero per le devoluzioni successorie o liberali di minore entità.

Al fine di evitare comportamenti abusivi il legislatore aveva previsto rispettivamente all'art. 8 per le devoluzioni successorie e all'art. 57 per le devoluzioni liberali, il meccanismo del coacervo il quale imponeva, ai fini della determinazione dell'aliquota da applicare, di considerare anche le donazioni precedentemente effettuate a favore del medesimo avente causa. La norma aveva quindi una funzione apertamente antielusiva tendente ad evitare che il contribuente potesse attraverso successive devoluzioni liberali di importo ridotto fruire di un'aliquota più bassa (e al limite nulla) rispetto a quella propriamente applicabile all'intera ricchezza devoluta.

All'inizio del nuovo secolo l'art. 69, comma 1, lett. c), della Legge n. 342/2000, ha modificato il sistema impositivo del tributo sulle successioni e donazioni prevedendo delle aliquote fisse in relazione al grado di parentela (1) e introducendo per la prima volta una franchigia generalizzata di 350 milioni di lire.

In tale mutato contesto il legislatore aveva provveduto a modificare l'art. 7 del D.Lgs. n. 346/1990 introducendo al comma 2-*quater* una specifica disposizione che mirava ad evitare che uno stesso soggetto potesse godere più volte della franchigia.

Il disposto dell'art. 8 diversamente non veniva modificato mantenendo in vigore l'inciso "ai soli fini della determinazione delle aliquote" di cui oggi si discute.

Con riferimento all'applicazione dell'imposta alle donazioni il medesimo art. 69, comma 1, alla lett. q), prevedeva la soppressione dall'art. 57 del D.Lgs. n. 346/1990 delle parole "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a

norma dell'art. 56", venendosi così a creare una strana divergenza tra il disposto dell'art. 8 e dell'art. 57 che, avendo la medesima finalità, originariamente erano tra loro di identico tenore letterale.

In un contesto normativo così mutato non era mancato qualche dubbio circa la sopravvivenza dell'istituto del coacervo così come originariamente pensato dal legislatore (2); tuttavia l'introduzione del comma 2-*quater* di cui sopra e la presenza di una franchigia generalizzata hanno indotto i commentatori a ritenere che l'istituto del coacervo continuasse ad operare con la mutata funzione di evitare la moltiplicazione delle franchigie, non avendo più alcun senso il riferimento alla determinazione delle aliquote, essendo divenute queste fisse.

L'art. 13 della Legge n. 383/2001 aveva successivamente soppresso l'imposta sulle successioni e modificato il meccanismo di tassazione delle donazioni e delle altre liberalità. Dal momento di entrata in vigore di tali nuove disposizioni fino alla reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni ad opera del D.L. 262/2006 le norme sul coacervo erano rimaste di fatto inoperanti.

Il comma 47 dell'art. 2 del D.L. n. 262/2006, come modificato in sede di conversione (Legge n. 286/2006), ha istituito la nuova "imposta sulle successioni e donazioni, sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione" (3), rimandando per quanto riguarda i meccanismi applicativi al disposto D.Lgs. n. 346/1990 e determinando la reviviscenza normativa del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni nel testo vigente al 24 ottobre 2001.

Il successivo comma 52 del medesimo D.L. n. 262/2006 ha abrogato i commi da 1 a 2-*quater*

(1) L'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore della quota di eredità o del legato: a) 4% nei confronti del coniuge e dei parenti in linea retta; b) 6% nei confronti degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado; c) 8% nei confronti degli altri soggetti.

(2) Si veda U. Friedmann, "Il coacervo nelle donazioni e nelle successioni", *Analisi interpretative e novità della circolare n. 3/E/2008 dell'Agenzia delle entrate*, Atti del Convegno tenutosi a Roma il primo marzo 2008, Fondazione notariato.

(3) Le aliquote e le franchigie vigenti sono: a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4%; a-*bis*) devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6%; 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%; c) devoluti a favore di altri soggetti: 8%.

dell'art. 7, come novellato dalla Legge n. 342/2000, eliminando così dal testo normativo l'unico esplicito riferimento al coacervo tra *donatum* e *relictum* ai fini della erosione della franchigia che era contenuto nel comma 2-*quater* dell'art. 7 del Testo Unico.

Ancora una volta l'art. 8, comma 4, non subiva modifiche, nonostante il riferimento alla determinazione delle aliquote fosse ormai anacronistico.

