

**Cassazione.** Per ogni atto liberale successivo si potrà approfittare della franchigia «piena»

# Donazioni, il «coacervo» non c'è più

## L'abrogazione dell'istituto dal 2000 apre la porta alle richieste di rimborso

**Angelo Busani  
Elisabetta Smaniotto**

■ Nel nostro ordinamento **non esiste più** l'istituto del cosiddetto «**coacervo delle donazioni**» a far tempo dall'entrata in vigore (10 dicembre 2000) dell'articolo 69, legge 342/2000, che introdusse le aliquote fisse dell'imposta di successione, in luogo delle prevalenti aliquote progressive: per ragioni di incompatibilità con il nuovo sistema di tassazione ad aliquote fisse, la norma sul coacervo ereditario (e cioè l'articolo, comma 4, dlgs 346/1990) deve dunque essere considerata tacitamente abrogata dalla legge 342/2000.

È questa la decisione, senza precedenti, contenuta nella sentenza 24940 della Cassazione, depositata il 6 dicembre 2016; una sentenza che suscita indubbio clamore, non solo perché proclama l'avvenuta eliminazione di una norma ben 16 anni dopo che la sua abrogazione si è verificata, ma anche perché scardina un principio che, nonostante fosse stato messo in di-

scussione quanto alla sua vigenza (si veda lo studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 168-2006), è stato comunque quotidianamente tenuto in considerazione da professionisti e contribuenti, provocando l'aumento dell'imposizione rispetto a quella che, non applicando quel principio, avrebbe invece potuto essere assolta.

Anche perché l'agenzia delle Entrate, nella circolare 3/E del 22 gennaio 2008, paragrafo 3.2.3, sostenne la perdurante vigenza della norma in questione.

La disciplina sul coacervo è stata, come detto, «figlia» di un sistema nel quale l'imposta sulle successioni e donazioni era organizzata in forma progressiva: in sostanza, disponendo di cumulare le pregresse donazioni in caso di ulteriore donazione o in caso di successione ereditaria, la norma sul coacervo era finalizzata ad evitare l'elusione che sarebbe conseguita a un artificioso «spezzatino» di donazioni durante la vita del *de cuius*. Ad esempio, in mancanza di una

norma che disponesse il coacervo, un *de cuius* avrebbe potuto essere indotto, invece di lasciare 100 alla propria morte, a donare tante volte 10, in modo che, in ciascuna di tali donazioni, si sarebbe potuto approfittare dello scaglione esente da imposta o tassato con le aliquote inferiori.

Seguendo invece il principio del coacervo, al valore di una successiva donazione si doveva sommare il valore della donazione precedente; inoltre, il valore dell'attivo ereditario doveva essere aumentato con il valore donato dal *de cuius* durante la propria vita; il tutto, non al fine di tassare di nuovo (in sede di successiva donazione o in sede di eredità) il valore fatto oggetto di coacervo, ma al «solo» fine di stabilire le aliquote applicabili al valore donato nella donazione successiva o al valore della massa relitta dal defunto come sua eredità.

La norma di cui all'articolo 8, comma 4, Dlgs 346/1990, allo scopo di esprimere il concetto sopra esemplificato, era dunque

scritta con riferimento «ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili». Questa espressione è indubbiamente divenuta inadeguata al cospetto dell'introduzione della tassazione proporzionale in luogo di quella progressiva; ma, essendo l'imposizione proporzionale comunque caratterizzata dalla presenza di una importante franchigia (1 milione di euro tra coniugi e parenti in linea retta; 100 mila euro tra fratelli; 1,5 milioni di euro se l'avente causa è colpito da una grave disabilità), la linea interpretativa delle Entrate, inevitabilmente seguita dai contribuenti, era quella di considerare la predetta espressione come riferita non più all'erosione degli scaglioni di valore imponibile tassati con le aliquote d'imposta inferiori, ma con riferimento alle predette «nuove» franchigie introdotte dalla legge 342/2000.

Questa lettura viene dunque ora cassata dalla Suprema corte: dopo aver rilevato che «il «cumulo» non sortiva effetto impositivo sul donatum ma sol-

tanto effetto determinativo dell'aliquota progressiva» è «conseguenza logica e coerente» che, eliminata l'aliquota progressiva «in favore di un sistema ad aliquota fissa»... «non vi fosse più spazio per dar luogo al coacervo».

La sentenza provoca almeno due conseguenze: la prima rispetto ai rimborsi che potranno essere chiesti dai contribuenti che, avendo scontato un'imposizione maggiore del dovuto a causa del coacervo, si trovino nel termine per domandarli (da valutare se tale termine possa intendersi decorrere dalla data della sentenza in esame). La seconda è che, non rilevando più le donazioni pregresse, in ogni donazione successiva a una donazione precedente, si potrà approfittare della franchigia «piena», senza più considerarla erosa da liberalità effettuate nel passato. Ci sarà solo da chiedersi se eventuali casi di artificioso «spezzatino» siano qualificabili in termini di abuso del diritto.