



**NT+FISCO SPECIALE/ Partite Iva, come e a chi si applica la flat tax incrementale**  
Come e a chi si applica la flat tax incrementale per le partite Iva. Il

quadro dell'imposta sostitutiva dopo la circolare 18/E/2023.  
Lo speciale su:  
[ntplusfisco.ilssole24ore.com/speciali](http://ntplusfisco.ilssole24ore.com/speciali)

# Successioni, il Fisco si allinea alla Cassazione

## Circolare delle Entrate

Esce di scena il «coacervo ereditario», resta solo quello «donativo»

Nell'imposta sulle donazioni si dovrà tenere conto di quelle pregresse

Angelo Busani

Il coacervo "ereditario" non esiste più mentre permane il coacervo "donativo", escludendo però da quest'ultimo le donazioni stipulate nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006 e cioè nel periodo in cui l'imposta di successione (in quanto abrogata dalla legge 383/2001) è rimasta non vigente e per talune donazioni si è dovuto pagare l'imposta di registro e non più l'imposta di donazione.

È quanto l'agenzia delle Entrate attesta nella circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023, la quale consegue a una serie di decisioni della Cassazione (dalla 24940/2016 alla 17623/2022) difformi da quanto l'Agenzia stessa ha sempre sostenuto a partire dalla circolare 3/E del 22 gennaio 2008 e cioè da quando l'imposta di successione e donazione è stata reintrodotta nel nostro ordinamento tributario (ad opera del Dl 262/2006 e della relativa legge di conversione 286/2006).

Tra l'altro (la circolare 29/E in effetti non ne fa menzione) da oggi

le istruzioni per la compilazione della dichiarazione di successione (e il relativo modulo) dovranno essere considerati come se non contenessero più le disposizioni in materia di coacervo ereditario, stante appunto il revirement dell'Agenzia sul coacervo ereditario (e quindi dovranno essere riconfigurati dall'Agenzia).

Per coacervo ereditario si è fino a ieri intesa l'operazione, che il Dlgs 346/1990 (testo unico dell'imposta di successione e donazione) pareva imporre e che ancor prima imponeva il Dpr 637/1972, consistente nel sommare, al valore dell'asse ereditario, il valore delle donazioni disposte dal *de cuius*, con il fine di verificare se la franchigia esente di un milione di euro (a vantaggio del coniuge e dei parenti in linea retta) o di 100mila euro (a vantaggio di fratelli e sorelle) fosse già stata erosa in tutto o in parte ad opera di dette donazioni stipulate dal *de cuius* durante la propria vita.

Il ragionamento della Cassazione, che ora l'Agenzia accoglie, è che la successione nel tempo delle varie leggi che hanno normato l'imposta di successione ha provocato l'abrogazione implicita dell'obbligo di coacervo ereditario, in quanto istituto non più adatto all'attuale assetto dell'imposta di successione (che è interamente su base proporzionale, dopo una franchigia variabile a seconda del rapporto di parentela tra *de cuius* ed eredi) perché adeguato all'epoca in cui l'imposta era da calcolare in base a aliquote progressive applicate a una serie di scaglioni di valore imponibile, anche in quel caso dopo alcune fasce di esenzione.

Detto in altri termini, con oggi prendiamo atto che dalla legge 342/2000 alla sentenza di Cassazione 24940/2016 si sono pagate, senza saperlo, e quindi per ben 16 anni, maggiori imposte senza sapere che non erano dovute; mentre chi le ha pagate dal 2016 in avanti ha dovuto combattere con l'Amministrazione per resistere a una pretesa del Fisco che fin dall'anno 2000 non poteva esser fatta valere.

Quanto invece al coacervo donativo, si tratta di un'operazione che non ha subito le vicissitudini legislative dell'imposta di successione: quindi, ancor oggi (con la predetta esclusione delle donazioni fatte nel periodo di soppressione dell'imposta di donazione), quando si stipula una donazione occorre domandarsi se, in precedenza, sia stata stipulata, tra il medesimo donante e il medesimo donatario (che siano coniugi, parenti in linea retta o fratelli e sorelle), un'altra donazione e, in caso positivo, occorre tassare la nuova donazione considerando la franchigia in tutto o in parte assorbita dalla precedente donazione.

In sostanza, il sistema ne esce del tutto squilibrato: sia nell'imposta di successione che nell'imposta di donazione le aliquote e le franchigie sono perfettamente identiche; ma, nell'una non si fa luogo a coacervo (e, quindi, la franchigia non è intaccata da donazioni eventualmente disposte dal *de cuius*) mentre nell'altra si deve tener conto delle donazioni pregresse e quindi può ben darsi il caso che l'intero valore imponibile delle donazioni successive debba esser sottoposto a tassazione proporzionale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Le motivazioni

**La sentenza 29026/2023**  
Un atto amministrativo generale, non contenente una pretesa tributaria sostanziale, è estraneo alla materia devoluta alla giurisdizione tributaria secondo giurisprudenza consolidata delle Sezioni Unite dalla quale è dato evincere che

nessuna disposizione del Dlgs 546/1992 attribuisce alle Commissioni tributarie un potere direttamente incisivo degli atti generali, in deroga alla tipica giurisdizione di legittimità costituzionalmente riservata agli organi della giustizia amministrativa.

