

FRANCHIGIA/COACERVO LIBERALITÀ INDIRETTA ALL'ESTERO (ITALIA-FRANCIA)

Si espone la seguente fattispecie: dei genitori intendono donare alla figlia nuda proprietà di un immobile, con relativa pertinenza, di un valore catastale inferiore alla franchigia; in occasione dell'acquisto la donataria chiederà l'agevolazione cd. prima casa. Appunto ai fini della franchigia le parti, interrogate dal notaio sul punto, dichiarano che non vi sono precedenti donazioni evidenziando solo l'intestazione, alla stessa donataria, di un immobile a Parigi, acquistato con il denaro dei genitori.

Si chiede di verificare se, date le disposizioni sul coacervo, tenuto conto delle modificazioni intervenute e della convenzione esistente con la Francia, ratificata dal nostro Paese, sia giusto:

a) *escludere le liberalità indirette dal coacervo stesso, perché non costituiscono né altra donazione, né donazione presunta, con il corollario che, nella specie, il valore dell'intestazione compiuta in Francia non incrementa quello da calcolare ai fini della franchigia;*

b) *ritenere che la liberalità indiretta del caso di specie (intestazione dell'immobile a Parigi), in quanto collegata ad acquisto che ha scontato le imposte aliunde, ricade – anche se compiuto all'estero – nell'art.1, comma 4 bis, del TUS e che, comunque, non deve essere assoggettato a tassazione, in caso contrario disattendendosi il dettato dell'art.12 della legge n.708/1994;*

c) *ritenere, data la circ. n.44/E del 7 ottobre 2011, che l'imposta di registro in misura fissa non è dovuta sia quando il valore della donazione è inferiore a quello della franchigia, sia in tutte le ipotesi di donazione, dato il principio di alternatività imposta di registro/imposta di donazione, desumibile dagli artt.55 e 60 TUS, in combinato disposto con l'art.25 TUS.*

Per rispondere ai quesiti muoviamo – senza ulteriori verifiche - dalla premessa che l'assetto posto in essere in Francia tra le parti sia riconducibile ad una liberalità indiretta, poiché, diversamente, la questione della sua eventuale rilevanza ai fini del coacervo non si porrebbe.

Del resto la stessa convenzione Italia – Francia, ratificata con la legge n.708/1994, circoscrive il suo ambito di applicazione all'imposta sulle successioni e donazioni, per quanto concerne l'Italia, e ai diritti sulle successioni e donazioni, per quanto concerne la Francia (art.2, comma 3), precisando che la convenzione si applica inoltre alle imposte di natura identica od analoga che saranno istituite dopo la data della firma della Convenzione e che si aggiungeranno alle imposte attuali o che le sostituiranno.

Assunto dunque che l'intestazione dell'immobile con pagamento del prezzo da parte dei genitori configuri una liberalità indiretta legittimamente non tassata in Italia in forza della predetta Convenzione, occorre verificare in che termini essa rilevi o meno ai fini del coacervo in sede di successiva donazione in Italia tra le medesime parti.

Al riguardo appare utile richiamare quanto concluso nello Studio n.135-2011/T, Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile, est. Petteruti, al paragrafo 6: *“Una volta che la liberalità indiretta sia emersa, in uno qualunque dei modi sopra indicati, essa incide sulle donazioni*

successive, a causa delle c.d. franchigie e della norma contenuta nell'art. 57 TUS, estesa alla liberalità indirette dall'art. 58 comma 5. Di conseguenza, nell'atto che la veicoli occorre rispettare le menzionate regole e dichiarare le donazioni anteriori, alla stregua del citato art.57, allorché essa risulti imponibile. Per contro, tale liberalità non assume rilevanza per le donazioni posteriori quando sia "esclusa" da imposta ai sensi dell'art. 1, comma 4-bis TUS".

Sembra infatti ragionevole osservare che se la ragione per cui una liberalità indiretta di cui all'art.1, comma 4 bis non deve essere considerata rilevante ai fini del coacervo risiede nella sua esclusione da imposta, la medesima *ratio* potrà essere applicata con riferimento al caso di specie in cui – in virtù di una disposizione di legge, di ratifica di una convenzione – la liberalità indiretta non ha legittimamente scontato l'imposta in Italia.

