

Niente coacervo per la liberalità indiretta esente da imposta di donazione

di Angelo Busani (*)

Per la prima volta in giurisprudenza si decide se la **donazione indiretta**, dichiarata **esente** da imposta di donazione ai sensi dell'art. 1, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 346/1990, sia oggetto del **coacervo** tra donazioni di cui all'art. 57, comma 1, T.U.S.D.: la **sentenza** della **Commissione tributaria** provinciale di **Milano n. 6497/2017** conclude in **senso negativo**.

Per la prima volta, stando almeno alla giurisprudenza pubblicata, viene giudicata (e correttamente decisa, con sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 6497/2017 (1) in senso negativo) la questione se la donazione indiretta (2), dichiarata esente da imposta di donazione, ai sensi dell'art. 1, comma 4-bis (3), D.Lgs. 30 ottobre 1990, n. 346 (4), sia oggetto del coacervo di cui all'art. 57, comma 1 (5), T.U.S.D.

Per comprendere questa decisione, appare indispensabile ripercorrere l'assai complicato iter

che la normativa in materia di coacervo ha compiuto dall'emanazione del T.U.S.D. in avanti.

Il coacervo tra donazioni

Con effetto dal 1° gennaio 1991, l'art. 57, comma 1, T.U.S.D., ha stabilito (6) che "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili":

a) il "valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto" di "donazione" doveva essere "maggiorato di un importo pari al valore (7) com-

(*) *Notaio in Milano*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) Sul concetto di donazione indiretta cfr. Busani, "La tassazione delle donazioni 'indirette' e delle donazioni 'informali' (stipulate in Italia e all'estero)", in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 3/2016, pag. 553; nonché Busani, "Donazioni 'indirette' e donazioni 'informali' al cospetto delle Sezioni Unite", in *Corr. Trib.*, n. 45/2017, pag. 3538.

(3) L'art. 1, comma 4-bis, D.Lgs. n. 346/1990 sancisce che "[f]erma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto".

Per Cass. 24 giugno 2016, n. 13133, in *Notariato*, n. 1/2017, pag. 82, e in *Corr. Trib.*, n. 1/2017, pag. 71, con nota di Arquilla, non si può avere l'esenzione di cui all'art. 1, comma 4-bis, T.U.S.D., qualora nell'atto di acquisto, effettuato dal donatario impiegando il denaro corrispostogli dal donante, non sia fatta menzione della provenienza del denaro dal donante: secondo la Cassazione, per "regola generale", l'esenzione da un tributo e la fruizione di una agevolazione presuppongono che il contribuente faccia "esplicito esercizio" del diritto e pure ne faccia "espressa dichiarazione in atto".

(4) Il D.Lgs. n. 346/1990 reca il Testo Unico dell'imposta di successione e donazione, cui d'ora innanzi ci si riferisce con l'acronimo T.U.S.D.

(5) L'art. 57, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, sancisce che "[i]l 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 artt. 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".

(6) Riprendendo un'analogia fattispecie normata dall'art. 55, comma 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, la quale aveva dato peraltro luogo a aspre controversie interpretative, risolte da Comm. trib. centr., SS.UU., 7 ottobre 1987, n. 6898, in *Boll. trib.*, 1987, pag. 1818, sulla quale cfr. Coppola, "Il cumulo di precedenti atti di liberalità tra vivi posti in essere dallo stesso donante a favore del medesimo donatario", in *Boll. trib.*, 1987, pag. 1763.

(7) Il concetto di "valore" è definito nell'art. 57, comma 1, ultimo periodo, T.U.S.D., ove è sancito che per tale "si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati" senz'altro aggiungere. A differenza del disposto dell'art. 8, comma 1, ultimo periodo, T.U.S.D. (ove si afferma che occorre far riferimento al "valore" della "piena proprietà anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento", nell'art.

plussivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte (8) dal donante al donatario”;

b) (se donatari fossero soggetti diversi dal coniuge o dai parenti in linea retta del *de cuius*) il “valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno” dei donatari doveva essere “maggiorato di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante”.

Per “donazione” oggetto di coacervo la legge intendeva (ed intende tuttora) riferirsi evidentemente a tutti gli atti *inter vivos* rilevanti ai fini dell’applicazione dell’imposta di donazione; al riguardo, la legge medesima specificava (e specifica tuttora) che il concetto di “donazione”, contenuto nell’art. 57, comma 1, T.U.S.D.:

- comprendeva (e comprende tuttora) anche le donazioni “presunte” di cui all’art. 1, comma 3, T.U.S.D. (vale a dire gli atti a titolo oneroso che fiscalmente si presumono donazioni ai sensi dell’art. 26, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) (9);

- non comprendeva (e non comprende tuttora) le donazioni di cui all’art. 1, comma 4, T.U.S.D., e cioè non comprendeva le “donazion[i] o liberalità di cui agli artt. 742 (10) e 783 (11) del Codice civile”;

- non comprendeva (e non comprende tuttora) le donazioni “registrate gratuitamente” ai sensi dell’art. 55, comma 2, T.U.S.D. (12);

57, comma 1, T.U.S.D., non è preso in considerazione il caso della precedente donazione di nuda proprietà con riserva di usufrutto in capo al donante. Di un “errore di coordinamento non facile da giustificare” parlano G. Gallo Orsi - M. Gallo Orsi, *L’imposta di successione. Commento aggiornato alla Legge n. 413 del 30 dicembre 1991*, Torino, 1993, pag. 377.

(8) Il concetto di “valore delle donazioni anteriori” è definito nell’ultimo periodo dell’art. 57, comma 1, T.U.S.D., ove è sancito che per tale “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”.

(9) Sul disposto dell’art. 26, D.P.R. n. 131/1986, recante la c.d. presunzione di liberalità, cfr. Busani, *L’imposta di registro*, Milano, 2009, pag. 245.

(10) L’art. 742, c.c., disciplina le “spese non soggette a colazione”. L’art. 770, comma 2, c.c., a sua volta, concerne le “liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi”.

(11) L’art. 783, c.c., concerne le c.d. donazioni di modico valore.

(12) Si tratta degli atti di cui all’art. 3, T.U.S.D.

(13) Si tratta delle donazioni di “beni culturali” vincolati, di cui all’art. 12, lett. g), T.U.S.D. Nell’ambito di queste donazioni registrate con l’applicazione dell’imposta di registro in misura

- non comprendeva (e non comprende tuttora) le donazioni “registrate [...] con pagamento dell’imposta in misura fissa” ai sensi dell’art. 59, T.U.S.D. (13).

La ratio del coacervo tra donazioni

Il legislatore del D.P.R. n. 637/1972 e del D.Lgs. n. 346/1990 si avvale dell’istituto del coacervo nell’ambito della normativa in tema di imposta (di successione e) di donazione per evidenti fini anti-elusivi: essendo stata l’imposta di (successione e) donazione organizzata (tanto sul “valore globale” oggetto di trasferimento gratuito, quanto sul valore delle singole attribuzioni ai beneficiari del trasferimento gratuito diversi dal coniuge e dai parenti in linea retta del defunto o donante) con un sistema di aliquote progressive applicabili a scaglioni di valore imponibile (lasciando esente da tassazione lo scaglione di valore inferiore), se non fosse stata dettata la norma sul coacervo sarebbe stato facile eludere l’imposta (e la sua progressività) programmando lo “spacchettamento” di un dato patrimonio in una pluralità di donazioni e applicando a ciascuna di esse l’esenzione caratteristica dello scaglione di valore non percorso da imposta oppure le aliquote d’imposta proprie degli scaglioni di valore imponibile tassati con le aliquote d’imposta di entità inferiore (14).

fissa sarebbero da ricomprendere (in tal senso la R.M. n. 82/E del 23 aprile 1997) le donazioni di Titoli di Stato, poste in essere anteriormente al D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito in Legge 8 agosto 1996, n. 425, che sottrasse le donazioni di Titoli di Stato dal novero delle donazioni esenti da imposta di successione e donazione.

(14) Cfr., in materia, Aiello, “Gli effetti del coacervo nelle imposte di successione”, in *Boll. trib.*, 1998, pag. 555; Altana - Silvestri, *L’imposta sulle successioni e donazioni nel Testo Unico*, Milano, 1993, pag. 649; Bardi, “Imposta di successione e coacervo dei beni donati in vita dal *de cuius*”, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, pag. 729; Bisignano, “Sull’interpretazione del combinato disposto degli artt. 7 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 (ora artt. 8 e 56 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346: imposta globale e cumulo di donazioni precedenti”, in *il fisco*, 2001, pag. 9787; Fedele, “‘Coacervo’ o ‘cumulo’ di più donazioni”, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, pag. 159; Friedmann, “Innovazioni e modificazioni in materia di imposta sulle successioni”, in AA.VV., *L’imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforma*, Milano, 2001, pag. 223; Gaffuri, *L’imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, pag. 297; Gallo Orsi - Gallo Orsi, *L’imposta di successione. Commento aggiornato alla Legge n. 413 del 30 dicembre 1991*, Torino, 1993, pag. 65; Ghinassi, “L’istituto del ‘coacervo’ nella nuova imposta sulle successioni e donazioni”, in *Rass. trib.*, 2007, pag. 740; Stevanato, “Le li-

In altre parole, con il coacervo non si determinava una “ri-tassazione” delle donazioni precedenti (15) (il che avrebbe comportato una illegittima duplicazione dell'imposta rispetto a un'unica manifestazione di capacità contributiva) (16), ma (solo) una maggior tassazione delle donazioni che fossero state stipulate posteriormente ad altre poste in essere in precedenza (oppure una maggior tassazione dell'asse ereditario attribuito a soggetti già beneficiati con donazioni) (17).

La riforma del 2000 dell'imposta di donazione

Con la Legge 21 novembre 2000, n. 342, per la sua parte che concerne l'imposta di successione e donazione, il legislatore intese notevolmente riformare la disciplina di questa imposta, in particolare eliminando lo sdoppiamento (“ereditato” dal D.P.R. n. 637/1972) dell'imposta in una “imposta sul valore globale” e in una “imposta sulla singola quota”.

Infatti, l'originario dettato del D.Lgs. n. 346/1990 (mutuando analoghi concetti recati dal D.P.R. n. 637/1972) disponeva che l'imposta di successione e donazione fosse da determinare come segue:

a) si doveva anzitutto calcolare sul (“valore globale netto dell'asse ereditario” o sul) valore “dei beni e dei diritti oggetto della donazione” e ripartire tra i beneficiari del trasferimento

gratuito (“in proporzione al valore delle rispettive quote di eredità e dei rispettivi legati” o, per le donazioni) “in proporzione al valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno di essi”: art. 7, comma 1, T.U.S.D.; art. 56, commi 1 e 2, T.U.S.D.; e:

b) si doveva poi aumentare - ove vi fossero attribuzioni disposte a favore di (eredi, legatari e) donatari diversi dal coniuge e dai parenti in linea retta del (defunto o del) donante - con un ulteriore prelievo da effettuarsi (sul “valore dell'eredità, della quota di eredità o legato”: art. 7, comma 3, T.U.S.D., o, per le donazioni) sul “valore della quota spettante o dei beni e diritti attribuiti al donatario” (art. 56, comma 3, T.U.S.D.).

La Legge n. 342/2000 riformò, dunque, questo sistema caratterizzato da un'imposta sdoppiata (tra una imposta “sul valore globale” e una imposta sulle singole attribuzioni effettuate a favore di specifici beneficiari):

a) introducendo il concetto di una imposta di (successione e) donazione unitaria, avente a oggetto (non più il “valore globale” oggetto di trasmissione gratuita e il valore delle attribuzioni ai singoli beneficiari, ma solo) i trasferimenti disposti per donazione (o successione *mortis causa*) a favore dei singoli aventi causa;

b) dettando tre aliquote (18) proporzionali (in luogo delle previgenti aliquote progressive), e cioè un'aliquota per ciascuna categoria di beneficiari che la legge ha definito (a seconda

beralità tra vivi nella riforma del tributo successorio”, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforma*, Milano, 2001, pag. 272; Uricchio, “sub. art. 8”, in D'Amati, *Commento al Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, Padova, 1996, pag. 79.

(15) Infatti, nel caso (preso in considerazione nella risoluzione n. 240463 del 17 giugno 1985) di defunto deceduto nullatene, perché abbia disposto con donazioni di tutto il suo patrimonio, non c'è materia imponibile da assoggettare a imposta di successione, mancando un *relictum*.

(16) In tal senso, in giurisprudenza Comm. centr., 22 febbraio 1991, n. 1340, in *Corr. Trib.*, 1991, pag. 2033; Comm. centr., 10 luglio 1992, n. 4441, in *Corr. Trib.*, 1992, pag. 3035; e, nella prassi amministrativa, risoluzione n. 321085 del 29 novembre 1974.

(17) Così Comm. centr., 15 aprile 2002, n. 3060, in *Ced Cassazione*, pd. 0302025, secondo cui “le donazioni effettuate dal ‘de cuius’ sono calcolate nell'asse ereditario al solo fine di determinare l'aliquota da applicare all'imposta sulle successioni”; e Cass. 14 marzo 2007, n. 5972, in *il fisco*, 2007, pag. 2071; e *retro*, 2007, II, pag. 695, secondo cui “l'art. 8, comma 4, del D.Lgs. n. 346 del 1990 prevede una forma di riunione ‘fittizia’ dei beni donati alla massa ereditaria (‘coacervo’, o cumulo, del ‘donatum’ con il ‘relictum’) allo scopo di evitare che il ‘de

cuius possa eludere la progressività dell'imposta procedendo in vita ad una serie di donazioni ai futuri eredi o legatari. Detta riunione ‘fittizia’ ha il solo fine di determinare le aliquote da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti, e non si traduce in un cumulo finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nella imposizione anche il ‘donatum’”. Nel medesimo senso cfr. anche Cass. 15 maggio 2008, n. 12238, in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 1964.

In identico senso cfr. anche la R.M. n. 272706 del 7 novembre 1977; la C.M. n. 49/13634 del 16 giugno 1982; e la R.M. n. 101/E/IV-9-118 del 20 aprile 1995. Secondo la R.M. n. 350043 del 6 giugno 1990, il “dettato normativo andrebbe pertanto interpretato nel senso di determinare l'aliquota corrispondente all'imponibile costituito dalla somma del *relictum* con il *donatum* e di applicare peraltro la suddetta aliquota al solo *relictum*, estrapolando le donazioni pregresse”.

(18) Per l'imposta di successione, l'art. 69, comma 1, lett. c), Legge n. 342/2000, introdusse le seguenti aliquote: a) quattro per cento, per la successione del coniuge e dei parenti in linea retta; b) sei per cento, per la successione di altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado; c) otto per cento, per la successione di altri soggetti diversi dai precedenti.

Per l'imposta di donazione, l'art. 69, comma 1, lett. o), Leg-

della loro più o meno intensa relazione familiare con il disponente); e:

c) prevedendo (per le attribuzioni a favore dei soggetti di più stretta familiarità con il defunto-donante) una franchigia esente da imposizione (19) (oltre a una franchigia non tassata (20) per i trasferimenti a favore di soggetti caratterizzati da particolare disabilità, a prescindere da qualsiasi rapporto di familiarità del disabile con il soggetto dante causa).

Ora, nell'ambito di questa riforma, c'è da notare che, con riferimento al coacervo delle donazioni precedenti, l'art. 69, comma 1, lett. q), Legge n. 342/2000, ha soppresso, nel predetto art. 57, comma 1, T.U.S.D. (recante la disciplina del coacervo tra donazioni), l'espressione "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili" (la quale era scritta per significare che l'istituto del coacervo serviva - come già sopra accennato - a scongiurare il pericolo di una possibile elusione perpetrabile mediante il ripetuto artificioso "utilizzo" dello scaglione esente da imposta e delle aliquote d'imposta di minore entità).

Quale dunque la *ratio* di questo intervento della Legge n. 342/2000 sulla disciplina del coacervo? Perché, ritoccando l'art. 57, comma 1, T.U.S.D., la Legge n. 342/2000 non l'ha anche ripulito del riferimento - in esso contenuto - all'imposta sul "valore globale" che la stessa Legge n. 342/2000 ha abolito?

Ebbene, con riferimento al coacervo tra donazione precedente e donazione successiva (21), appare evidente che il legislatore della Legge n. 342/2000, eliminando l'espressione "ai soli

fini della determinazione delle aliquote applicabili", ha inteso significare che l'istituto del coacervo tra donazione precedente e donazione successiva avrebbe dovuto continuare a funzionare anche al cospetto dell'abolizione della progressività delle aliquote d'imposta, e quindi "a tutela" della nuova franchigia esente da imposizione: essendo stata introdotta dalla Legge n. 342/2000 (per taluni trasferimenti a titolo gratuito, quelli ove viene data rilevanza a un rapporto di stretta familiarità tra dante e avente causa) una franchigia di esenzione da imposta, essa comunque necessita di "protezione" da intenti elusivi tanto quanto necessitavano di protezione i previgenti scaglioni esenti da imposta e le previgenti aliquote progressive.

L'abolizione dell'imposta di donazione nel 2001 e la sua re-istituzione nel 2006

Pochissimo tempo dopo la riforma operata con la predetta Legge n. 342/2000, con l'art. 13, comma 1, Legge 18 ottobre 2001, n. 383, l'imposta di successione e donazione venne soppressa con effetto dal 25 ottobre 2001.

L'art. 2, comma 47, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in Legge 24 novembre 2006, n. 286, ha poi re-istituito l'imposta di successione e donazione "secondo le disposizioni del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54" del medesimo art. 2, D.L. n. 262/2006.

ge n. 342/2000, introdusse le seguenti aliquote: a) tre per cento, per la successione del coniuge e dei parenti in linea retta; b) cinque per cento, per la successione di altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado; c) sette per cento, per la successione di altri soggetti diversi dai precedenti.