## Ricorso davanti al Tar contro i provvedimenti dell'agenzia delle Entrate

### Cassazione

Secondo tre sentenze delle Sezioni Unite si tratta di atti autoritativi della Pa

Laura Ambrosi  
Antonio Iorio

Il provvedimento dell'agenzia delle Entrate, anche se meramente attuativo di una norma, è un atto autoritativo proveniente dalla Pa e come tale impugnabile dinanzi al Tar. Ad affermare questo principio sono le Sezioni Unite della Cassazione con tre analoghe pronunce (n. 29023, 29026 e 29042) depositate ieri.

La vicenda trae origine da tre impugnazioni dinanzi al Tar avverso i provvedimenti emanati dall'agenzia delle Entrate in attuazione del contributo posto a carico delle imprese del settore petrolifero/energetico conseguente alla guerra in Ucraina. In particolare, si trattava del provvedimento

del direttore dell'agenzia delle Entrate nr. 221978/2022, la circolare 22/E/2022 e la risoluzione 29/E/2022. Il Tar dichiarava inammissibile i ricorsi per difetto di giurisdizione, mentre il Consiglio di Stato accoglieva tutti gli appelli delle contribuenti, rinviando la decisione al giudice di primo grado.

L'agenzia delle Entrate, il Mef e la Presidenza del Consiglio dei ministri ricorrevano in cassazione lamentando l'erroneità della decisione. La Cassazione a Sezioni Unite, con tre distinte decisioni ha fornito interessanti principi.

Nelle vicende esaminate, secondo la tesi erariale i provvedimenti impugnati erano meramente attuativi della norma (articolo 37, comma 5, del Dl 21/2022), la quale attribuiva specificamente tale potere agli organi emananti. L'Agenzia sosteneva che il provvedimento, sebbene atto discrezionale del direttore, deve considerarsi esente da qualsivoglia sindacato giurisdizionale.

La Suprema Corte, non condividendo tale tesi, ha preliminarmente precisato che il provvedimento dell'agenzia delle Entrate è un atto am-

ministrativo generale e come tale impugnabile dinanzi al Tar. A tal fine è irrilevante la natura discrezionale ovvero meramente attuativa della norma primaria, poiché non si tratta di un presupposto necessario a fondare la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo.

Ciò che rileva, infatti, è che si tratti di un atto autoritativo proveniente da una Pa, il quale in quanto risultato del potere discrezionale, nella specie, dell'agenzia delle Entrate, costituisce il presupposto dell'interesse legittimo da tutelare. Se fosse corretta la tesi dell'Agenzia, secondo la quale il provvedimento in quanto tale non è soggetto ad alcun sindacato giurisdizionale, si creerebbe un «vuoto di tutela» in chiaro contrasto con gli articoli 24 e 113 della Costituzione.

I giudici di legittimità ricordano che la tutela avverso gli atti amministrativi è garantita dalle norme sul processo tributario, il quale prevede che le corti di giustizia tributaria, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano in relazione all'oggetto del giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

È così prevista un'azione di annullamento esercitabile in prevenzione ed alternativamente dal giudice tributario, secondo un ben preciso schema di disposizioni processuali.

Analoghe considerazioni sono state svolte in riferimento alla circolare "impugnata". Le Sezioni Unite hanno precisato che il contenuto di tale atto è integrativo del provvedimento direttoriale ed in quanto tale va garantita la tutela giurisdizionale. Peraltro nelle tre decisioni è specificato che l'eventuale incostituzionalità della norma attuata mediante il provvedimento direttoriale e i relativi documenti di prassi, è pur sempre un vizio dell'atto amministrativo per il quale sussiste la possibilità per il giudice amministrativo di sollevare la questione dinanzi alla Consulta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il Sole **24 ORE**

## SUCCESSIONE: IL DIRITTO DI ESSERE INFORMATI

La gestione dell'eredità, grande o piccola che sia, è un momento delicato che richiede consapevolezza per affrontare questo passaggio al meglio. Per orientarsi nella complessità della materia, nasce questo libro in cui due grandi esperti rispondono a tutte le domande più comuni sul tema, per non farsi trovare impreparati quando serve.

**IN EDICOLA DA SABATO 21 OTTOBRE CON IL SOLE 24 ORE A € 12,90\* E IN LIBRERIA**

\*Oltre al prezzo del quotidiano. Offerta valida in edicola fino al 21/11/2023. In libreria a € 16,90.

**1A** EDICOLA.IT

Ordina la tua copia su [Primaedicola.it](http://Primaedicola.it) e ritirala, senza costi aggiuntivi né pagamento anticipato, in edicola.

Per maggiori informazioni chiama il Servizio Clienti del Sole 24 Ore **02 30300600**

Shopping

In vendita su [Shopping24](http://Shopping24.offerte.ilssole24ore.com/ereditaparolesemplici) offerte.ilssole24ore.com/ereditaparolesemplici