Più diffusamente, anche in precedenti occasioni di risposte a quesiti si è osservato che il comma 4-bis dell'art. 1 del D.Lgs. n. 346/1990 (TUS) – comma aggiunto dall'art. 69, comma 1, lett. a), L. 21 novembre 2000, n. 342 non trova autonoma menzione nell'ultimo comma dell'art. 8 del TUS, che disciplina il c.d. coacervo del *donatum* con il *relictum*.

A ben vedere, in origine tale art.8 disposizione prevedeva, ai fini della determinazione delle aliquote applicabili, la maggiorazione del valore globale netto dell'asse ereditario “...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'articolo 1, comma 3, ed escluse quelle indicate all'articolo 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59...”, rispondendo così all'esigenza di determinare le aliquote progressive per scaglioni, applicabili sul valore eccedente le franchigie stabilite dalla Tariffa allegata al predetto Testo Unico. Il coacervo (o cumulo) del *donatum* con il *relictum* evitava che il *de cuius* potesse eludere la progressività dell'imposta procedendo in vita ad una serie di donazioni ai futuri eredi o legatari e, quindi, aveva il solo fine di determinare le aliquote da applicare per calcolare l'imposta sul *relictum*. Il riferimento esclusivo a tale finalità non consentiva dunque di ritenere che la maggiorazione si traducesse in un cumulo finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nell'imposizione anche il *donatum* (cfr. Cass. n. 8489 del 4 settembre 1997, in *Corr. trib.*, n. 3/1998, 193 e Cass. n. 5972 del 14 marzo 2007, in *Corr. trib.*, n. 21/2007, 1719).

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 69 della Legge n. 342 del 2000 – che ha abolito l'imposta globale sull'asse ereditario netto ed ha introdotto aliquote proporzionali in luogo di quelle progressive, mitigate dalla presenza di una franchigia generalizzata per i beneficiari – e prima della soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni avvenuta ad opera della Legge 18 ottobre 2001, n. 383, fu sostenuta l'abrogazione implicita dell'ultimo comma dell'art. 8 (cfr. U. FRIEDMANN, G. PETRELLI, *Primi commenti alla modifica del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*, Studio n. 113-2000/T, in *Cnn notizie* del 27 dicembre 2000, ove veniva chiarito che il profilo dell'erosione della franchigia in sede di imposta sulle successioni trovava la sua disciplina esclusivamente nel nuovo comma 2-*quater* dell'art. 7).

Con la “restituzione” dell'imposta sulle successioni e donazioni avvenuta ad opera dell'art. 2, commi 47 e ss. del D.L. 262 del 3 ottobre 2006, come convertito con Legge n. 286 del 24 novembre 2006, permane il carattere di imposta proporzionale e non progressiva dovuta sul valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati. La dottrina si è allora posta in senso critico in merito all'operatività del suddetto quarto comma dell'art. 8 (si veda il par. 2.3. dello Studio n.

168-2006/T del CNN sopra citato, ove è stato ipotizzato che *“accedendo alla ricostruzione proposta in premessa per cui la imposta sulle successioni e donazioni così come istituita a seguito del d.l. n.262 convertito costituisce un nuovo tributo in ragione di un nuovo presupposto, si potrebbe sostenere invece che erosione c'è, ma che esistono oggi due autonome franchigie, una per i trasferimenti mortis causa e una per i trasferimenti donativi e per atti a titolo gratuito”*; V. MASTROIACOVO, *Il cumulo di «donatum» e «relictum» nella «nuova» imposta successoria*, in *Corr. trib.*, n. 21/2007, 1720 e ss., la quale ritiene attualmente non in vigore nel nostro ordinamento l'istituto del coacervo per quanto attiene alla determinazione dell'imposta sulle successioni).

Di diverso avviso è l'Amministrazione finanziaria, che considera la norma tuttora applicabile: infatti, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 342 del 2000, *“il disposto dell'articolo 8, 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”*. A tal fine rilevano tutte le donazioni pregresse ma *“nel computo non vanno ricomprese, invece, le donazioni anteriori di cui agli articoli 1, comma 4, 55 e 59 del TUS, in quanto espressamente escluse dal disposto dell'articolo 8, comma 4, del TUS. Resta inteso che l'articolo 8, comma 4, del TUS 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”* (cfr. par. 3.2.3. della circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 e, in senso critico, si veda V. MASTROIACOVO, *Circolare n. 3/E-2008: nuovi chiarimenti in materia di imposta di successione e donazione*, Segnalazione Novità in CNN Notizie del 4 febbraio 2008).