Da tale momento si apre un vivo dibattito sulla applicabilità dell'istituto del coacervo specialmente in ipotesi di applicazione dell'imposta ai patrimoni caduti in successione, stante il non chiaro disposto dell'art. 8, comma 4, ma anche dell'art. 57 del medesimo D.Lgs. n. 346/1990.

Negli anni seguenti per interpretare la disciplina del coacervo la dottrina e l'Amministrazione finanziaria si sono distaccate dal tenore letterale delle disposizioni alla ricerca di un'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata. Sul punto era inoltre intervenuta, una decina d'anni fa, la Corte di cassazione (4) per affermare che "la riunione fittizia, al valore globale netto dell'asse ereditario, di quello attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto a eredi e legatari, è disposta dalla legge (D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 4) [...] allo scopo, e soltanto allo scopo, di determinare l'aliquota applicabile al *relictum*, non certo al fine di comprendere nella base imponibile e sottoporre ad imposizione anche il *donatum*".

Tali sentenze hanno avuto l'effetto di chiarire quale fosse la reale funzione dell'inciso "ai soli fini della determinazione delle aliquote" originariamente contenuto sia nell'art. 8 che nell'art. 57 del D.Lgs. n. 346/1990.

Evidentemente infatti, quando la norma prevede che il valore globale netto sia maggiorato delle

donazioni precedentemente intercorse tra i medesimi dante causa e avente causa, è necessario che poi spieghi a quali fini viene disposta tale maggiorazione perché altrimenti i dubbi interpretativi si moltiplicano.

Si moltiplicano, ovviamente, quando nell'art. 8, comma 4, si trova ancora oggi scritto che la funzione del coacervo è limitata alla determinazione delle aliquote, posto che le aliquote progressive sono state abolite ormai 16 anni fa. Tuttavia non si diradano molto neppure laddove l'art. 57 prevede ai fini dell'applicazione dell'imposta agli atti di donazione che il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della devoluzione sia maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario, senza poi più spiegare a quali fini operare tale maggiorazione (5).

Oggi con le sentenze in esame la Cassazione torna sul tema del coacervo ai fini dell'applicazione dell'imposta alle successioni, affermando che l'art. 8, comma 4, deve intendersi implicitamente abrogato ad opera della Legge n. 342/2000; l'istituto del coacervo, in ipotesi di applicazione dell'imposta alle successioni, non dovrebbe quindi più operare.

### La tesi dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate è intervenuta, in modo organico, sul tema con la C.M. n. 3/E del 22 gennaio 2008, punto 3.2.3 (6).

In particolare, l'Amministrazione finanziaria afferma che, ai soli fini dell'applicazione della franchigia, sulla quota devoluta all'erede o al legatario si deve tener conto del valore delle donazioni in vita fatte dal *de cuius* a favore dello stesso erede o legatario.

(4) Cass. n. 29739/2008, n. 5972/2007.

(5) Pur ritenendo preferibile un'interpretazione sistematica della disposizione in esame anche G. Rizzi dà conto dell'opinione di chi ha "al riguardo osservato come l'art. 57, D.Lgs. n. 346/1990, che disciplina il coacervo, fosse strettamente connesso e funzionale alle disposizioni di cui all'art. 56, commi 1, 2, 3, del medesimo D.Lgs. n. 346/1990, come confermato anche dal richiamo in esso contenuto all'art. 56, secondo comma, per cui avendo l'art. 2, comma 52, della Legge n. 286/2006 espressamente abrogato l'art. 56 suddetto commi da 1 a 3, deve con ciò ritenersi tacitamente abrogato anche l'art. 57 di cui trattasi. [...] Appare, peraltro,

preferibile l'opinione di chi ritiene applicabile anche alla nuova imposta il coacervo, ovviamente con quella più limitata funzione, di "limite alla franchigia", che è venuto ad assumere a seguito delle modifiche già introdotte dalla Legge n. 342/1990", "Il nuovo regime fiscale delle successioni e delle donazioni dopo la Legge 24 novembre 2006, n. 286 (in vigore dal 29 novembre 2006) e la Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (in vigore dal 1° gennaio 2007)", *Guida Operativa*, Studio notarile Rizzi.

(6) Esistono risalenti interventi di prassi sulla questione: R.M. n. 82/E/1997, R.M. 29 novembre 1974, prot. 321085, R.M. 28 maggio 1985, prot. 281498.



