

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.101-2024/T

PRIME NOTE SUL D.LGS. N.139/2024 - IL COACERVO DELLE DONAZIONI PREGRESSE

di Simone Ghinassi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari l'11 ottobre 2024)

D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (TUS)	
Testo anteriore alle modifiche	Testo modificato dall'art. 1 del D.Lgs. n. 139/2024
Art. 8 <i>Base imponibile</i>	Art. 8 <i>Base imponibile</i>
1. Il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3.	1. Il valore netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3.
1-bis. Resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali.	<i>Identico</i>
2. In caso di fallimento del defunto si tiene conto delle sole attività che pervengono agli eredi e ai legatari a seguito della chiusura del fallimento.	In caso di assoggettamento del debitore defunto a liquidazione giudiziale si tiene conto delle sole attività che pervengono agli eredi e ai legatari a seguito della chiusura della relativa procedura.
3. Il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano, quello dei legati al netto degli oneri da cui sono gravati.	<i>Identico</i>
4. Il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di	

<p>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. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate all'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59; 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. Per valore attuale delle donazioni anteriori si intende il valore dei beni e dei diritti donati alla data dell'apertura della successione, riferito alla piena proprietà anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento.</p>	<p>Abrogato</p>
<p>Art. 57 <i>Donazioni anteriori</i></p>	<p>Art. 57 <i>Donazioni anteriori</i></p>
<p>1. Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato 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 articoli 55 e 59. Agli stessi fini, nelle ipotesi di cui all'art. 56, comma 2, il valore globale netto di tutti i beni e diritti complessivamente donati è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni anteriormente fatte ai donatari e il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno di essi è maggiorato di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante. Per valore delle donazioni anteriori 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.</p>	<p>1. Il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascun donatario è maggiorato, ai soli fini delle franchigie di cui all'articolo 56, di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante, comprese quelle presunte di cui all'articolo 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'articolo 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Per valore delle donazioni anteriori 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.</p>
<p>2. Negli atti di donazione e negli atti di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, devono</p>	<p>2. Negli atti di donazione e negli atti di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, devono essere</p>

<p>essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e i relativi valori alla data degli atti stessi. Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la pena pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.</p>	<p>indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e i relativi valori alla data degli atti stessi. Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la sanzione amministrativa da una a due volte la maggiore imposta dovuta.</p>
--	--

Come in altri settori impositivi, il legislatore con il decreto legislativo n.139/2024, nell'ottica di un'auspicabile razionalizzazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, ha inteso adeguare la disciplina in tema di coacervo delle donazioni pregresse agli orientamenti interpretativi, in specie giurisprudenziali, degli ultimi anni che spesso si sono posti in contrasto con quelli dell'Agenzia delle Entrate.

Tali orientamenti sono stati via via oggetto di commento da parte della Commissione Studi Tributarî sul nostro notiziario¹; pertanto a tali interventi si rinvia per un esame pi completo della materia, sintetizzandone solo il contenuto al fine da qui muovere al fine dell'analisi delle novit introdotte con la riforma in esame.

Come si ricorder, l'eliminazione della progressivit dell'imposta operata dalla legge n.342/2000 determin il venir meno della ratio antielusiva sottostante all'art. 8, comma 4, disciplinante l'istituto del coacervo ed aliment l'impressione che la residua e molto pi limitata valenza della norma, non espressamente abrogata dal legislatore, fosse quella di verificare se l'erede, nell'ambito delle donazioni ricevute in vita, avesse gi beneficiato della franchigia a lui riservata dal legislatore².

Ci anche se gi all'epoca era stata da taluno ventilata l'ipotesi di una tacita abrogazione dell'art. 8, quarto comma, in tema di coacervo, in quanto incompatibile con la nuova imposta proporzionale.

