

# Retroattività all'infinito per il coacervo tra donazioni?

di Angelo Busani (\*)

Stabilita la vigenza dell'istituto del coacervo tra donazioni, ci si chiede se le **donazioni** oggetto di **coacervo** sono tutte quelle stipulate in passato o solo quelle stipulate da quando l'**imposta** di successione e donazione è stata **re-istituita**, ad opera del D.L. n. 262/2006. Quest'ultima pare la soluzione corretta, a dispetto dell'opinione della **Corte di cassazione**, la quale desume la necessità di prendere in considerazione **qualsiasi donazione** del **passato** dall'art. 57, comma 1, Tusd, secondo cui oggetto di coacervo sono "tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario", senz'avvedersi che, così ragionando, si conferisce **rilevato**, non solo a fattispecie maturate sotto legislazioni non più vigenti, ma anche a **fattispecie** (come quelle poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006) che erano qualificate dalla legge come fiscalmente **irrilevanti** e che, riconsiderate oggi, vengono indubbiamente ad avere rilevanza, con inammissibile effetto retroattivo.

Con effetto dal 1° gennaio 1991, l'art. 57, comma 1, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (1), ha stabilito (2) che "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili" al valore imponibile da assoggettare a imposta di donazione:

- a) il "valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto" di "donazione" doveva essere "maggiorato di un importo pari al valore (3) complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte (4) dal donante al donatario";
- b) (se donatari fossero soggetti diversi dal coniuge o dai parenti in linea retta del *de cuius*) il "valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno" dei donatari doveva essere "maggiorato di un importo pari al valore

delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante".

Per "donazione" oggetto di coacervo la legge intendeva evidentemente tutti gli atti *inter vivos* rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di donazione; al riguardo, la legge medesima specificava che il concetto di "donazione", contenuto nell'art. 57, comma 1, Tusd:

- comprendeva anche le donazioni "presunte" di cui all'art. 1, comma 3, Tusd (vale a dire gli atti a titolo oneroso che fiscalmente si presumono donazioni, ai sensi dell'art. 26, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) (5);
- non comprendeva le donazioni di cui all'art. 1, comma 4, Tusd, e cioè non comprendeva le

(\*) *Notaio in Milano*

(1) D'ora innanzi, "Tusd", Testo unico dell'imposta di successione e donazione.

(2) Riprendendo un'analoga fattispecie normata dall'art. 55, comma 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, la quale aveva dato peraltro luogo a aspre controversie interpretative, risolte da Comm. trib. centr., SS.UU., 7 ottobre 1987, n. 6898, in *Boll. trib.*, pag. 1818, sulla quale L. Coppola, "Il cumulo di precedenti atti di liberalità tra vivi posti in essere dallo stesso donante a favore del medesimo donatario", in *Boll. trib.*, 1987, pag. 1763.

(3) Il concetto di "valore" è definito nell'ultimo periodo dell'art. 57, comma 1, Tusd, ove è sancito che per tale "si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati" senz'altro aggiungere. A differenza del disposto dell'art. 8, comma 1, ultimo periodo, Tusd (ove si afferma che occorre far riferimento al "valore" della "piena proprietà anche per i beni do-

nati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento"), nell'art. 57, comma 1, Tusd, non è preso in considerazione il caso della precedente donazione di nuda proprietà con riserva di usufrutto in capo al donante. Di un "errore di coordinamento non facile da giustificare" parlano G. Gallo Orsi - M. Gallo Orsi, *L'imposta di successione. Commento aggiornato alla Legge n. 413 del 30 dicembre 1991*, Torino, 1993, pag. 377.

(4) Il concetto di "valore delle donazioni anteriori" è definito nell'ultimo periodo dell'art. 57, comma 1, Tusd, ove è sancito che per tale "si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data".

(5) Sul disposto dell'art. 26, D.P.R. n. 131/1986, recante la c.d. presunzione di liberalità, A. Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, pag. 245.

“donazion[i] o liberalità di cui agli artt. 742 (6) e 783 (7) del Codice civile”;

- non comprendeva le donazioni “registrate gratuitamente” ai sensi dell’art. 55, comma 2, Tusd (8);

- non comprendeva le donazioni “registrate [...] con pagamento dell’imposta in misura fissa” ai sensi dell’art. 59, Tusd (9).