Rilevano 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.

In sostanza, secondo l'Agenzia delle Entrate, il coacervo deve ritenersi ancora in vigore con la sola funzione di evitare che si possa fruire più volte della franchigia di esenzione.

Si precisa che l'art. 8, comma 4, non ha lo scopo di attrarre a tassazione i beni donati in vita dal defunto, i quali devono essere comunque esclusi dalla determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione.

Il coacervo tra *donatum* e *relictum* emerge solo per definire la franchigia a disposizione di ciascun erede e legatario senza sommare, alla base imponibile dell'imposta di successione, la base imponibile dell'imposta di donazione (7). Buona parte della dottrina ritiene non corrette le conclusioni alle quali è giunta l'Agenzia delle entrate.

In proposito non si ritiene che possa riferirsi ad alcun ragionamento logico attribuire alla dizione della norma "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7" il significato di "ai soli fini del calcolo delle franchigie".

Del resto, poiché il sistema delle franchigie vige solo per i discendenti e il coniuge, non può trovare alcun fondamento la norma in esame nell'ipotesi in cui vi siano eredi che abbiano rapporti diversi di parentela con il *de cuius* o anche estranei, ponendo non pochi dubbi di legittimità costituzionale, per effetto di una disparità di trattamento tra i vari soggetti obbligati al pagamento, in quanto la disposizione varrebbe solo per coloro che usufruiscono di franchigie e non per gli altri eredi.

Ma, soprattutto, viene del tutto disatteso il rispetto della gerarchia delle fonti del diritto, considerato che una disposizione di grado inferiore, quale è una circolare amministrativa, non può di fatto modificare una norma di legge, la quale può essere abrogata (*rectius* modificata) solo "da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore" (art. 15 delle preleggi) (8). Ad ogni modo, la tesi dell'Agenzia delle entrate si pone in contrasto con i principi espressi dai recenti interventi della Corte, che considerano abrogato, e quindi non operante, il coacervo in ipotesi di imposta di successione.

In relazione al coacervo concernente l'imposta di donazione la circolare n. 3/E/2008 afferma che ai soli fini della fruizione delle franchigie rileva la disposizione dell'art. 57, comma 1, a prescindere dal periodo nel quale sono stati stipulati gli atti di donazione.

Pertanto, secondo l'Amministrazione finanziaria, dovrebbero rilevare, oltre alle donazioni effettuate dal 29 novembre 2006 (9), anche:

- le donazioni compiute nel periodo in cui l'imposta sulle successioni e donazioni era stata abrogata;

- le donazioni anteriori a questo periodo (10).

È da evidenziare altresì che, pure secondo l'Agenzia delle entrate, per le donazioni, come per le successioni, la riunione delle precedenti donazioni opera ai soli fini dell'applicazione delle franchigie e non anche per la determinazione della base imponibile alla quale commisurare l'imposta.

Per giungere a tale interpretazione assolutamente condivisa da prassi, giurisprudenza e dottrina è tuttavia necessario un piccolo sforzo

(7) Si evidenzia come, nella sentenza n. 24940/2016, l'Amministrazione finanziaria aveva inserito nella base imponibile dell'imposta di successione anche il valore delle donazioni immobiliari eseguite in vita dal *de cuius* in contrasto con quanto affermato dalla circolare n. 3/E/2008.

(8) D. Montemurno, "Alcuni suggerimenti modificativi della legge sull'imposta di successione", in *il fisco*, n. 7/2015.

(9) Data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 262/2006.

(10) Le motivazioni in base alle quali la dottrina (G. Rebecca, "Il coacervo delle donazioni", in *il fisco*, n. 31/2013) ritiene errata

l'interpretazione ministeriale sono le seguenti:- deve operare il principio di irretroattività sancito dallo Statuto del contribuente;- nel periodo dal 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006 non esisteva un'imposta sulle donazioni per cui una donazione eventualmente intervenuta in quel periodo non può considerarsi successivamente fiscalmente rilevante, visto che non lo era nemmeno in quel momento;- la previsione normativa secondo la quale "è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni" sta a significare che si tratta di un'imposta nuova ed è difficile ritenere che ai fini del coacervo rilevino donazioni poste in essere anteriormente alla sua entrata in vigore.

