

SETTORE STUDI

QUESITI E MATERIALI

Tributari



17.03.23

Quesito Tributario n. 19-2023/T. Esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione - donazione pregressa

Risposta del 16 marzo 2023

Si prospetta la seguente fattispecie: Tizio dona tutti i suoi immobili al figlio Caio, riservandosi l'usufrutto. Tizio muore lasciando come erede l'unico figlio Caio e l'attivo ereditario ha un valore inferiore ad euro 100.000,00 e non comprende altri beni immobili o diritti reali immobiliari.

Posto ciò, si chiede di conoscere se in tal caso sia previsto l'esonero dall'obbligo di presentare la denuncia di successione o il *donatum* rientri nell'asse ereditario e permanga l'obbligo di presentare la medesima denuncia di successione.

Come noto, ai sensi dell'articolo 28, comma 7, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, «Non vi è obbligo di dichiarazione se l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del defunto e l'attivo ereditario ha un valore non superiore a euro centomila e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare».

In altri termini, dunque, non vi è obbligo di presentare la dichiarazione di successione quando ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni: l'eredità è devoluta al coniuge o ai parenti in linea retta; l'attivo ereditario ha un valore non superiore a euro centomila; detto attivo ereditario non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari.

Posto ciò, la questione che in questa sede viene in rilievo è quella relativa alla rilevanza o meno della donazione fatta in vita dal *de cuius*, a favore del figlio, (della nuda proprietà) dei suddetti immobili, ai fini dell'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione previsto dall'art. 28, comma 7, cit.

Al riguardo - come già si è detto in una precedente nota di questo Ufficio Studi[1]- è opportuno evidenziare che l'espresso riferimento - contenuto nella norma innanzi richiamata- all'"attivo ereditario" indurrebbe a ritenere ininfluenti le donazioni pregresse, pertanto escluso l'istituto del coacervo, rilevante ad altri fini; a maggior ragione, se si considera che secondo un orientamento, ormai consolidato, della Suprema Corte il coacervo delle donazioni pregresse non si applica con riferimento all'imposta di successione, dovendosi ritenere tacitamente abrogato dalla legge 342/2000 l'art. 8, quarto comma, del D.Lgs. 346/1990, con conseguente venir meno dell'istituto del coacervo delle donazioni pregresse al momento dell'apertura della successione[2].

In questa prospettiva, occorre segnalare - seppur risalente e relativo ad una diversa rilevanza del coacervo - uno Studio della Commissione studi tributari del CNN[3], per cui «non sembra potersi dubitare che, ricorrendo i presupposti per l'esonero dalla presentazione della dichiarazione, non trovi in alcun modo applicazione la disciplina attualmente dettata dall'art. 8 del D.L. 346/1990 in tema di coacervo di donazioni fatte in vita all'erede. (...) Deve ritenersi che, ove ricorrono le condizioni di cui all'art. 28, co. 7, del D.L. 346/1990, l'esonero dall'obbligo di dichiarazione valga anche se l'erede abbia ricevuto donazioni dal *de cuius*»[4].

Con specifico riferimento, invece, alle conseguenze, rispetto all'esonero, in presenza di donazioni fatte in vita dal *de cuius*, a favore del coniuge o di parenti in linea retta, che abbiano del tutto eroso la franchigia, in dottrina si è osservato che «resta ferma il principio per cui una tale forma di esonero - stante la formulazione letterale della disposizione di esonero - dovrebbe operare anche laddove, per ipotesi, per effetto di donazioni fatte in vita dal *de cuius* a favore del coniuge o di parenti in linea retta (e che di regola vanno anch'esse indicate nella dichiarazione di successione con riferimento al valore "attualizzato" dei beni donati ai sensi dell'art. 8 del T.U.S.) risulti del tutto erosa la franchigia (che ai sensi dell'art. 2, comma 48, lett. a, D.L. n. 262/2006 è fissata in euro 1.000.000, salvo una particolare eccezione)»[5].

Alla stregua di dette considerazioni, in definitiva, nel caso *de quo* sembrerebbe potersi ritenere applicabile la disposizione di esonero di cui all'art. 28, comma 7, cit., sussistendone i presupposti. Tuttavia, in assenza di precedenti di prassi e giurisprudenziali specifici sul punto, non possono che rimettersi al prudente apprezzamento del notaio le riflessioni fin qui esposte[6].