### **L’istituto del coacervo nell’ambito della normativa sull’imposta di successione e donazione**

Il legislatore del D.P.R. n. 637/1972 e del D.Lgs. n. 346/1990 si avvale dell’istituto del coacervo nell’ambito della normativa in tema di imposta di successione e di donazione per evidenti fini anti-elusivi: essendo stata l’imposta di successione e donazione organizzata (tanto sul “valore globale” oggetto di trasferimento

gratuito, quanto sul valore delle singole attribuzioni ai beneficiari del trasferimento gratuito diversi dal coniuge e dai parenti in linea retta del defunto o donante) con un sistema di aliquote progressive applicabili a scaglioni di valore imponibile (lasciando esente da tassazione lo scaglione di valore inferiore), se non fosse stata dettata la norma sul coacervo sarebbe stato facile eludere l’imposta (e la sua progressività) programmando lo spaccettamento di un dato patrimonio in una pluralità di donazioni e applicando a ciascuna di esse l’esenzione caratteristica dello scaglione di valore non percorso da imposta oppure le aliquote d’imposta proprie degli scaglioni di valore imponibile tassati con le aliquote d’imposta di entità inferiore (10).

In altre parole, con il coacervo non si determinava una “ri-tassazione” delle donazioni precedenti (11) (il che avrebbe comportato una ille-

(6) L’art. 742 c.c. disciplina le “spese non soggette a collazione” e sancisce che: “Non sono soggette a collazione le spese di mantenimento e di educazione e quelle sostenute per malattia, né quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze” (comma 1); “Le spese per il corredo nuziale e quelle per l’istruzione artistica o professionale sono soggette a collazione solo per quanto eccedono notevolmente la misura ordinaria, tenuto conto delle condizioni economiche del defunto” (comma 2); “Non sono soggette a collazione le liberalità previste dal secondo comma dell’art. 770”. L’art. 770, comma 2, a sua volta, concerne le “liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi”.

(7) L’art. 783 c.c. concerne le c.d. donazioni di modico valore.

(8) Si tratta degli atti di cui all’art. 3, Tusd, in sintesi: a) i trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni, di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l’assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l’educazione, l’istruzione o altre finalità di pubblica utilità, di organizzazioni non lucrative di utilità sociale e di fondazioni bancarie; b) i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli precedentemente indicati disposti per finalità di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o altre finalità di pubblica utilità; c) i trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici; d) i trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni a condizione che gli aventi causa proseguano l’esercizio dell’attività d’impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all’atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso (e a condizione che, se si tratta di quote o azioni di soggetti di cui all’art. 73, comma 1, lett. a), T.U.I.R., siano partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell’art. 2359, comma 1, n. 1), c.c.).

(9) Si tratta delle donazioni di beni culturali vincolati, di cui all’art. 12, lett. g), Tusd (a condizione che sia presentata all’Amministrazione l’attestazione di cui all’art. 13, comma 2, Tusd) e delle donazioni “di ogni altro bene o diritto dichiarato

esente dall’imposta” dalla legge, fatta eccezione (nel senso che sono rilevanti ai fini del coacervo, le donazioni dei titoli del debito pubblico, i Titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati).

Nell’ambito di queste donazioni registrate con l’applicazione dell’imposta di registro in misura fissa sarebbero da ricomprendere (in tal senso la risoluzione n. 82/E del 23 aprile 1997) le donazioni di Titoli di Stato, poste in essere anteriormente al D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito in Legge 8 agosto 1996, n. 425, che sottrasse le donazioni di Titoli di Stato dal novero delle donazioni esenti da imposta di successione e donazione.

(10) In materia, G. Aiello, “Gli effetti del coacervo nelle imposte di successione”, in *Boll. trib.*, 1998, pag. 555; E. Altana - L. Silvestri, *L’imposta sulle successioni e donazioni nel Testo Unico*, Milano, 1993, pag. 649; S. Bardi, “Imposta di successione e coacervo dei beni donati in vita dal *de cuius*”, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, pag. 729; G. Bisignano, “Sull’interpretazione del combinato disposto degli artt. 7 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 (ora artt. 8 e 56 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346): imposta globale e cumulo di donazioni precedenti”, in *il fisco*, n. 29/2001, pag. 9787; A. Fedele, “‘Coacervo’ o ‘cumulo’ di più donazioni”, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, pag. 159; U. Friedmann, “Innovazioni e modificazioni in materia di imposta sulle successioni”, in AA.VV., *L’imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, pag. 223; G. Gaffuri, *L’imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, pag. 297; G. Gallo Orsi - M. Gallo Orsi, *L’imposta di successione. Commento aggiornato alla Legge n. 413 del 30 dicembre 1991*, Torino, 1993, pag. 65; S. Ghinassi, “L’istituto del ‘coacervo’ nella nuova imposta sulle successioni e donazioni”, in *Rass. trib.*, 2007, pag. 740; D. Stevanato, “Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio”, in AA.VV., *L’imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, pag. 272; A. Uricchio, “sub. art. 8”, in V. D’Amati, *Commento al Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, Padova, 1996, pag. 79.

(11) Infatti, nel caso (preso in considerazione nella risoluzione n. 240463 del 17 giugno 1985) di defunto deceduto nullatente, perché abbia disposto con donazioni di tutto il suo patrimonio, non c’è materia imponibile da assoggettare a im-

# Imposte indirette

Cass., 11 maggio 2017, n. 11677

gittima duplicazione dell'imposta rispetto a un'unica manifestazione di capacità contributiva (12), ma (solo) una maggior tassazione delle donazioni che fossero state stipulate posteriormente ad altre poste in essere in precedenza (oppure una maggior tassazione dell'asse ereditario attribuito a soggetti già beneficiati con donazioni) (13).