interpretativo. Infatti, se, come più volte ribadito, la storica sopravvivenza della locuzione “ai soli fini della determinazione delle aliquote” nell’ambito dell’art. 8, comma 4 cit. crea qualche legittimo sconcerto circa la funzione della norma, ma di fatto rende chiaro che la funzione del coacervo non è quella di aumentare la base imponibile bensì di fare qualcos’altro, il fatto che nell’art. 57, comma 1, cit., non vi sia più alcuna indicazione di quale sia la finalità del coacervo lascia aperto il dubbio che la maggiorazione del valore globale netto debba operare anche ai fini della determinazione della base imponibile e non solo ai fini della determinazione della franchigia, il che porterebbe ad evidenti effetti incostituzionali scongiurati solo attraverso l’interpretazione sistematica di prassi, giurisprudenza e dottrina di cui si è appena riferito.

### Il Consiglio Nazionale del Notariato

Anche il Consiglio Nazionale del Notariato, con lo studio n. 168-2006/T (prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni), ha affrontato la questione del coacervo. Secondo il Notariato, la tesi dell’Amministrazione finanziaria, per cui le donazioni fatte in vita erodono la franchigia, non appare condivisibile, in quanto la norma di cui all’ultimo comma dell’art. 8 era finalizzata alla applicazione, al reale attivo ereditario, di una maggiore aliquota risultante dalla riunione fittizia delle donazioni fatte in vita.

Venuta meno la progressività delle aliquote ed abrogata la disposizione dell’art. 7, viene chiaramente meno il senso e la *ratio* della norma del coacervo tra *donatum* e *relictum*.

Si creerebbe tuttavia una disparità di trattamento tra l’imposta di successione e l’imposta di donazione dove il coacervo continuerebbe ad operare.

Sul punto lo studio del 2006 evidenzia come “una interpretazione sistematica delle norme porterebbe con ogni probabilità a un vizio di costituzionalità per difetto di ragionevolezza o quantomeno di parità di trattamento rispetto a quanto dispone l’art. 57 in tema di donazioni e

quindi occorrerà grande prudenza nell’accettare le suddette tesi senza avere prima atteso una precisa pronuncia dell’Amministrazione finanziaria al riguardo. Pertanto, il pratico del diritto non potrà esimersi dall’indicare ai propri clienti la vischiosità della situazione che deriva dalle modifiche normative ed attenersi a quella che riterrà la interpretazione più tuzioristica nei confronti del proprio cliente”.

### I recenti casi affrontati dalla Cassazione

Nella sentenza n. 24940 del 6 dicembre 2016 l’Agenzia delle entrate propone ricorso per Cassazione contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia che, a conferma della decisione dei giudici di prime cure, aveva ritenuto illegittimo l’avviso di liquidazione relativo all’imposta di successione.

La successione si era aperta il 22 luglio 2001.

La CTR aveva ritenuto infondata la pretesa dell’Amministrazione finanziaria di inserire nella base imponibile della successione anche il valore delle donazioni immobiliari eseguite in vita dal *de cuius*, posto che il coacervo di *relictum* e *donatum*, previsto dall’art. 8, comma 4, doveva ritenersi implicitamente abrogato dalla Legge n. 342/2000, che aveva modificato la disciplina della precedente imposta di successione mediante eliminazione delle aliquote progressive ed introduzione di aliquote fisse con franchigia.

La Corte di cassazione rigetta il ricorso e conferma quanto affermato dalla CTR.

In particolare, l’art. 8, comma 4, citato prevede che “il valore globale netto dell’asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell’art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari [...]. Il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario”.

Secondo la Corte di cassazione la norma doveva, già all’epoca (nel 2001), considerarsi superata e priva di contenuto, poiché il coacervo tra

*donatum* e *relictum* era posto in essere solo ai fini della determinazione dell'aliquota progressiva da applicare e tali aliquote, anche prima della formale abrogazione avvenuta ad opera dell'art. 2, comma 52, D.L. n. 262/2006, erano state superate dalla modifica apportata dalla Legge n. 342/2000.

Si verifica quindi "un'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".

In particolare, afferma la Cassazione, il coacervo del *donatum* con il *relictum* non era finalizzato 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.

Il sistema della "riunione fittizia" operava in funzione antielusiva così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all'imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita. Peraltro, anche precedenti interventi della Cassazione avevano confermato tale principio. Nella sentenza n. 8489/1997 si afferma che la base imponibile è costituita dal solo *relictum* mentre l'aliquota da applicare è quella corrispondente alla somma del *relictum* e del *donatum*.

La successiva sentenza n. 5972/2007 stabilisce che l'art. 8, comma 4 prevede una forma di "riunione fittizia" dei beni donati alla massa ereditaria allo scopo di evitare che il *de cuius* possa eludere la progressività dell'imposta procedendo in vita ad una serie di donazioni ai futuri eredi o legatari.

Detta "riunione fittizia" ha il solo fine di determinare le aliquote da applicare e non si traduce in un cumulo finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nella imposizione anche il *donatum*. Con riferimento alla sentenza n. 24940/2016 occorre tuttavia osservare che la successione di cui si discute si è aperta in un momento nel quale,

pur essendo vigente il nuovo regime di tassazione basato su aliquote fisse in ragione del grado di parentela e una franchigia generalizzata di 350 milioni di lire, introdotto a partire dal 10 dicembre 2000 dalla Legge n. 342/2000, era allora vigente il comma 2-*quater* dell'art. 7, il quale prevedeva che la franchigia non si potesse far valere in sede di successione qualora il beneficiario del patrimonio relitto si fosse già avvalso della franchigia prevista dall'art. 56 per le donazioni operate in vita dal medesimo dante causa. La sentenza in commento non dà conto di tale considerazione probabilmente perché nel caso specifico le donazioni precedentemente effettuate dal *de cuius* erano avvenute prima del 10 dicembre 2000 e pertanto non avevano comportato erosione della franchigia.

Viene quindi naturale chiedersi come si sarebbe comportato il giudice se le donazioni fossero intervenute nel periodo intercorrente tra il 10 dicembre 2000 e il 21 luglio 2001, data di apertura della successione. Verosimilmente in tal caso il giudice avrebbe applicato il disposto dell'art. 7, comma 2-*quater*, del D.Lgs. n. 346/1990, concludendo per l'avvenuta consumazione totale o parziale della franchigia prima della apertura della successione.

Sullo stesso filone interpretativo si pone il secondo intervento della Corte di cassazione del 16 dicembre 2016, sentenza n. 26050.

Nel caso di specie la successione si apre il 14 aprile 2007, successivamente quindi alla reviviscenza dell'imposta di successione e donazione ad opera (nella sua versione definitiva) della Legge n. 286/2006 e successivamente all'abrogazione del comma 2-*quater* dell'art. 7 del D.Lgs. n. 346/1990 di cui si è sopra discusso.

In tale caso gli eredi propongono ricorso per Cassazione contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia che aveva accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate ritenendo applicabile alla successione in oggetto l'istituto del coacervo ai sensi dell'art. 8, comma 4, del D.Lgs. n. 346/1990 in relazione ad alcune donazioni effettuate dal *de cuius* in data 26 giugno 2006 e quindi prima della istituzione della nuova imposta sulle

successioni e donazioni avvenuta in data 3 ottobre 2006.

Il contribuente introduce vari elementi di doglianza rispetto a tale comportamento dell'Amministrazione finanziaria, denunciando, anzitutto, l'errata applicazione dell'istituto del coacervo, ma anche la violazione del principio di irretroattività delle norme tributarie, "posto che quand'anche si fosse ritenuto applicabile tale istituto, esso non avrebbe potuto riguardare, in forza appunto del principio di irretroattività, donazioni effettuate, come nel caso di specie, prima dell'entrata in vigore della Legge n. 286/2006 e, segnatamente, nel periodo (2001/2006) nel quale l'imposta sulle donazioni era stata soppressa".

La Corte si limita tuttavia ad analizzare il primo motivo di doglianza ritenendolo assorbente rispetto a tutti gli altri e quindi non esprimendo la propria opinione su di un altro degli aspetti dibattuti di applicazione dell'istituto del coacervo, quello appunto del principio di irretroattività.

La sentenza conferma che l'art. 8, comma 4, doveva, già prima della reintroduzione dell'imposta di successione, ritenersi superato e svuotato di ogni contenuto e residua sfera di possibile applicabilità poiché il cumulo delle donazioni era espressamente limitato "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7" ossia le aliquote progressive.

Il sistema impositivo mediante aliquote progressive era tuttavia già venuto meno, ben prima dell'apertura della successione in oggetto, in forza della Legge n. 342/2000 recante aliquote fisse in ragione del grado di parentela.

