

## Imposta sulle successioni e donazioni. La Cassazione boccia il "coacervo".

Scritto da *Redazione Federnotizie* il 27 dicembre 2016 @ 12:20 - Archiviato in:  
Approfondimento giuridico

---

Raffaele Trabace

*Secondo la Cassazione – sentenza n. 24940/2016<sup>1</sup> – fermo restando che il "cumulo" tra donatum e relictum non ha mai sortito effetti impositivi del donatum, ma soltanto effetto determinativo dell'aliquota progressiva, si deve ritenere 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 sia più spazio per dar luogo al coacervo.*

*La Corte ritiene pertanto che non sia 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.*

In base all'art. 8, co. 4°, D.lgs. 31 ottobre 1990, Testo Unico Imposta sulle Successioni e Donazioni, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell' art. 7, il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari, comprese quelle presunte di cui all'art. 26 T.U. Registro, escluse le donazioni e le liberalità di cui agli artt. 742 e 783 C.C. (i.e. donazioni remuneratorie e donazioni di modico valore) e le donazioni registrate gratuitamente, di cui all'art. 3 del T.U.S. come richiamato dall' art. 55 (ivi comprese, per effetto del comma 4-ter del medesimo art. 3, comma aggiunto dal co. 78°, lett. a) dell' art. 1 della L. n. 296/2006 (Finanziaria 2007), i trasferimenti effettuati tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e seguenti Cod. Civ., ed escluse altresì le donazioni registrate a tassa fissa a sensi del' art. 59 del T.U.S. Il coordinamento tra gli artt. 7 e 8 citati appare problematico anche in conseguenza della abrogazione (disposta dall'art. 2, co. 52°, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286) dei commi da 1 a 2-quater dell' art. 7 citato.

Originariamente il co. 1° dell' art. 7 rinviava, per la determinazione dell'imposta, alla tariffa allegata al medesimo T.U.S., tariffa basata su un sistema di aliquote progressive che pertanto giustificava la previsione del "cumulo" o "coacervo" di cui all'art. 8, co. 4°.

Successivamente l' art. 69, legge 21 novembre 2000, n. 342 aveva sostituito i commi 1 e 2 dell' art. 7 con i commi da 1 a 2-quater.

Il comma 1 prevedeva un nuovo sistema di tassazione fondato sulla proporzionalità.

Il comma 2 introduceva il meccanismo della franchigia statuendo che l'imposta si applicasse esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato superiore a 350 milioni di lire.

Il comma 2-bis stabiliva in un miliardo di lire la franchigia per minori di età e portatori di handicap riconosciuto grave.

Il comma 2-ter prevedeva la successiva emanazione di decreti ministeriali per l'aggiornamento della franchigia in base agli indici del costo della vita.

Il comma 2-quater stabiliva che le disposizioni di cui ai commi 2 e 2-bis non trovavano applicazione qualora il beneficiario si fosse avvalso delle previsioni dell'art. 56, commi 2 e 3, nei limiti di valore di cui avesse usufruito. Cioè nel caso in cui il soggetto avesse beneficiato, e nei limiti di valore in cui avesse beneficiato, della franchigia.

In seguito, come sopra detto, il legislatore della novella aveva abrogato i predetti commi da 1 a 2-quater dell'art. 7, lasciando inalterate le disposizioni dell'art. 8 contenenti pertanto una disciplina finalizzata all'applicazione di norme non più in vigore.

Pertanto se ne poteva trarre la conclusione della implicita abrogazione anche dell'ultimo comma dell'art. 8 citato (*Cfr. CNN Studio n. 168-2006/T*).

In sintesi: originariamente il coacervo trovava fondamento nel combinato disposto degli artt. 7 e 8 del T.U.S., quale meccanismo antielusivo di un sistema di tassazione caratterizzato dalla progressività delle aliquote; successivamente, a seguito della modifica apportata all'art. 7 dalla legge n. 342/2000, col passaggio a un sistema di tassazione proporzionale la combinazione di detto articolo con il co. 4° del successivo art. 8 avrebbe potuto rivelarsi idoneo a mantenere in vita, quale "derivato" del coacervo, il meccanismo di erosione della franchigia; da ultimo con l'abrogazione dei numeri da 1 a 2-quater dell'art. 7, disposta dalla legge n. 286/2006, si dovrebbe poter ritenere non applicabile alle nuove successioni nemmeno il principio di erosione della franchigia.

Di contrario avviso si era mostrata l'AE, secondo cui il predetto art. 8 era da riferirsi non più alla determinazione delle aliquote, bensì all'applicazione delle franchigie.