Con la Legge n. 342/2000, per la sua parte che concerne l'imposta di successione e donazione, il legislatore intese peraltro notevolmente riformare la disciplina di questa imposta, in particolare eliminando lo sdoppiamento ("ereditato" dal D.P.R. n. 637/1972) dell'imposta in "imposta sul valore globale" e in "imposta sulla singola quota".

Infatti, l'originario dettato del D.Lgs. n. 346/1990 (mutuando analoghi concetti recati dal D.P.R. n. 637/1972) disponeva che l'imposta di successione e donazione fosse da determinare come segue:

a) si doveva anzitutto calcolare sul "valore globale netto dell'asse ereditario" (o "dei beni e dei diritti oggetto della donazione") e ripartire tra i beneficiari del trasferimento gratuito "in proporzione al valore delle rispettive quote di eredità e dei rispettivi legati" (o, per le dona-

zioni, "in proporzione al valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno di essi": art. 7, comma 1, Tusd; art. 56, commi 1 e 2, Tusd); e

b) si doveva poi aumentare (ove vi fossero attribuzioni disposte a favore di eredi, legatari e donatari diversi dal coniuge e dai parenti in linea retta del defunto o donante) con un'ulteriore prelievo da effettuarsi sul "valore dell'eredità, della quota di eredità o legato" (art. 7, comma 3, Tusd) (o sul "valore della quota spettante o dei beni e diritti attribuiti al donatario": art. 56, comma 3, Tusd).

La Legge n. 342/2000 riformò, dunque, questo sistema caratterizzato da un'imposta "sdoppiata" (tra una imposta "sul valore globale" e una imposta sulle singole attribuzioni effettuate a favore di specifici beneficiari):

a) introducendo il concetto di una imposta di successione e donazione "unitaria", avente a oggetto (non più il "valore globale" oggetto di trasmissione gratuita, ma) i singoli trasferimenti disposti (per donazione o successione *mortis causa*) a favore dei singoli aventi causa;

b) dettando tre aliquote (14) proporzionali (in luogo delle previgenti aliquote progressive), e cioè un'aliquota per ciascuna categoria di be-

sta di successione, mancando un *relictum*.

(12) In tal senso, in giurisprudenza Comm. trib. centr., 22 febbraio 1991, n. 1340, in *Corr. Trib.*, 1991, pag. 2033; Comm. trib. centr., 10 luglio 1992, n. 4441, in *Corr. Trib.*, 1992, pag. 3035; e, nella prassi amministrativa, R.M. n. 321085 del 29 novembre 1974.

(13) Così Comm. trib. centr., 15 aprile 2002, n. 3060, in *Ced Cassazione*, pd. 0302025, secondo cui "le donazioni effettuate dal '*de cuius*' sono calcolate nell'asse ereditario al solo fine di determinare l'aliquota da applicare all'imposta sulle successioni"; Cass. 14 marzo 2007, n. 5972, in *il fisco*, 2007, pag. 2071; e in *Dir. prat. trib.*, 2007, 3, 2, pag. 695, secondo cui "l'art. 8, comma 4, del D.Lgs. n. 346/1990, prevede una forma di riunione 'fittizia' dei beni donati alla massa ereditaria ('coacervo', o cumulo, del '*donatum*' con il '*relictum*') 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 per calcolare l'imposta sui beni relitti, e non si traduce in un cumulo finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nella imposizione anche il '*donatum*'; Cass. 15 maggio 2008, n. 12238, in *Corr. Trib.*, n. 24/2008, pag. 1964, secondo cui "il D.Lgs. n. 346/1990 prevede, all'art. 8, comma 4, una forma di riunione 'fittizia' dei beni donati alla massa ereditaria ai soli fini della determinazione delle aliquote con la precisazione che, a quei fini, il valore delle donazioni di beni diversi dal denaro o da crediti in denaro deve essere determinato in base al valore venale dei beni medesimi al momento dell'apertura della successione. Il 'coacervo' (o cumulo)

del '*donatum*' con il '*relictum*' ha lo 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, e quindi ha il solo fine di determinare le aliquote da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti. Il riferimento esclusivo a tale finalità non consente dunque di ritenere che la maggiorazione si traduca in un cumulo finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nell'imposizione anche il '*donatum*'".

In identico senso anche la R.M. n. 272706 del 7 novembre 1977; la C.M. n. 49/13634 del 16 giugno 1982; e la R.M. n. 101/E/IV-9-118 del 20 aprile 1995. Secondo la R.M. n. 350043 del 6 giugno 1990, il "dettato normativo andrebbe pertanto interpretato nel senso di determinare l'aliquota corrispondente all'imponibile costituito dalla somma del *relictum* con il *donatum* e di applicare peraltro la suddetta aliquota al solo *relictum*, estrapolando le donazioni pregresse".