Debora Fasano

[1] V. RQ n. 144-2018/T in tema di "*Esenzione dall'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione nell'ipotesi di de cuius residente all'estero- donazione pregressa della nuda proprietà di un immobile in Italia all'unica erede (figlia) residente all'estero*", inedita, est. Fasano.

[2] Cass. civ., sez. V, n. 24940 del 6 dicembre 2016 e Cass. civ., sez. V, n. 26050 del 16 dicembre 2016, a commento delle quali v. Segnalazione novità giurisprudenziale, *La Cassazione accoglie l'interpretazione del Notariato: abrogazione tacita del coacervo ai fini dell'imposta sulle successioni*, in *CNN Notizie* del 12 gennaio 2017, est. Mastroiacovo.

La suddetta tesi è stata poi ribadita in successive pronunce della Suprema Corte, in particolare v. Cass. civ., sez. V, n. 22738 del 20 ottobre 2020 (a commento della quale v. Segnalazione novità giurisprudenziale, *La Cassazione torna a pronunciarsi in tema di coacervo*, in *CNN Notizie* del 18 dicembre 2020, est. Ghinassi), Cass. civ., sez. V, n. 32818 e n. 32830 del 19 dicembre 2018, Cass. civ., sez. V, n. 758 del 15 gennaio 2019 e Cass. civ., sez. V, n. 12779 del 23 maggio 2018 (a commento delle quali v. Loi S., *Orientamenti della giurisprudenza di legittimità in tema di abrogazione del coacervo "donatum-relictum" e "donatum- donatum" nell'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Riv. Dir. Trib., Supplemento online*, del 15 febbraio 2019), Cass. civ., sez. V, n. 727 del 19 gennaio 2021 (a commento della quale v. Segnalazione novità giurisprudenziale, *Coacervo e imposta sulle donazioni*, in *CNN Notizie* del 10 febbraio 2021, est. Ghinassi), Cass. civ., sez. VI-5, n. 10171 del 30 marzo 2022.

Sull'orientamento della giurisprudenza di legittimità, v. Cannizzaro, *Coacervo (imposta sulle successioni e donazioni)*, in *Dizionario Giuridico del Notariato*, Milano, 2022, 489-490.

Si rileva, altresì, che, in dottrina, Santarcangelo, *Tassazione delle successioni e donazioni*, Milano, 2021, dopo aver richiamato l'orientamento della Cassazione sopra descritto, ha precisato che «A livello operativo- finchè non interviene un espresso pronunciamento dell'AF- si può ritenere che sia opportuno indicare tali donazioni nell'apposito quadro della dichiarazione di successione, allegando una istanza con cui si chiede di non tenerne conto ai fini del calcolo dell'imposta, secondo l'orientamento della Cassazione» (p. 200); in altri termini, ad avviso del medesimo autore, «a livello operativo- poiché la posizione della giurisprudenza non è stata ancora recepita dall'AF- si può dubitare se appaia più opportuno: -omettere l'indicazione delle donazioni precedenti e attendere l'accertamento dell'ufficio (esponendosi all'applicazione delle sanzioni pecuniarie per incompletezza); - indicare (in uno spirito di collaborazione con l'AF) le donazioni precedenti, allegando alla dichiarazione di successione la richiesta di non tenerne conto ai fini del calcolo dell'imposta» (p. 1584).

Quanto alla giurisprudenza di merito, l'orientamento della Suprema Corte innanzi descritto è stato ribadito e condiviso dalle seguenti pronunce: C.T.R. Lombardia Brescia, sez. XXVI, n. 932 dell'8 giugno 2020, C.T.R. Emilia- Romagna Bologna, sez. IV, n. 1345 dell'11 novembre 2021, C.T.R. Piemonte Torino, sez. I, n. 563 del 5 maggio 2022, C.T.R. Veneto Vicenza, sez. VI, n. 736 del 31 maggio 2022, C.T.P. Lombardia Lecco, sez. I, n. 47 del 3 luglio 2020.

[3] Studio n.103 bis 9 dicembre 1992, *Denuncia di successione- esonero dall'obbligo di presentazione*, in *Banca Dati Notarile Angelo Gallizia*, est. Ghinassi.