(19) Del valore di lire 350 milioni: art. 69, comma 1, lett. c) e lett. o), Legge n. 342/2000.

(20) Del valore di lire 1 miliardo: art. 69, comma 1, lett. c) e lett. o), Legge n. 342/2000.

(21) Quanto invece al coacervo tra donazioni e massa ereditaria, al fine del calcolo dell'imposta di successione, la Cassazione (sentenza 6 dicembre 2016, n. 24940 e sentenza 16 dicembre 2016, n. 26050, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2017, pag. 1684, con nota di Busani, "Sorpresa! Il coacervo ereditario non c'è più (abbiamo per sedici anni utilizzato norme abrogate?)" ; nonché in *Riv. dir. trib.*, 2017, pag. 235, con nota di Fedele, "Ha ancora un senso il coacervo delle donazioni? La difficile conciliazione di dati testuali ed esigenze sistematiche"; in *Riv. dir. trib.*, 2017, II, pag. 90, con nota di Mastroiacovo, "La Cassazione sancisce l'abrogazione tacita del coacervo del *donatum* con il *relictum*"; in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 4/2017, pag. 310, con nota di Snichelotto - Pozzi, "Il cumulo delle donazioni precedenti non si applica al calcolo della franchigia ai fini dell'imposta di successione"; in *Corr. Trib.*, n. 8/2017, pag. 617, con nota di Ghinassi, "Tacitamente abrogato il coacervo delle donazioni fatte in vita"; in *il fisco*, n. 5/2017, pag. 481, con nota di Carunchio) ha stabilito che l'art. 8, comma 4, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (il quale reca appunto la disciplina del coacervo tra donazioni e massa ereditaria) è da considerare tacitamente espunto dal nostro ordinamento a seguito dell'entrata in vigore della Legge 21 novembre 2000, n. 342, data l'incompatibilità dell'istituto del coacervo con il nuovo sistema di tassazione delle successioni e delle donazioni organizzato con aliquote proporzionali, che ha preso il posto del previgente sistema delle aliquote progressive.

Ciò significa che la regolamentazione contenuta nel D.Lgs. n. 346/1990 deve essere ritenuta applicabile ove non innovata dal D.L. n. 262/2006: in altre parole, per essere ancor oggi applicabili (in quanto richiamate in vita dal D.L. n. 262/2006), le norme del D.Lgs. n. 346/1990 vigenti alla data del 24 ottobre 2001 devono essere non solo non contrastanti con il D.L. n. 262/2006 o da questo espressamente innovate, ma devono anche essere - come espressamente ribadisce l'art. 2, comma 50, D.L. n. 262/2006 - "compatibili" con i predetti "commi da 48 a 54" dell'art. 2, D.L. n. 262/2006 (i quali recano, in particolare, le nuove aliquote e le nuove franchigie in relazione alle quattro categorie di beneficiari in cui i donatari sono distribuiti).

Volendosi, dunque, effettuare questo necessario raffronto tra la riforma del 2006 e la normativa sul coacervo vigente alla data del 24 ottobre 2001, c'è da rilevare, anzitutto, che i predetti commi da 48 a 54 dell'art. 2, D.L. n. 262/2006, non contengono norme espressamente inerenti il coacervo delle donazioni precedenti.

Resta quindi il tema di capire se l'art. 57, comma 1 (22), T.U.S.D., sia dunque da ricomprendere tra le norme "compatibili" con il disposto dei "commi da 48 a 54" dell'art. 2, D.L. n. 262/2006. Ebbene, al fine di effettuare questa valutazione di compatibilità, occorre rilevare che le norme di cui ai predetti commi da 48 a 54 non innovano il sistema precedente sul punto di essere un sistema caratterizzato:

- da aliquote proporzionali (23);
- da aliquote ripartite su quattro categorie di beneficiari, a seconda del più o meno intenso

rapporto di "familiarità" di costoro con il donante o il *de cuius*;

- da una franchigia esente da imposizione (24).

Pertanto, le norme sul coacervo vigenti alla data del 24 ottobre 2001 (non solo non sono state abrogate esplicitamente dal D.L. n. 262/2006, ma anche) non appaiono in contraddizione con il sistema dell'imposta di donazione come delineato dal D.L. n. 262/2006, il quale, quanto a proporzionalità delle aliquote e alla previsione di franchigie è analogo a quello (ridisegnato, rispetto all'impianto originario del D.Lgs. n. 346/1990, ad opera della Legge n. 342/2000, sopra commentata) vigente alla data del 24 ottobre 2001.