(14) Per l'imposta di successione, l'art. 69, comma 1, lett. c), Legge n. 342/2000, introdusse le seguenti aliquote: a) quattro per cento, per la successione del coniuge e dei parenti in linea retta; b) sei per cento, per la successione di altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado; c) otto per cento, per la successione di altri soggetti diversi dai precedenti.

Per l'imposta di donazione, l'art. 69, comma 1, lett. o), Legge n. 342/2000, introdusse le seguenti aliquote: a) tre per cento, per la successione del coniuge e dei parenti in linea retta; b) cinque per cento, per la successione di altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado; c) sette per cento, per la

neficiari che la legge ha definito (a seconda della loro più o meno intensa relazione familiare con il disponente); e

c) prevedendo (per le attribuzioni a favore dei soggetti di più stretta familiarità con il defunto-donante) una franchigia esente da imposizione (15) (oltre a una franchigia non tassata (16) per i trasferimenti a favore di soggetti caratterizzati da particolare disabilità (17), a prescindere da qualsiasi rapporto di familiarità del disabile con il disponente).

Ora, nell'ambito di questa riforma, c'è da notare che, con riferimento al coacervo delle donazioni precedenti, l'art. 69, comma 1, lett. q), Legge n.

342/2000, ha soppresso, nel predetto art. 57, comma 1, Tusd (recante la disciplina del coacervo tra donazioni), l'espressione "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili" (la quale era scritta per significare che l'istituto del coacervo serviva - come già sopra accennato - a scongiurare il pericolo di una possibile elusione perpetrabile mediante il ripetuto artificioso "utilizzo" dello scaglione esente da imposta e delle aliquote d'imposta di minore entità).

Quale dunque la *ratio* di questo intervento della Legge n. 342/2000 sulla disciplina del coacervo?

Evidentemente, il legislatore della Legge n. 342/2000, eliminando l'espressione "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili", ha inteso significare che l'istituto del co-

#### OSSERVAZIONI CRITICHE

##### Finalità dell'istituto del coacervo

Il legislatore del D.P.R. n. 637/1972 e del D.Lgs. n. 346/1990 si avvale dell'istituto del coacervo nell'ambito della normativa in tema di imposta di successione e di donazione per evidenti **fini anti-elusivi**: essendo stata l'imposta di successione e donazione organizzata con un sistema di aliquote progressive applicabili a scaglioni di valore imponibile, se non fosse stata dettata la norma sul coacervo sarebbe stato facile eludere l'imposta programmando lo **spacchettamento** di un dato **patrimonio** in una **pluralità** di **donazioni** e applicando a ciascuna di esse l'**esenzione** caratteristica dello scaglione di valore non percorso da imposta oppure le aliquote d'imposta proprie degli **scaglioni** di valore imponibile tassati con le **aliquote** d'imposta di **entità inferiore**. In altre parole, con il coacervo non si determinava una "ri-tassazione" delle donazioni precedenti, ma una maggior tassazione delle donazioni che fossero state stipulate posteriormente ad altre poste in essere in precedenza.

cervo tra donazione precedente e donazione successiva avrebbe dovuto continuare a funzionare anche al cospetto dell'abolizione della progressività delle aliquote d'imposta, e quindi "a tutela" della nuova franchigia esente da imposizione.

Dopo pochi mesi da questa radicale riforma, il legislatore intervenne nuovamente nella materia dell'imposta di successione e donazione: con l'art. 13, comma 1, Legge 18 ottobre 2001, n. 383, addirittura sopprime questa imposta con effetto dal 25 ottobre 2001.

L'art. 2, comma 47, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in Legge 24 novembre 2006, n. 286, ha

infine re-istituito l'imposta di successione e donazione "secondo le disposizioni" del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54 del medesimo art. 2, D.L. n. 262/2006.

Ciò significa che la regolamentazione contenuta nel D.Lgs. n. 346/1990 deve essere ritenuta applicabile ove non innovata dal D.L. n. 262/2006: in altre parole, per essere ancor oggi applicabili (in quanto richiamate in vita dal D.L. n. 262/2006), le norme del D.Lgs. n. 346/1990 vigenti alla data del 24 ottobre 2001 devono essere non solo non contrastanti con il D.L. n. 262/2006 o da questo non espressamente innovate, ma devono anche essere - co-

successione di altri soggetti diversi dai precedenti.

(15) Del valore di lire 350 milioni: art. 69, comma 1, lett. c) e lett. o), Legge n. 342/2000.

(16) Del valore di lire 1 miliardo: art. 69, comma 1, lett. c) e

lett. o), Legge n. 342/2000.

(17) E cioè un "*handicap* riconosciuto grave ai sensi della Legge 5 febbraio 1992, n. 104": art. 69, comma 1, lett. c) e lett. o), Legge n. 342/2000.

me espressamente ribadisce l'art. 2, comma 50, D.L. n. 262/2006 - "compatibili" con i predetti "commi da 48 a 54" dell'art. 2, D.L. n. 262/2006 (i quali recano, in particolare, le nuove aliquote e le nuove franchigie in relazione alle quattro categorie di beneficiari in cui i donatori e i successori *mortis causa* sono distribuiti).

### Raffronto tra la riforma del 2006 e la normativa sul coacervo vigente al 24 ottobre 2001

Volendosi, dunque, effettuare questo necessario raffronto tra la riforma del 2006 e la normativa sul coacervo vigente alla data del 24 ottobre 2001, c'è da rilevare, anzitutto, che i predetti commi da 48 a 54 dell'art. 2, D.L. n. 262/2006, non contengono norme espressamente inerenti il coacervo delle donazioni precedenti.

Resta quindi il tema di capire se l'art. 57, comma 1 (18), Tusc, rientri dunque tra le norme "compatibili" con il disposto dei "commi da 48 a 54" dell'art. 2, D.L. n. 262/2006. Ebbene, al fine di effettuare questa valutazione di compatibilità, occorre rilevare che le norme di cui ai predetti commi da 48 a 54 non innovano il sistema precedente sul punto di essere un sistema caratterizzato:

- da aliquote proporzionali (seppur esse siano state numericamente innovate rispetto a quelle previgenti) (19);

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Vigenza del coacervo tra donazioni

Le norme sul coacervo tra donazioni vigenti alla data del **24 ottobre 2001**, non solo non sono state abrogate esplicitamente dal D.L. n. 262/2006, ma anche **non appaiono in contraddizione** con il sistema dell'imposta di successione e donazione come delineato da detto decreto, il quale, quanto a proporzionalità delle aliquote e alla previsione di franchigie, è analogo a quello vigente alla data del 24 ottobre 2001.

- da aliquote ripartite su quattro categorie di beneficiari, a seconda del più o meno intenso rapporto di "familiarità" di costoro con il donante o il *de cuius*;

- da franchigia esente da imposizione (anch'essa peraltro innovata quanto al suo valore) (20).

Pertanto, le norme sul coacervo vigenti alla data

del 24 ottobre 2001 (non solo non sono state abrogate esplicitamente dal D.L. n. 262/2006, ma anche) non appaiono in contraddizione con il sistema dell'imposta di successione e donazione come delineato dal D.L. n. 262/2006, il quale, quanto a proporzionalità delle aliquote e alla previsione di franchigie è analogo a quello (ridisegnato, rispetto all'impianto originario del D.Lgs. n. 346/1990, ad opera della Legge 21 novembre 2000, n. 342, sopra commentata) vigente alla data del 24 ottobre 2001.

Alla luce di tutto quanto finora si è detto, non è mai stata messa in discussione la odierna perdurante vigenza dell'art. 57, comma 1, Tusc:

- il suo tenore testuale è quello risultante dall'emendamento operato con la Legge n. 262/2000 (emendandola, il legislatore ne ha confermato la vigenza);

- la sua lettura deve essere però effettuata considerando l'intervenuta abrogazione (ad opera della stessa Legge n. 262/2000) del sistema di tassazione bipartito in una imposta sul "valore globale" e in una imposta sul valore delle singole quote (e quindi depurando la norma in

(18) Il testo vigente alla data del 24 ottobre 2001 è quello originario, recato dal D.Lgs. n. 346/1990, come modificato dall'art. 69, comma 1, lett. q), Legge n. 342/2000, il quale - come già osservato - dispose la soppressione, nel predetto art. 57, comma 1, Tusc, dell'espressione "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili".

(19) L'art. 2, commi 48 e 49, D.L. n. 262/2006, ha stabilito (sia per la donazione che la successione) le seguenti aliquote d'imposta: a) 4%, quanto ai trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta del donante o del defunto, da applicare al valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, euro 1 milione; b) 6%, quanto ai trasferimenti a favore

dei fratelli e delle sorelle del donante o del defunto, da applicare al valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, euro 100 mila; c) 6%, quanto ai trasferimenti a favore degli altri parenti del donante o del defunto fino al quarto grado e degli affini in linea retta; 8%, quanto ai trasferimenti a favore di soggetti diversi da quelli precedentemente elencati.

(20) Oltre alle franchigie di 1 milione e di 100mila euro, sopra menzionate, è pure disposta la franchigia di euro 1 milione per i trasferimenti a favore di "persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della Legge 5 febbraio 1992, n. 104": art. 2, comma 49-bis, D.L. n. 262/2006.

questione dalle espressioni che si riferiscono a detto valore globale e a detto valore delle singole quote);

- la sua *ratio* resta quella di impedire la moltiplicazione della franchigia esente (concessa per le donazioni a favore del coniuge, dell'unito civile, dei parenti in linea retta, dei fratelli e delle sorelle e dei disabili gravi) mediante l'apprestamento di una pluralità di donazioni le quali, in mancanza della norma che impone il coacervo, finirebbero per permettere l'avvalimento della franchigia esente per tante volte quante sarebbero le donazioni poste in essere.

### Individuazione delle donazioni oggetto di coacervo

Stabilita dunque la perdurante vigenza dell'istituto del coacervo tra donazioni, si tratta quindi di affrontare il tema dell'individuazione di quali siano le donazioni oggetto di coacervo: tutte quelle stipulate in passato (21) o solo quelle stipulate da quando l'imposta di successione e

#### IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

##### Donazioni oggetto di coacervo

- Stabilita la perdurante vigenza dell'istituto del coacervo tra donazioni, si tratta di individuare **quali** siano le **donazioni** oggetto di coacervo: tutte quelle stipulate **in passato** o solo quelle stipulate da quando l'imposta di successione e donazione è stata **re-istituita**, ad opera del D.L. n. 262/2006?

- Pare **quest'ultima** la **soluzione corretta**, a dispetto dell'opinione della **Corte di cassazione**, la quale desume la necessità di prendere in considerazione **qualsiasi donazione** del passato dall'art. 57, comma 1, Tusd, secondo cui oggetto di coacervo sono "tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario", senza porsi il tema che, così ragionando, si conferisce rilievo, non solo a **fattispecie** maturate sotto legislazioni **non più vigenti**, ma anche (si fa riferimento a quelle poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006) a fattispecie che erano qualificate dalla legge come fiscalmente irrilevanti e che, riconsiderate oggi, vengono indubbiamente ad avere rilevanza, con inammissibile **effetto retroattivo**.

donazione è stata re-istituita, ad opera del D.L. n. 262/2006?

Pare quest'ultima la soluzione corretta (22), a dispetto dell'opinione della Corte di cassazione, la quale desume la necessità di prendere in considerazione qualsiasi donazione del passato dall'art. 57, comma 1, Tusd, secondo cui oggetto di coacervo sono "tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario", senza porsi il tema che, così ragionando, si conferisce rilievo non solo a fattispecie maturate sotto legislazioni non più vigenti ma anche (si fa riferimento a quelle poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006) a fattispecie che

erano qualificate dalla legge come fiscalmente irrilevanti e che, riconsiderate oggi, vengono indubbiamente ad avere rilevanza con inammissibile effetto retroattivo: anche se la disciplina dell'imposta di successione e donazione è (in parte) "prelevata" dal testo del D.Lgs. n. 346/1990, tale "prelievo" si intende essere solo il frutto di un meccanico rinvio *per relationem*

(21) Cfr. in tal senso la circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008.

(22) Cfr. in tal senso, Consiglio Nazionale del Notariato, Commissione Studi Tributarie, Studio n. 168-2006/T, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, approvato il 15 dicembre 2006; e, in giurisprudenza, Comm. trib. prov. di Milano, 13 febbraio 2015, secondo cui "le disposizioni recate dall'art. 57 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, le quali impongono di cumulare, al fine di verificare l'eventuale superamento della soglia di non tassabilità, il valore netto globale dei beni e dei diritti oggetto di tutte le elargizioni gratuite compiute in favore di un soggetto, risultano inapplicabili alle liberalità compiute prima della reintroduzione dell'imposta medesima nell'ordinamento positivo, con la relativa franchigia".

Cfr. però, in senso contrario, Comm. trib. prov. di Bergamo, 17 maggio 2010, n. 44, in *Corr. Trib.*, n. 31/2010, pag. 2552; e in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2010, pag. 911, con nota di G. Boccalatte e E. Zecca, secondo cui "ai fini dell'applicazione della franchigia sulla quota devoluta all'erede o al legatario ai sensi

dell'art. 8 del D.Lgs. n. 346/1990, si deve tener conto del valore di tutte le donazioni fatte in vita dal *de cuius* a favore dello stesso erede o legatario, comprese quelle poste in essere nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della Legge n. 383/2001 che aveva abrogato l'imposta di successione) e il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore dell'attuale regime in materia di successioni)".

In materia, G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, pag. 454; S. Ghinassi, "I principi generali in tema di determinazione della base imponibile nell'imposta sulle successioni e donazioni", in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, pag. 24; A. Pagnucco, "Donazioni poste in essere anteriormente all'entrata in vigore della Legge n. 286 del 2006", in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2009, pag. 21175; G. Rebecca, "Il coacervo delle donazioni", in *il fisco*, n. 31/2013, I, pag. 4755; G. Salanitro, "Solidarietà tra gli eredi e cumulo delle donazioni nella nuova disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni", in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pag. 603.

al disposto del D.Lgs. n. 346/1990 ad opera del D.L. n. 262/2006.

In altre parole, quella "istituita" dall'art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006, è una imposta nuova, che ha nel D.L. n. 262/2006 la sua fonte (tanto è vero che la "istituisce"), seppur la sua concreta disciplina sia ricavata in notevole

parte con riferimento al testo del D.Lgs. n. 346/1990, quale vigente al 24 ottobre 2001. Essendo dunque una imposta nuova, essa non può avere attinenza (anche in ragione del principio di irretroattività della legge) con fattispecie formatesi anteriormente alla sua entrata in vigore.

## LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 11 maggio 2017 (12 aprile 2017), n. 11677 - Pres. Chindemi - Rel. Zoso

**Ai fini dell'imposta sulle donazioni il valore della franchigia esente da imposizione è eroso dal valore delle precedenti donazioni, comprese quelle stipulate dal 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006, vale a dire nel periodo compreso tra la data in cui l'imposta di donazione venne abrogata e la data in cui venne re-istituita. Tuttavia, i contribuenti non sono sanzionabili, per obiettiva incertezza della norma tributaria, se nel calcolo del coacervo non sono state considerate tali precedenti donazioni.**

### Esposizione delle ragioni in fatto ed in diritto della decisione

1. D.C.A. e D.C.B. impugnavano l'avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle entrate aveva recuperato l'imposta di donazione calcolata con applicazione dell'aliquota del 4% sul valore di euro 2 milioni, somma costituente oggetto di donazione effettuata in data 30 marzo 2011 da D.C.E. a favore dei figli D.C.A. e D.C.B. in parti uguali. L'atto di donazione era stato assoggettato ad imposta fissa in quanto del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49, prevedeva per le donazioni a favore di parenti in linea retta una franchigia pari ad euro 1 milione per ciascun beneficiario. L'Ufficio aveva riscontrato che tra le medesime parti erano già intervenute due precedenti donazioni, una effettuata il 21 dicembre 2004 per il valore di euro 696.670 e l'altra in data 23 dicembre 2005 per il valore di euro 1.040.000, entrambe a favore di ciascuno dei due figli. Pertanto, in applicazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 1, rilevato che era stata esaurita la franchigia prevista dal D.L. n. 262 del 2006, art. 2, l'Ufficio aveva liquidato la maggiore imposta ed aveva applicato la sanzione prevista dall'art. 57, comma 2, del D.Lgs. citato. La Commissione tributaria provinciale di Verona accoglieva, previa riunione, i ricorsi proposti dai contribuenti. Proposto appello da parte dell'Agenzia delle entrate, la Commissione tributaria regionale del Veneto, Sezione staccata di Verona, lo accoglieva sul rilievo che, al fine del calcolo della franchigia, occorreva tener conto anche delle donazioni effettuate nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di en-

trata in vigore della Legge n. 333 del 2001 che aveva abrogato l'imposta di successione) e il 2 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 262 del 2006, convertito con la Legge n. 286 del 2006).

2. Avverso la sentenza della CTR propongono ricorso per cassazione D.C.A. e D.C.B. affidato a sei motivi illustrati con memoria. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

3. Con il primo motivo i ricorrenti deducono violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49, D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 1, art. 11 preleggi e della Legge n. 212 del 2000, artt. 1 e 3. Sostengono che la CTR ha applicato retroattivamente la disciplina di cui al D.L. n. 262 del 2000, art. 2, comma 49 e del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 1, senza che fosse prevista la retroattività con riferimento a donazioni avvenute in epoca anteriore all'entrata in vigore della norma. I giudici di appello hanno ritenuto che la previsione della franchigia fosse riferita anche a donazioni avvenute prima della sua entrata in vigore, quando non esisteva alcuna imposta sulle donazioni e con ciò hanno riconosciuto valenza retroattiva ad una norma di legge tributaria sul presupposto, errato, che l'effetto dell'istituto della franchigia fosse riferibile a periodo anteriore a quello di decorrenza della legge sulle donazioni, in contrasto con la Legge n. 212 del 2000, art. 3.

4. Con il secondo motivo deducono nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c., per non aver la CTR pronunciato in ordine alla domanda di non applicazione

delle sanzioni in ragione dell'obiettivo incertezza della normativa.

5. Con il terzo motivo deducono violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione della Legge n. 212 del 2000, art. 10, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 e D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6. Sostengono che ha errato la CTR nel ritenere che la norma di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2, fosse chiara nel fare obbligo di indicare negli atti di donazione gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario in epoca in cui non era prevista alcuna imposta sulle successioni e donazioni.

6. Con il quarto motivo deducono nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c., per non aver la CTR pronunciato in ordine alla domanda di annullamento dell'irrogazione delle sanzioni in ragione del fatto che l'obbligo di dichiarare nell'atto di donazione del 2011 la sussistenza delle precedenti donazioni del 2004 e del 2005 non era previsto da alcuna norma di legge ed, inoltre, si sarebbe dovuto considerare che si trattava di donazioni registrate per il che l'anagrafe tributaria era già in possesso di tali informazioni, con conseguente esonero del contribuente dall'obbligo di dichiarazione.

