

# 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) difforni 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.