Ulteriormente degna di nota è inoltre l'affermazione della Corte secondo la quale, poiché il cumulo non sortiva l'effetto impositivo del *donatum*, ma soltanto effetto determinativo dell'aliquota, una volta abbandonato il regime di

aliquote progressive, non poteva residuare alcuna *ratio* antielusiva, "ne può ritenersi che il cumulo *ex art. 8 cit.* sia tuttora vigente al residuale fine di individuare la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta".

### Considerazioni conclusive

In sintesi, alla luce dei recenti interventi della Corte di cassazione, la norma del coacervo deve ritenersi abrogata (anche se formalmente ancora in vigore) poiché incompatibile con l'attuale sistema impositivo dell'imposta di successione.

Non viene affrontata invece la questione del coacervo relativo all'imposta di donazione previsto dall'art. 57, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990 (11). Come noto, l'art. 57 era stato modificato dalla Legge n. 342/2000 e aveva visto la soppressione dell'inciso "ai soli fini della determinazione delle aliquote", per cui tale abrogazione ha di fatto eliminato il maggiore ostacolo alla tesi di chi ha sempre sostenuto l'attualità del coacervo. La stampa specializzata (12) ha quindi osservato come alla luce delle nuove sentenze si delinei un sistema impositivo dove il meccanismo del coacervo non opera più ai fini della determinazione della franchigia fruibile in sede di successione, ma continuerebbe ad operare in sede di determinazione dell'imposta alle donazioni laddove ovviamente vi siano più atti di donazione tra gli stessi soggetti in momenti successivi, in tale modo avremmo due franchigie tra loro autonome di pari importo, una applicabile alle donazioni, e una applicabile una volta soltanto in sede di successione.

È evidente che un sistema così congegnato esula completamente dall'intento originario del legislatore del D.Lgs. n. 346/1990, genera dubbi di illegittimità costituzionale e crea un sistema irrazionale che vede favorito chi

(11) Secondo cui il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario. Sono comprese le donazioni presunte di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 131/1986 ed escluse le donazioni o liberalità di cui all'art. 742 del Codice civile (spese non soggette a collazione) e di cui all'art. 783 del Codice civile (donazioni di modico valore) e

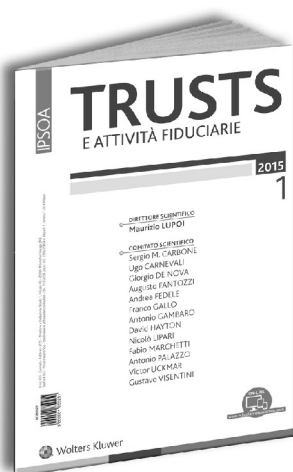
quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59 del D.Lgs. n. 346/1990.

(12) Si veda ad esempio P. Arginelli - F. Maisto, "Regole sul coacervo: eredità e donazioni con destini separati", in *Il Sole - 24 Ore* del 5 gennaio 2017; o ancora E. Lo Presti Ventura, "Le donazioni anteriori non riducono la franchigia in sede di successione", in *Eutekne.info* del 6 gennaio 2017.

mantenga fino alla morte la proprietà del patrimonio al fine di fruire della seconda franchigia, a discapito di chi se ne liberi finché in vita nell'intento di pianificare la propria successione e far circolare i patrimoni.

Alla luce di tale situazione si ritiene sempre più necessario un intervento del legislatore che possa dirimere i dubbi e la situazione di incertezza normativa ad oggi ancora presente.

## RIVISTE



## Trusts e attività fiduciarie

Bimestrale di approfondimento scientifico e professionale

**Direzione scientifica:** Maurizio Lupoi

**Comitato scientifico:** S.M. Carbone, U. Carnevali, G. De Nova, A. Fantozzi, A. Fedele, F. Gallo, A. Gambaro, D. Hayton, N. Lipari, F. Marchetti, A. Palazzo, V. Uckmar, G. Visentini

Attraverso il dialogo tra studiosi della materia e professionisti, la rivista assicura un'informazione completa sui temi di maggior attualità, pubblicando i **saggi** dei massimi esperti sull'istituto del trust e dei negozi fiduciarie, la **documentazione** (giurisprudenza, legislazione e prassi), sia **italiana** che **straniera**, indispensabile per la stesura degli atti istitutivi di trust.

**Supporto:** carta, web, tablet

**Per informazioni:**

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@ipsoa.it](mailto:info.commerciali@ipsoa.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- [www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)