7. Con il quinto motivo deducono violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 2, Legge n. 212 del 2000, art. 6 e art. 15 delle preleggi. Sostengono che la CTR avrebbe dovuto ritenere l'insussistenza dell'obbligo dichiarativo in capo ai contribuenti con riferimento a donazioni regolarmente registrate di cui l'Amministrazione aveva comunque conoscenza e copia.

8. Con il sesto motivo deducono omessa motivazione ed omesso esame in relazione a una specifica e decisiva eccezione degli appellati contribuenti, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in ordine all'inapplicabilità del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 2, data all'insussistenza dell'obbligo di dichiarare l'esistenza di precedenti dichiarazioni in capo alle parti.

9. Osserva la Corte che il primo, il terzo, il quinto ed il sesto motivo di ricorso debbono essere esaminati congiuntamente in quanto sottendono la medesima questione giuridica. I motivi sono infondati. Occorre considerare che l'imposta sulle donazioni e sulle successioni è stata ripristinata nel 2006, dopo cinque anni di completa esenzione, con decorrenza dal 3.10.2006 per le successioni e dal 29.11.2006 per le donazioni (D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 53, convertito dalla Legge n. 286 del 2006), e strutturata

con la previsione di specifiche franchigie (art. 2, comma 49, stesso Decreto). In particolare, per quanto qui interessa, è stata prevista l'aliquota del 4% nei trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta per l'importo eccedente, per ciascun beneficiario, euro 1.000.000. L'art. 2, comma 47, del citato Decreto prevede che "È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito ...". E l'art. 57, comma 1, prevede che "Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 56, di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59". Sostengono i ricorrenti che l'imposta, essendo nuova, non può essere calcolata prendendo in considerazione, ai fini del cumulo, donazioni poste in essere anteriormente alla sua entrata in vigore. Ciò in quanto il fatto che nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006 non sia esistita un'imposta sulle donazioni porterebbe a ritenere che una donazione intervenuta in quel periodo non possa considerarsi fiscalmente rilevante successivamente, in quanto all'epoca in cui è stata effettuata non lo era. Sennonché il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, deve essere interpretato nel senso che, ai fini della determinazione del valore globale dei beni oggetto della donazione, occorre tener conto anche delle donazioni effettuate 25 ottobre 2001 al 28.11.2006. A tale affermazione induce l'interpretazione letterale della norma secondo cui "... tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59"; la norma, dunque, fa riferimento a tutte le donazioni intese in senso civilistico come atti di liberalità del donante a favore del donatario e non esclude le donazioni che erano fiscalmente irrilevanti perché poste in essere nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006. Una diversa interpretazione dell'art. 57 cit. avrebbe l'effetto della reintroduzione di una esenzione che, oltre a non essere prevista dalla lettera della norma, non è sorretta da una autonoma *ratio legis* che, anzi, in un'ottica costituzionalmente orientata, va individuata nella volontà del legislatore di determinare l'imposta in proporzione alla capacità contributiva, e



dunque tenendosi conto del fatto che il beneficiario di donazioni che, nel loro complesso, superano di valore il milione di euro non può ragionevolmente godere della franchigia prevista.

Diverso principio dovrebbe affermarsi nel caso in cui il legislatore riduca l'importo della franchigia perché in tal caso non sarebbe esigibile l'imposta proporzionale sulla base della nuova franchigia, pena l'applicazione retroattiva della legge di imposta.

**10.** Il secondo ed il quarto motivo debbono anch'essi essere esaminati congiuntamente, perché riguardano la medesima questione, e sono fondati. La Corte di legittimità (cfr. Cass. n. 13076 del 24/06/2015; Cass. n. 4394 del 24/2/2014; Cass. n. 3113 del 12/2/2014; Cass. n. 24670 del 28/11/2007) è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di non debenza delle sanzioni enunciando i seguenti principi di diritto: per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla Amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di leg-

ge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione.

Nella fattispecie la normativa applicabile fornisce elementi non sufficientemente chiari per la determinazione dei presupposti dell'esenzione, per il che appare sussistente l'errore dovuto ad interpretazione errata della normativa stessa che legittima lo sgravio delle sanzioni.

**11.** Vanno, dunque, accolti il secondo ed il quarto motivo e rigettati gli altri. L'impugnata sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dell'art. 384 c.p.c., comma 2, con la declaratoria della non debenza delle sanzioni. Le spese dell'intero giudizio si compensano in considerazione della novità della questione trattata.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo ed il quarto motivo, rigetta gli altri, cassa la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, dichiara non dovute le sanzioni. Compensa le spese dell'intero giudizio.