Dopo la parentesi della soppressione del tributo e la sua reintroduzione ad opera del D.L. n.262/2006, l'amministrazione finanziaria, dando quasi per scontata la sopravvivenza (anzi, la reviviscenza) dell'istituto del coacervo, gi disciplinato dall'art. 8 comma 4, aveva aderito a quella che era stata la tesi probabilmente prevalente successivamente all'entrata in vigore della legge n.342/2000, ritenendo che l'istituto avesse assunto il pi limitato ruolo di verifica in ordine alla utilizzazione o meno da parte dell'erede, anteriormente all'apertura della successione, della franchigia allo stesso spettante³.

Nonostante alcune opinioni dissonanti, sia in dottrina che in giurisprudenza, quest'ultimo sembrava l'indirizzo che si andava ad affermare nella prassi, fintanto che la Suprema Corte, con due sentenze gemelle della sezione tributaria del dicembre 2016⁴ ha aderito in modo deciso alla tesi, in precedenza minoritaria, dell'abrogazione tacita dell'art. 8, comma 4, per effetto della radicale modifica dell'imposta operata dalla legge n.342/2000.

¹ V. in particolare V.MASTROIACOVO, La Cassazione accoglie l'interpretazione del notariato: abrogazione tacita del coacervo ai fini dell'imposta sulle successioni, in C.N.N. Notizie 12/1/2017; S.GHINASSI, nota a Cass. 20 ottobre 2020 n. 22378, in C.N.N. Notizie 18/12/2020 e Coacervo e imposta sulle donazioni, in C.N.N. Notizie 10/2/2021.

² Cfr. in tal senso Amministrazione finanziaria nella circolare 16 novembre 2000, n. 207/E, in banca dati fisconline, emanata ancor prima della pubblicazione della legge.

³ V. Circ. 22 gennaio 2008, n. 3/E par. 3.2.3.

⁴ Precisamente 6 dicembre 2016, n. 24940 e 16 dicembre 2016, n. 26050, annotate a caldo da V.MASTROIACOVO, Abrogazione tacita del coacervo ai fini dell'imposta sulle successioni, in Riv.dir.trib.on line, 11 gennaio 2017.

La tesi sostenuta nelle sentenze cd. “gemelle” del dicembre 2016 è stata poi ripetutamente ribadita in successive pronunce. Pertanto, ancorché non si fossero al riguardo pronunciate le Sezioni Unite, l’orientamento appariva assolutamente consolidato.

Quanto sopra peraltro con riferimento all’imposta di successione, mentre, per quanto concerne il cumulo di donazioni pregresse relativamente ad una successiva donazione, la questione è stata fin dall’inizio posta in termini diversi.

Si deve infatti osservare che mentre la legge n.342/2000 non aveva soppresso nell’art. 8, comma 4, con riferimento all’operatività del coacervo, l’inciso “ai soli fini della determinazione delle aliquote”, circostanza che costituisce uno degli argomenti principali addotti dai sostenitori dell’abrogazione tacita (per incompatibilità con la natura non più progressiva dell’imposta) della predetta norma, il medesimo legislatore del 2000 aveva invece espressamente abrogato l’analogo inciso che era presente nell’art. 57 T.U.S., disciplinante il coacervo tra donazioni, dando con ciò l’impressione di voler mantenere la vigenza dell’istituto nell’ambito dell’imposta sulle donazioni; ciò con la limitata finalità, più volte ricordata, di verificare se il donatario abbia o meno già esaurito l’imposta sulla franchigia a propria disposizione nei rapporti con il donante.

Anche la Suprema Corte ha in passato aderito a tale tesi, da taluno denominata della “doppia franchigia”, in quanto giunge alla conclusione che esistano nel sistema normativo due autonome franchigie di cui possono usufruire i beneficiari di trasferimenti gratuiti, l’una concernente l’imposta di successione e l’altra l’imposta sulle donazioni⁵.

