

4. IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Grado di parentela	Franchigia esente	Aliquote sull'eccedenza
Coniuge e parenti in linea retta	1 milione di euro	4%
Fratelli e sorelle	100 mila euro	6%
Altri parenti fino al 4° grado e affini fino al 3° grado	Nessuna franchigia	6%
Altri soggetti	Nessuna franchigia	8%

Nel caso di erede portatore di handicap grave la franchigia è di 1.500.000 euro

Nel caso di trasferimento di immobili vi è anche l'imposta ipotecaria e catastale rispettivamente del 2 e dell'1 per cento, da applicarsi in misura fissa (168 Euro ciascuna) se il beneficiario o donatario possiede i requisiti "prima casa".

4.1. LE DONAZIONI STIPULATE NEGLI ANNI 2001/2006 O ESENTI NON FANNO CUMULO AI FINI DEL COACERVO

di Alessio Paradiso

Il Magnifico Ugo - e per Ugo, intendo Ugo Friedmann, massimo esponente in materia fiscale di successioni e donazioni - mi fece notare la discrasia del sistema del Coacervo.

Il tema: disparità di trattamento fiscale

tra

1) donazione stipulata nel periodo 2001-2006 e **successione in morte** aperta nel periodo successivo quando era stata (re)introdotta la nuova normativa in materia di successioni e donazioni

e

2) donazione stipulata nel periodo 2001-2006 e successiva **donazione** stipulata nel periodo successivo quando era stata (re)introdotta la nuova normativa in materia di successioni e donazioni;

nel primo caso (donazione-successione), la donazione stipulata nel periodo 2001/2006 non concorre a costituire il cumulo ai fini del coacervo;

viceversa nel secondo (donazione-donazione) caso sì, e pertanto se il valore della successiva donazione, sommato alla prima, supera il limite di franchigia previsto dalla legge, per effetto del recupero contabile del valore della donazione stipulato in epoca in cui la stessa era fiscalmente irrilevante, la seconda donazione sarà oggetto di imposizione fiscale per la quota eccedente la franchigia.

La Cassazione, dopo qualche anno, rende giustizia.

La Cassazione, sezione quinta tributaria civile, R.G.N. 729/2019, con la sentenza *n.727 del 22.10.2020* depositata il 19.01.2021, afferma tre principi ... più uno.

- 1) L'istituto del Coacervo, tacitamente abrogato con riferimento alla imposta di successione, continua ad applicarsi per quanto concerne le donazioni.
- 2) Non sono soggette a Coacervo le donazioni poste in essere anteriormente alla (re)introduzione dell'imposta ad opera del D.L. 262/2006.
- 3) Non sono soggette a Coacervo le donazioni esenti da imposta, rilevando a tali effetti la normativa vigente all'epoca in cui la donazione è stata stipulata.

Il quarto principio, non meno importante degli altri, è quello secondo il quale l'imposta sulle successioni e donazioni reintrodotta con il D.L.206/06, convertito nella l.286/06 e successive modificazioni con l.296/06 è una "**nuova**" imposta e non la mera riesumazione della vecchia imposta.

Principio che comporta la conseguenza importantissima di non considerare più l'intervento del legislatore volto a riesumare una disciplina abrogata in passato.

La sequenza temporale delle leggi risulta essere la seguente:

- la "vecchia" imposta sulle successioni e donazioni, disciplinata dal T.U.S. 346/90, è stata soppressa dalla l.383/01.

Dal 2001 al 2006 l'imposta non era più in vigore.

Nel 2006 è stata istituita una nuova imposta.

La conseguenza è che la nuova imposta non ha nessun collegamento con la vecchia imposta: sono due imposte diverse tra loro.

A conferma di quanto affermato, la Cassazione precisa che il richiamo della nuova normativa alla già soppressa disciplina non è stato totale ed esaustivo, ma limitato ad alcune norme previgenti.

Ancora, la nuova normativa prevede un generale criterio di compatibilità che viene affidato all'interprete per coordinare la nuova imposta con la vecchia disciplina: sarà pertanto l'interprete ad individuare il regime applicabile all'esito "*di una valutazione finalistica e di ratio*".

Ma torniamo al tema centrale dei tre principi.

1) Primo principio.

La Cassazione dapprima si interroga sulla permanenza o meno nel nostro sistema dell'istituto del Coacervo in generale.

In materia di donazioni la risposta è affermativa.

Infatti il Coacervo è un istituto sopravvissuto all'intervento abrogativo dell'art.2 comma 52 del D.L.262/06, e che si rende concretamente applicabile anche nel sistema di imposizione proporzionale e non più progressivo (vecchia imposta), ma pur sempre caratterizzato da una franchigia iniziale.

Lo scopo del Coacervo è quello di colpire l'intento elusivo che si realizzerebbe in quelle ipotesi *"nelle quali il patrimonio del donante venga ad essere strumentalmente frammentato attraverso plurime e collegate donazioni, tutte - se singolarmente considerate - di importo ammesso a franchigia"*.

La Cassazione conferma dunque la permanenza del Coacervo in materia di donazioni, mentre ribadisce l'esclusione del medesimo con riguardo alla imposta di successione (Cass.n.24.940/16,12.779/18,758/19), motivando la differenza di disciplina da un difetto di coordinamento derivante da stratificazione e riesumazione di leggi nella materia, che ha generato *"una frattura nell'ordinamento"*, anche in considerazione del fatto che le due imposte, donazione e successione, trovano, anche storicamente una disciplina comune caratterizzata dalla gratuità dei trasferimenti.

D'altra parte, prosegue la Cassazione, la unitarietà della disciplina non è *"un valore assoluto e intangibile dell'ordinamento, né risulta di per sé costituzionalmente intollerabile"*.