A tal fine, sempre secondo l'AE, assumono rilevanza tutte le donazioni fatte dal de-cuius, ivi comprese quelle poste in essere nel periodo in cui l'imposta sulle successioni non era in vigore, cioè tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006.

L'AE ha precisato inoltre:

– che nel computo non vanno ricomprese, per espressa esclusione contenuta nel co. 4° dell'art. 8 citato, le donazioni anteriori di cui agli articoli 1 co. 4, 55 e 59 del T.U.S., vale a dire le donazioni o liberalità di cui agli artt. 742 e 783 C.C. e le donazioni registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59 citati;

– che a seguito dell'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e

donazioni, il citato art. 8 co. 4° deve intendersi riferito oltre che alle donazioni anche agli atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione stipulati a partire dal 29 novembre 2006;

– che le franchigie non rilevano ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali (*Cfr. Circolare 22 gennaio 2008 n. 3/E*).

Sulla questione si pronuncia ora la Cassazione, con *Sentenza della Sez. 5 Civile del 24 novembre 2016, pubblicata il 6 dicembre, Num. 24940 Anno 2016*.

### LA VICENDA

In relazione a una successione apertasi il 22 luglio 2001, l'AE aveva ritenuto applicabile il principio del coacervo, maggiorando la base imponibile anche con il valore delle donazioni immobiliari fatte in vita dal de cuius.

La CTR, confermando la decisione della CTP, aveva ritenuto infondata la pretesa dell'amministrazione finanziaria posto che il coacervo di relictum e donatum, già previsto dall'art. 8, co. 4°, d.lgs. n. 346/1990, 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.

### LA DECISIONE

La Cassazione respinge il ricorso dell'AE ritenendo non meritevole di censure la decisione della CTR.

Secondo la Corte, infatti, per quanto nella formulazione in vigore al momento dell'apertura della successione, l'art.8, co. 4°, d. lgs. n. 346/1990 prevedesse 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. (...)", tuttavia tale previsione doveva, 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 dell'art. 69, co. 1°, lett. c), l. n. 342/2000 (recante aliquote fisse in ragione del grado di parentela).

La Cassazione ricorda che 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

art. 8, co. 4°, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 – 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, afferma la Corte, 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.

Pertanto, secondo la Cassazione deve ritenersi che, anche prima della formale abrogazione dell'art. 7 (commi 1 – 2 quater) d.lgs. n. 346/1990, e successive modificazioni, ad opera dell'art. 2, co. 50 della legge 1. n. 286/2006, che aveva re-istituito l'imposta sulle successioni e donazioni, il disposto dell'art. 8, co. 4° in esame trovasse – a seguito ed in forza della menzionata modificazione, da parte della l.n. 342/2000, della norma di riferimento sostanziale di cui all'art.7 medesimo – insuperabile limite di compatibilità.

In conclusione la Corte ritiene che non sia pertanto 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 opposto 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 dell'aliquota progressiva incidente sul solo relitto.

Il principio sancito dalla Corte appare lineare. Né sarebbe argomento decisivo a sostegno della tesi contraria della vigenza attuale del meccanismo del "coacervo, appellarsi alla norma di cui all'art. 29, co. 1°, lett. f), d.lgs 31 ottobre 1990, n. 346, che dispone tuttora che dalla dichiarazione di successione devono risultare gli estremi delle donazioni fatte in vita dal de cuius con la indicazione dei relativi valori alla data di apertura della successione, considerato che il testo del D.lgs. n. 346/1990 contiene tutta una serie di disposizioni non coordinate con

l'evoluzione normativa della disciplina dell'imposta sulle successioni, si pensi, tra le altre, per es., a quella di cui alla lett. d) del primo comma dello stesso art. 29, che prevede l'obbligo di indicare nella dichiarazione di successione gli estremi degli atti di alienazione a titolo oneroso di cui all'art. 10, con l'indicazione dei relativi corrispettivi, vale a dire dei beni alienati dal de-cuius negli ultimi sei mesi, nonostante il citato art. 10 sia stato abrogato dall'art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

[IMP SUCC DON COACERVO CASS. 24940 2016](#) [IMP SUCC DON COACERVO CASS. 24940 2016](#) ↔

### **Condividi:**

[Facebook](#)

[Twitter](#)

[WhatsApp](#)

[LinkedIn](#)

[Google](#)

---

Articolo pubblicato su Federnotizie: **<http://www.federnotizie.it>**

URL articolo: **<http://www.federnotizie.it/imposta-sulle-successioni-e-donazione-la-cassazione-boccia-il-coacervo/>**

Copyright © 2016 Federnotizie. Tutti i diritti riservati.