Ma mentre in un primo tempo ha ritenuto soggette a coacervo anche le donazioni poste in essere nel periodo di abrogazione del tributo (25 ottobre 2001-28 novembre 2006)⁶, successivamente la Corte, pur ribadendo l’applicabilità del meccanismo del coacervo all’imposta sulle donazioni, ha ritenuto, più correttamente, che lo stesso non possa operare per le donazioni poste in essere nel predetto periodo di abrogazione, nonché per le donazioni anteriori al 2001 ma all’epoca esenti (ad esempio donazioni di titoli di Stato anteriori al D.L. n.323/1996, norma che, secondo l’opinione prevalente, ha abrogato l’esenzione)⁷.

Tale essendo in sintesi l’evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte, è peraltro noto come l’amministrazione finanziaria abbia per lungo tempo insistito nella propria tesi di applicabilità del coacervo delle donazioni pregresse sia con riferimento all’imposta di successione che a quella di donazione, fintanto che, prendendo atto dell’ormai uniforme orientamento giurisprudenziale contrario, con la nota Circ. 19 ottobre 2023, n. 29/E ha aderito alla stessa, abbandonando il contenzioso e riconoscendo la vigenza dei seguenti principi:

a) ai fini dell’applicazione dell’imposta di successione, l’istituto del coacervo “successorio” di cui all’articolo 8, comma 4, del TUS deve ritenersi “implicitamente abrogato”, con la conseguenza che lo stesso non può essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie;

⁵ Per la dottrina notarile cfr. G.RIZZI, Il nuovo regime fiscale delle successioni e donazioni, 14-15, inedito ma consultabile su vari siti tra cui www.notaioricciardi.it.

Con riferimento alla tesi della doppia franchigia cfr. altresì V.MASTROIACOVO, Il cumulo di “donatum” e “relictum” nella nuova imposta di successione, in *Corr.trib.* 2007, 1719 e, più di recente, B.DENORA, Imposta sulle successioni: il coacervo del “donatum” con il “relictum” non serve più?, in *Riv.dir.on line* 11 gennaio 2017, a commento delle citate sentenze gemelle della Cassazione del dicembre 2016.

⁶ V. in tal senso Cass. 11 maggio 2017, n. 11677.

⁷ In tal senso Cass. 19 gennaio 2021, n. 727, pubblicata su C.N.N. Notizie 10/2/2021 con il commento sopra citato a nota (1).

Rimaneva invece aperta la questione della cumulabilità delle donazioni (non esenti) stipulate anteriormente al 25 ottobre 2001, sulla quale si tornerà più avanti.

b) ai fini dell'applicazione dell'imposta di donazione, l'istituto del coacervo "donativo", pur non risultando abrogato, non trova applicazione con riferimento alle donazioni poste in essere nel periodo in cui la disciplina relativa all'imposta sulle successioni e donazioni risultava abrogata.

Come si può notare l'agenzia ha con ciò in toto aderito alla giurisprudenza della Suprema Corte in materia, richiamando espressamente nella circolare le pronunce più significative (anche sopra ricordate) ed in particolare Cass. 22738/2020 in tema di abrogazione tacita dell'art. 8, quarto comma, D.Lgs. n.346/1990 e Cass. 727/2021 in tema di applicabilità del coacervo all'imposta di donazione, ma di non cumulabilità di donazioni poste in essere in esenzione da imposta ovvero nel periodo nel quale l'imposta era stata "soppressa".

Alla luce di tale evoluzione interpretativa della giurisprudenza e della amministrazione, il legislatore ha inteso con il decreto legislativo in esame prendere atto della stessa, cristallizzandola in due disposizioni normative.

La prima è contenuta nell'art. 1, comma 1, lett. i) ai sensi del quale "all'articolo 8:

.....

3) il comma 4 è abrogato".

La categoricità della formulazione normativa esime da ogni ulteriore commento, apparendo recepire tout court la tesi giurisprudenziale cui ha da ultimo aderito l'amministrazione e sembrando smentire ventilate ipotesi di una volontà legislativa di reintroduzione dell'istituto con riferimento all'imposta di successione.