La lettura odierna dell'art. 57, comma 1, T.U.S.D.

Alla luce di tutto quanto finora si è detto, non è in discussione (25) la odierna perdurante vigenza dell'art. 57, comma 1, T.U.S.D., e:

- il suo tenore testuale è quello risultante dall'emendamento operato con la Legge n. 342/2000 (emendandola, il legislatore ne ha confermato la vigenza);
- la sua lettura deve essere però effettuata considerando l'intervenuta abrogazione (ad opera della stessa Legge n. 342/2000) del sistema di tassazione bipartito in una imposta sul "valore globale" e in una imposta sul valore delle singole quote (e, quindi, depurando la norma in questione dalle espressioni che si riferiscono a detto valore globale e a detto valore delle singole quote);
- la sua *ratio* resta quella di impedire la moltiplicazione della franchigia esente (concessa per le donazioni a favore del coniuge, dell'unito civile, dei parenti in linea retta, dei fratelli e

(22) Il testo vigente alla data del 24 ottobre 2001 è quello originario, recato dal D.Lgs. n. 346/1990, come modificato dall'art. 69, comma 1, lett. q), Legge n. 342/2000, il quale - come già osservato - dispose la soppressione, nel predetto art. 57, comma 1, T.U.S.D., dell'espressione "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili".

(23) L'art. 2, commi 48 e 49, D.L. n. 262/2006 ha stabilito (sia per la donazione che la successione) le seguenti aliquote d'imposta: a) 4%, quanto ai trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta del donante o del defunto, da applicare al valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, euro 1 milione; b) 6%, quanto ai trasferimenti a favore dei fratelli e delle sorelle del donante o del defunto, da applica-

re al valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, euro 100 mila; c) 6%, quanto ai trasferimenti a favore degli altri parenti del donante o del defunto fino al quarto grado e degli affini in linea retta; 8%, quanto ai trasferimenti a favore di soggetti diversi da quelli precedentemente elencati.

(24) Oltre alle franchigie di 1 milione e di 100mila euro, sopra menzionate, è pure disposta la franchigia di euro 1 milione per i trasferimenti a favore di "persona portatrice di *handicap* riconosciuto grave ai sensi della Legge 5 febbraio 1992, n. 104": art. 2, comma 49-*bis*, D.L. n. 262/2006.

(25) Lo conferma, ad esempio, la sentenza di Cassazione n. 11677/2017, di cui oltre.

delle sorelle e dei disabili gravi) mediante l'apprestamento di una pluralità di donazioni le quali, in mancanza della norma che impone il coacervo, finirebbero per permettere l'avvalimento della franchigia esente per tante volte quante fossero le donazioni che venissero poste in essere.

L'individuazione delle donazioni oggetto di coacervo

Stabilita, dunque, la perdurante vigenza dell'istituto del coacervo tra donazioni, si tratta, quindi, di affrontare il tema dell'individuazione di quali siano le donazioni oggetto di coacervo: tutte quelle stipulate in passato (26) o solo quelle stipulate da quando l'imposta di successione e donazione è stata re-istituita, ad opera del D.L. n. 262/2006?

Pare quest'ultima la soluzione corretta (27), a dispetto dell'opinione della Cassazione (28), la quale desume la necessità di prendere in considerazione qualsiasi donazione del passato dall'art. 57, comma 1, T.U.S.D., secondo cui oggetto di coacervo sono "tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario",

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Individuazione delle donazioni oggetto di coacervo

- Stabilita la perdurante vigenza dell'istituto del coacervo tra donazioni, occorre chiedersi se siano **oggetto di coacervo** tutte le **donazioni** stipulate **in passato o** solo quelle stipulate da quando l'imposta di successione e donazione è stata **re-istituita**, ad opera del D.L. n. 262/2006.

- Si ritiene che sia corretto considerare solo quelle **stipulate** da quando è stata **re-istituita l'imposta**. Essendo dunque una imposta nuova quella istituita dall'art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006, essa non può avere attinenza (anche in ragione del principio di irretroattività della legge) con fattispecie formatesi anteriormente alla sua entrata in vigore.

senza porsi il tema che, così ragionando, si conferisce rilievo non solo a fattispecie maturate sotto legislazioni non più vigenti ma anche (si fa riferimento a quelle poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006) a fattispecie che erano qualificate dalla legge come fiscalmente irrilevanti e che, riconsiderate oggi, vengono indubbiamente ad avere rilevanza con inammissibile effetto retroattivo: anche se la disciplina dell'imposta di successione e donazione è

(in parte) "prelevata" dal testo del D.Lgs. n. 346/1990, tale "prelievo" deve infatti essere inteso solo come il frutto di un meccanico rinvio *per relationem* al disposto del D.Lgs. n. 346/1990 ad opera del D.L. n. 262/2006.