Appurato quindi che il Coacervo in materia di donazione è tutt'ora vigente, resta da chiarire se l'istituto trova applicazione anche nel caso di donazioni fiscalmente irrilevanti, perché quando furono stipulate erano

- non soggette a imposta (anni 2001/2006)

o

- esenti (es. Titoli di Stato)

2) Secondo principio. Donazioni non soggette a imposta all'epoca della stipula.

La Cassazione afferma che non sono soggette a coacervo le donazioni poste in essere anteriormente alla introduzione della nuova imposta sulle donazioni ad opera del D.L. 262/2006.

Il ragionamento giuridico, che è alla base dell'esclusione del cumulo, muove le mosse dalla considerazione che l'eventuale rilevanza delle donazioni anteriori ai fini della determinazione della base imponibile *"determinerebbe un'applicazione distorta dell'imposta, perché concretantesi nel recupero a tassazione a posteriori, di un atto che il legislatore fiscale aveva già mostrato di ritenere (fiscalmente) indifferente"*.

D'altra parte il recupero postumo della donazione (fiscalmente irrilevante) per far cumulo con la donazione successiva non trova giustificazione nemmeno nel *"principio generale di capacità contributiva"*, perché essa deve sussistere nel *"momento in cui sorge l'obbligazione tributaria, e non prima."*

Oltre a questa motivazione, il Collegio afferma che se anche viene ammesso in ipotesi che la donazione pregressa (fiscalmente irrilevante), per effetto di una strana mutazione genetica debba concorrere con la donazione successiva alla *"manifestazione di un unico ed unitario volume di ricchezza"*, deve però essere

considerato che la manifestazione di ricchezza diventa e si concretizza capacità contributiva, con conseguente soggezione a imposizione fiscale, solo se esiste una norma di legge che tramite una fattispecie tipica la identifichi positivamente.

Pertanto la somma di ricchezza, data dalle due donazioni, può assumere rilevanza solo ed esclusivamente in sede di applicazione di una norma impositiva che preveda la imposizione "globale", e già esistente, mentre l'imposizione (fiscale) del cumulo delle donazioni ai fini dell'applicazione del Coacervo, non può essere fondata esclusivamente sulla esistenza di fatto di più donazioni.

In breve, non è la sommatoria delle donazioni che per ciò solo sancisce l'applicazione del Coacervo, ma deve esserci una norma fiscale che lo disciplini espressamente, e che sancisca che le donazioni pregresse anche se fiscalmente irrilevanti, sono comunque soggetto al cumulo.

Da ultimo, la Cassazione afferma che le donazioni poste in essere in epoca 2001/2006 non possono essere considerate nemmeno poste in essere con lo scopo di eludere il meccanismo del Coacervo, perché all'epoca non esisteva l'imposta sulle donazione (perché espressamente abrogata), e tra le altre cose, la (re)introduzione della imposta sulle donazioni non era neppure prevedibile.

Pertanto non era pensabile che un soggetto potesse porre in essere trasferimenti frazionati del proprio patrimonio in un'ottica di elusione di una norma che all'epoca non esisteva.

2) Terzo principio. Donazioni esenti all'epoca della stipula e Coacervo.

La Cassazione ha modo di precisare che non concorrono a costituire base imponibile ai fini del computo del Coacervo le donazioni stipulate quando erano esenti da imposta, non rilevando ai fini del computo la circostanza che la donazione successiva sia stata stipulata quando il medesimo tipo di donazione, all'epoca della stipula esente, oggi non lo è per effetto del mutamento del sistema di imponibilità.

Assume quindi ruolo centrale la rilevanza esimente del momento in cui la donazione pregressa è stata stipulata.

Come è evidente, il problema nasce per la donazione dei Titoli di Stato, esente in passato, oggi non più.

Il caso è quello di due donazioni aventi ad oggetto Titoli di Stato, la prima del 1996 (in esenzione) e la seconda del 2009, questa volta soggetta a imposta ma, dato l'importo, rientrante nella franchigia prevista dalla legge e perciò non soggetta a tassazione con l'aliquota del 4% sulla base imponibile.

Il punto è stabilire se la prima donazione di Titoli di Stato, sebbene esente al momento della stipula, tale non sia più al momento (successivo) della seconda donazione, mutando così la propria irrilevanza fiscale, in vista dell'applicazione del cumulo ai fini del Coacervo.

Se così fosse avremmo un trattamento fiscale "dinamico" e mutevole nel tempo dell'atto di donazione stipulato in epoca in cui il regime fiscale era irrilevante.

La Cassazione esclude l'applicazione di questo meccanismo e sancisce il principio per cui *"ai fini del Coacervo debbano essere escluse anche le donazioni che, per quanto*

tassate ordinariamente nel momento in cui il coacervo stesso viene calcolato ai fini della liquidazione dell'imposta, tassate non erano nel momento della loro realizzazione".

Se si aderisse alla tesi contraria, e cioè a quella per cui le donazioni esenti fanno cumulo con le donazioni successive soggette a tassazione, si finirebbe per svuotare di contenuto il regime di esenzione fiscale disposto (all'epoca) dallo stesso legislatore fiscale.

La previsione legislativa di una esenzione fiscale al momento della stipula della donazione (e che era stata determinante per la decisione della stipula dell'atto stesso) non può essere posta nel nulla per effetto di una normativa entrata in vigore successivamente, che ha sancito per le donazioni (successive) un regime di imposizione fiscale, e questo anche nel caso di identità di oggetto rispetto alla donazione stipulata quando il regime previsto era l'esenzione.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§