La seconda norma del decreto legislativo in tema di coacervo è l'art. 1, comma 1, lett. zz) ai sensi del quale "all'art. 57:

1) il comma 1 è sostituito dal seguente:

"1. Il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascun donatario è maggiorato, ai soli fini delle franchigie di cui all'art. 56, di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'articolo 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Per valore delle donazioni anteriori 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."

Anche in tal caso la norma appare dettata al solo fine di recepire, meglio chiarendolo, l'esito del percorso interpretativo sopra tratteggiato, in base al quale, con riferimento all'imposta di donazione, il coacervo rimane in vita al solo fine di valutare se il donatario abbia già, attraverso precedenti donazioni, esaurito la propria franchigia rispetto al donante.

Permane, in quanto non affrontata espressamente dal legislatore della riforma, la questione di quali siano, con riferimento all'imposta di donazione, le liberalità soggette a coacervo.

Al riguardo appare ormai definitivamente consolidato, anche perché confermato dalla stessa amministrazione finanziaria nella Circ. n.29/E del 2023, l'indirizzo giurisprudenziale in base al quale il coacervo "donativo" non deve comprendere le donazioni anteriori poste in essere in esenzione da imposta ovvero nel periodo (ottobre 2001-novembre 2006) nel quale l'imposta di donazione non esisteva⁸.

⁸ In tal senso la citata sentenza Cass. 727/2021 confermata, da ultimo, da Cass. 23 febbraio 2023, n. 5690.

Quanto invece alle donazioni (non esenti) stipulate anteriormente al 25 ottobre 2001 e pertanto all'epoca imponibili, potrebbe implicitamente desumersi dalla giurisprudenza della Suprema Corte (ed in specie della più volte citata pronuncia 727/2021) che le stesse possano essere considerate in linea di principio soggette a coacervo. Si deve peraltro evidenziare come sia la decisione medesima, sia altre in precedenza (v. Cass. 23 maggio 2018, n. 12779), sottolineino insistentemente in motivazione il carattere di "novità" dell'imposta istituita, per l'appunto, ex novo nel 2006. Ciò, come evidenziato nello studio CNN n.168-2006/T, potrebbe costituire un decisivo argomento per escludere da coacervo anche le donazioni anteriori al 25 ottobre 2001.

Un accenno infine alle liberalità indirette. Non è dubbio al riguardo che il coacervo si renda sicuramente operante anche alle stesse, stante il disposto dell'art. 58, comma 5, del T.U.S. ai sensi del quale le disposizioni del titolo III (e quindi anche l'art. 57) "si applicano, in quanto compatibili, anche per gli atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione".

Ciò peraltro non significa che l'istituto del coacervo operi per quelle peculiari liberalità indirette collegate a trasferimenti immobiliari e di aziende, assai frequenti nella prassi notarile, di cui all'art.1, comma 4 bis, T.U.S.

Invero quest'ultima norma, nel prevedere l'esclusione da imposta di tali liberalità (dirette ed indirette), sembra escluderne ogni rilevanza giuridica ai fini dell'applicazione dell'imposta e, quindi, anche del coacervo⁹. Così come l'operatività del coacervo è ugualmente da escludere per tutte le altre liberalità non soggette ad imposta, quindi in specie quelle di cui all'art. 3, comma 4 ter, T.U.S. (donazioni di aziende e quote sociali a coniuge e discendenti).

⁹ A tale riguardo, pur non essendosi espressa in termini definitivi l'agenzia delle entrate, la giurisprudenza della Cassazione appare sufficientemente netta e consolidata. V. Cass. sez. V ord. 16 giugno 2023 n. 17424 (commentata su CNN Notizie 27/7/2023 da S.CANNIZZARO), confermata da ultimo da Cass. ord. 26 luglio 2024, n. 20974, nelle quali si è qualificata la fattispecie di cui all'art. 1, comma 4 bis, in termini di "esclusione" di imposta e non di "esenzione", traendone le conseguenze che non vi è necessità per il contribuente stesso di richiederne in atto l'applicazione onde beneficiare dei relativi effetti, tra i quali, a quanto sembra, l'irrilevanza ai fini del coacervo.