In altre parole, quella "istituita" dall'art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006, è una imposta nuova, che ha nel D.L. n. 262/2006 la sua fonte (tanto è vero che la "istituisce"), seppur la sua concreta disciplina sia ricavata in notevole parte con riferimento al testo del D.Lgs. n. 346/1990, quale vigente al 24 ottobre 2001. Essendo, dunque, una imposta nuova, essa non

(26) Cfr. in tal senso la circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008.

(27) Cfr. in tal senso, Consiglio Nazionale del Notariato, Commissione Studi Tributarie, Studio n. 168-2006/T, "Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni", approvato il 15 dicembre 2006; e, in giurisprudenza, Comm. trib. prov. di Milano, 13 febbraio 2015, secondo cui "le disposizioni recate dall'art. 57 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, le quali impongono di cumulare, al fine di verificare l'eventuale superamento della soglia di non tassabilità, il valore netto globale dei beni e dei diritti oggetto di tutte le elargizioni gratuite compiute in favore di un soggetto, risultano inapplicabili alle liberalità compiute prima della reintroduzione dell'imposta medesima nell'ordinamento positivo, con la relativa franchigia".

Cfr. però, in senso contrario, Comm. trib. prov. di Bergamo, 17 maggio 2010, n. 44, in *Corr. Trib.*, n. 31/2010, pag. 2552; e in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2010, pag. 911, con nota di Boccalatte - Zecca, secondo cui "ai fini dell'applicazione della franchigia sulla quota devoluta all'erede o al legatario ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. n. 346/1990, si deve tener conto del valore di tutte le donazioni fatte in vita dal *de cuius* a favore dello stesso erede o legatario, comprese quelle poste in essere nel periodo

compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della Legge n. 383/2001 che aveva abrogato l'imposta di successione) e il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore dell'attuale regime in materia di successioni)".

In materia, cfr. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, pag. 454; Ghinassi, "I principi generali in tema di determinazione della base imponibile nell'imposta sulle successioni e donazioni", in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, pag. 24; Pagnucco, "Donazioni poste in essere anteriormente all'entrata in vigore della Legge n. 286 del 2006", in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2009, pag. 21175; Rebecca, "Il coacervo delle donazioni", in *il fisco*, n. 31/2013, 1, pag. 4755; Salanitro, "Solidarietà tra gli eredi e cumulo delle donazioni nella nuova disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni", in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pag. 603.

(28) Cfr. Cass. 11 maggio 2017, n. 11677, in *Corr. Trib.*, n. 35/2017, pag. 2728, con nota di Busani, "Retroattività all'infinito per il coacervo tra donazioni?"; in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 8-9/2017, pag. 649, con nota di Puri, "Le donazioni, il coacervo e il tentativo di dare un senso a ciò che senso non ha"; e in *il fisco*, n. 24/2017, pag. 2370, con nota di Piccolo, "Il 'coacervo' abbraccia tutte le precedenti donazioni fatte".

può avere attinenza (anche in ragione del principio di irretroattività della legge) con fattispecie formatesi anteriormente alla sua entrata in vigore.

Non c'è coacervo per la donazione indiretta di cui all'art. 1, comma 4-bis, T.U.S.D.

È evidente, a questo punto, come non possa esservi coacervo per la donazione indiretta per la quale l'art. 1, comma 4-bis, T.U.S.D., proclama che "l'imposta non si applica". Invero, se "l'imposta non si applica" è ovvio derivarne che tale donazione non può rilevare "in via postuma" e cioè in sede di coacervo. Sarebbe oltremodo contraddittorio che una fattispecie proclamata irrilevante dalla legge divenisse poi rilevante "in seconda battuta", quando vi sia

SOLUZIONI OPERATIVE

Donazioni indirette

La donazione indiretta **non fa coacervo**, né con altra successiva **donazione indiretta**, per la quale l'imposta di donazione non si applica, posta in essere tra il medesimo donante e il medesimo donatario, né con altra successiva **liberalità** che sia invece tassata con l'**imposta di donazione**.

da sottoporre a tassazione una fattispecie invece percossa da imposizione.