[4] Studio n. 103 bis cit. Ancora nel senso della irrilevanza della vicenda donativa ai fini dell'esonero in esame, è utile la Circolare ministeriale n. 17 del 15 marzo 1991, pur riferendosi all'ipotesi di *de cuius* nullatenente. Più nel dettaglio, in essa si precisa che «l'obbligo di presentare la dichiarazione deve ritenersi sussistente in presenza di un attivo ereditario, sia pure costituito esclusivamente dal controvalore dei beni alienati a titolo oneroso negli ultimi sei mesi (di cui all'articolo 10), ma non qualora il *de cuius* nullatenente abbia effettuato donazioni a favore degli eredi, dal momento che queste rilevano ai soli fini della determinazione dell'aliquota, quindi soltanto in presenza di un attivo ereditario». Sul punto, v., in dottrina, Santarcangelo, *op. cit.*, 1974, il quale precisa che «la dichiarazione di successione dev'essere presentata solo se vi è un attivo ereditario, essa non va presentata per il defunto nullatenente, anche se ha posto in essere donazioni a favore degli eredi, poiché queste rilevano ai fini della determinazione delle aliquote o delle franchigie applicabili alla successione, quindi presuppongono un attivo ereditario. Per le successioni apertesi dall'1.1.1973 al 31.12.1990 la dichiarazione doveva essere presentata anche se il defunto era nullatenente, purché avesse fatto donazioni a favore degli eredi o avesse effettuato trasferimenti a titolo oneroso negli ultimi sei mesi (Ris. 29.11.1974, n. 321085). Tale norma non è stata riprodotta nel Tus, perciò dal 1.1.1991 la dichiarazione deve essere presentata solo se vi è un attivo ereditario (Circ. 15.3.1991, n. 17/E, parte 6)».

[5] Così Pischetola, *Semplificati gli adempimenti obbligatori relativi alla presentazione della dichiarazione di successione*, in *Corr. Trib.* 5/2015, 374-375, il quale aggiunge che «In tal caso per gli eventuali cespiti ereditari (di natura non immobiliare) pervenuti agli aventi causa dell'autore della successione si dovrebbe provvedere comunque da parte dell'Agenzia delle entrate alla liquidazione dell'imposta di successione con l'aliquota del 4%; il che però suppone la conoscenza dell'evento che integra il presupposto dell'imposta, circostanza che (in mancanza di spontanea presentazione della dichiarazione di successione da parte degli aventi causa del *de cuius*, pur non tenuti a farlo - stante, come si diceva, la lettera della norma - , e in mancanza di acquisizione *aliunde* da parte dell'Ufficio) potrebbe di fatto condurre alla omessa liquidazione dell'imposta. V. anche Mastroiacovo, *Semplificazione degli adempimenti per l'imposta sulle successioni*, in *Corr. Trib.* 32/2014, 2491-2492, per cui «stante la formulazione della norma, essa dovrebbe trovare applicazione anche

qualora la franchigia fosse già stata interamente erosa in virtù di precedenti donazioni tra i medesimi soggetti, fermo restando che in questa ipotesi l'imposta di successione sarebbe dovuta (con l'aliquota del 4%) ancorché per disposizione di legge non sussisterebbe l'obbligo di presentazione della relativa dichiarazione. Trattandosi di un tributo che (...) viene liquidato dall'ufficio sulla base della dichiarazione, appare evidente come in questo caso l'attuazione del tributo dovrebbe avvenire in forza di una liquidazione d'ufficio, pur in mancanza di una "omessa dichiarazione". A ben vedere, seppure l'ipotesi prospettata appare remota, nel caso si configurasse avrebbe più la valenza di una nuova "franchigia" che di un'effettiva semplificazione (specialmente per gli uffici!)». V. anche Busani, *Imposta di successione e donazione*, Milano, 2020, 793-794, il quale rileva che «stante il tenore letterale della norma in commento, ove si ritenesse applicabile la normativa sul coacervo tra donazioni e successione *mortis causa*, non avrebbe comunque rilevanza il fatto che la franchigia di euro 1 milione fosse stata del tutto "erosa" da donazioni fatte dal *de cuius* al coniuge o ai figli: se l'attivo ereditario non oltrepassi il valore di euro 100mila, l'obbligo di presentare la dichiarazione di successione non sorge mai, anche se la franchigia sia stata del tutto erosa».

[6] A tali conclusioni si perviene, esponendo le riflessioni innanzi descritte, nella RQ n. 144-2018/T cit.

Debora Fasano

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Alessandra Mascellaro

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT