

Fuori dal coacervo le donazioni esenti da imposta

Il Sole 24 Ore | NORME E TRIBUTI | 20 GENNAIO 2021 | Angelo Busani

L'istituto del coacervo tra donazioni è attualmente vigente, ma non sono oggetto di coacervo le donazioni pregresse fiscalmente irrilevanti perché stipulate nel periodo in cui l'imposta di donazione non era vigente o perché esenti da imposta di donazione; l'esenzione rilevante a tale riguardo è sia quella che la legge disponesse al momento di stipula della donazione sia quella che la legge preveda al momento in cui si effettua il coacervo. Sono questi i tre principi dettati dalla sentenza di Cassazione n. 727 del 19 gennaio 2021: il primo principio (la vigenza del coacervo tra donazioni) è aderente a quanto la Cassazione già decise nella sentenza 11677/2017; questa sentenza del 2017 viene però rovesciata dal secondo principio (sul quando le donazioni del passato sono rilevanti), mentre è privo di precedenti di legittimità il terzo principio (il momento in cui l'esenzione è rilevante). Il coacervo è l'istituto per il quale, quando tra uno stesso donante e uno stesso donatario intercorre una pluralità di donazioni, occorre tener conto, nelle donazioni successive, delle donazioni precedenti, al fine di verificare se queste ultime hanno intaccato la franchigia esente. Ad esempio, se la madre Tizia ha donato al figlio Caio un immobile del valore di 800mila euro (nel 2019) e poi nel 2022 gli dona una somma di 300mila euro, la prima donazione non ha subito tassazione perché il valore donato rientrava per intero nella franchigia esente di 1 milione, mentre la seconda donazione viene tassata sull'imponibile di 100mila euro perché per 200mila euro ancora avanza una porzione di franchigia di pari importo. Ogni successiva donazione che Tizia facesse a Caio sarebbe imponibile per intero, poiché tutta la franchigia è stata consumata. Sulla vigenza del coacervo tra donazioni la Cassazione conferma dunque l'orientamento del 2017, ribadendo altresì l'avvenuta abrogazione della normativa che imponeva il coacervo anche tra donazioni e devoluzione ereditaria (principio, quest'ultimo, statuito nelle decisioni di Cassazione n. 24940/2016, 12779/2018 e 758/2019). Si inverte invece la giurisprudenza del 2017 sul tema dell'individuazione delle donazioni oggetto di coacervo. Si afferma ora infatti che considerare rilevanti le donazioni effettuate in un periodo in cui l'imposta di donazione non era vigente (si pensi a una donazione del 2005) oppure le donazioni esenti per legge (si pensi a una donazione di titoli di Stato stipulata nel 1995) determinerebbe un'applicazione distorta dell'imposta di donazione, perché si tradurrebbe nel recupero a tassazione, a posteriori, di un atto che il legislatore fiscale aveva già mostrato di ritenere indifferente, e che il contribuente aveva posto in essere percependolo come tale. Infine, si afferma il principio in base al quale l'esenzione da tassazione di una donazione sottrae la donazione stessa al coacervo, sia nel caso in cui l'esenzione sia disposta da una norma vigente al momento della donazione, sia nel caso in cui sia disposta da una norma vigente al momento in cui il coacervo dovrebbe essere effettuato. © RIPRODUZIONE RISERVATA