Infine, secondo un'altra ricostruzione dottrinale, soltanto la prima parte del comma 4 dell'art. 8, in quanto disposizione specifica, *“non è più in vigore, poiché, nel 2000, è stata abolita la parte del prelievo afferente all'asse globale”*; per contro, sarebbe tuttora vigente la seconda parte della norma, ove è prescritto che *“il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatti a ciascun erede o legatario”*, stante la necessità di confermare nel sistema impositivo attuale l'aggregazione quantitativa tra eredità o legato e liberalità anteriori con riguardo alla soglia di tassabilità prevista dal nuovo tributo. Quindi, il secondo periodo del comma 4, concernente le singole quote ereditarie o i singoli legati, prescriverebbe il cumulo con tutte le liberalità pregresse e, pur dovendo la norma subire un processo di adeguamento, se ne dovrebbe confermare l'attuale vigenza, che risponde all'indiscutibile esigenza di *“prevenire facili manovre evasive, con il frazionamento delle gratificazioni e lo svuotamento patrimoniale della successione ereditaria”* (G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni, trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, 311 e ss. e in particolare 314 ove afferma che l'art. 8, comma 4, seconda parte, sopravvive *“in relazione al calcolo dell'abbattimento alla base, di cui può avvalersi una sola volta il pluribeneficario da atti gratuiti e da trasferimenti successori”*).

E tuttavia, è stato rilevato in dottrina che il comma 4-bis dell'art. 1 dispone che l'imposta *“non si applica”* a tali liberalità o donazioni, sicché *“l'interpretazione corretta è quella secondo cui la fattispecie “non è soggetta” ad imposta sulle donazioni. Ne consegue che – in caso di successive donazioni, come pure in sede di applicazione dell'imposta sulle successioni – la liberalità o donazione “non soggetta” ad imposta sulle donazioni non verrà neanche considerata ai fini del*

*coacervo, previsto dall'art. 7, comma 2-quater, e dall'art. 57 del d.lgs. n. 346/1990" (cfr. Studio n. 113-2000/T del CNN sopra citato. Secondo S. GHINASSI, *L'istituto del "coacervo" nella nuova imposta sulle successioni e donazioni*, in *Rass. Trib.*, 2007, 737 e ss., "non sembra possano essere oggetto di coacervo le liberalità "escluse" da imposta ai sensi dell'art. 1, comma 4-bis, del testo unico, norma sicuramente richiamata in vita con la reintroduzione dell'imposta ed anzi probabilmente mai abrogata").*

Se, dunque, il ragionamento qui condotto, volto a sostenere l'irrilevanza ai fini del coacervo della liberalità indiretta legittimamente non soggetta ad imposta (come nel caso delle fattispecie che ricadono nell'art.1, comma 4 bis, così come quelle regolate dalla convenzione Italia – Francia), viene accolto, non dovrebbe avere rilievo il diverso profilo circa la valenza dell'art.12 della convenzione che prevede una clausola di non discriminazione fiscale. Ed infatti la menzionata irrilevanza sarebbe già conseguenza di un principio interno al sistema della disciplina del testo unico d.p.r. n.346/1990.

Quanto infine alla debenza o meno di un'imposta in misura fissa nel caso di donazione sotto franchigia, la risposta a nostro avviso va rinvenuta nelle argomentazioni della circ. n.44/E del 2011 che ha da un lato affermato l'alternatività tra imposta di registro e imposta sulle successioni e donazioni e dall'altro ha chiarito che, nell'ambito di tale ultimo tributo, l'imposta in misura fissa è dovuta solo per le ipotesi prescritte all'art.59, non essendo altrimenti dovuto alcuna imposta. Sul tema è da ultimo intervenuta la Cassazione con sentenza n.6096/2016 pervenendo a conclusioni differenti (cfr. CNN Notizie© Notiziario d'informazione del Consiglio Nazionale del Notariato del 27/04/2016 *La cassazione ritorna su una vecchia (e risolta) questione: sulle donazioni in franchigia si applica l'imposta fissa di registro?* est. Cannizzaro).

Valeria Mastroiacovo