E così, vi è da concludere che la donazione indiretta di cui all'art. 1, comma 4-bis, T.U.S.D., non fa coacervo né con altra successiva donazione indiretta di cui all'art. 1, comma 4-

bis, T.U.S.D., posta in essere tra il medesimo donante e il medesimo donatario, né con altra successiva liberalità che sia invece tassata con l'imposta di donazione.

Essendo un fenomeno fiscalmente irrilevante, inoltre, la donazione indiretta di cui all'art. 1, comma 4-bis, T.U.S.D., nemmeno deve essere oggetto della menzione in una successiva donazione prescritta dall'art. 57, comma 2, T.U.S.D.

LA SENTENZA

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXII, Sent. 21 novembre 2017 (7 novembre 2017), n. 6497 - Pres. Giucastro - Rel. Dolci

L'art. 1, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 346/1990, esclude espressamente dall'imposta sulle successioni e donazioni "le donazioni e le liberalità indirette che siano collegate ad atti di trasferimenti di immobili o di aziende per i quali sia già prevista l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro o dell'IVA". La finalità è di evitare una doppia imposizione. Qualora detti atti di liberalità "esenti" fossero comunque computati nel c.d. coacervo delle donazioni, di cui all'art. 57 del D.Lgs. n. 346/1990, verrebbero di fatto ad essere tassati; dunque, una corretta interpretazione dell'art. 57 impone di ricomprendere nel computo solo le donazioni soggette ad imposta.

Svolgimento del processo e richieste delle parti

Con il ricorso in epigrafe O.B.L. e Z.D.V.L. impugnavano l'avviso di liquidazione dell'imposta di donazione con richiesta di pagamento in solido dell'importo di euro 39.960,00 in relazione all'atto di donazione stipulato in data 12 novembre 2015. In particolare, rappresentavano che in data 9 novembre 2015 era stato stipulato un atto di compravendita con il quale la ricorrente aveva acquistato un immobile del valore di euro 1.890.000,00, somma interamente corrisposta a titolo di liberalità dal coniuge O.B.L.

Successivamente, con atto di donazione 12 novembre 2015, O.B.L. donava a Z.D.V.L. denaro e titoli per il valore di euro 999.000,000.

I ricorrenti sottolineavano che l'imposta di donazione non si applica alle donazioni ed altre liberalità collegate al trasferimento di diritti immobiliari, qualora l'atto sia già sottoposto ad imposta di registro, che le donazioni indirette non sono soggette ad imposta e, pertanto, non devono essere computate tra le liberalità di cui all'art. 57 del D.Lgs. n. 346/1990. Nel caso in esame una donazione indiretta era stata seguita da un atto di donazione per un importo inferiore alla franchigia di un milione di euro, dunque nessuna imposta era dovuta.

Chiedeva, previa discussione del ricorso in pubblica udienza, l'annullamento dell'avviso di liquidazione, con vittoria di spese.

L'Ufficio si costituiva ribadendo la legittimità del proprio operato; in particolare, rappresentava che la

franchigia di un milione di euro era già stata “consumata” con l’elargizione a titolo di liberalità di somma corrispondente al corrispettivo dell’immobile di cui all’atto di compravendita del 9 novembre 2015. Tale atto di disposizione va computato nel coacervo delle donazioni di cui all’art. 57 del TUS.

Chiedeva pertanto il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Con memoria depositata in data 26.10.2017 il ricorrente O.B. deduceva in via preliminare l’illegittimità dell’avviso di liquidazione per violazione dell’art. 5 del TUS per difetto di legittimazione passiva, rivestendo nella vicenda la qualità di donante. I due ricorrenti deducevano altresì l’illegittimità dell’atto impugnato per violazione dell’art. 57 TUS. Detta norma attribuisce rilevanza alle sole donazioni fatte anteriormente dal donante al donatario, mentre il pagamento del prezzo dell’immobile è un atto di liberalità indiretta esclusa dall’ambito di applicazione dell’imposta sulle successioni e donazioni ai sensi dell’art. 1 comma 4-bis del TUS. Insistevano pertanto nella richiesta di annullamento dell’atto impugnato.

Motivi della decisione

Il ricorso vanno accolto.

L’Ufficio ha notificato l’avviso di liquidazione anche ad O.B.L. in qualità di donante e non può in proposito non rilevarsi la illegittimità dell’atto impugnato per la violazione dell’art. 5 TUS, poiché soggetto passivo d’imposta è il donatario e non sono previste forme di responsabilità solidale.

Quanto al merito, il *thema decidendum* è se debba essere ricompreso nel c.d. “coacervo delle donazioni” di cui all’art. 57 del TUS l’atto di liberalità rappresenta

to dal pagamento da parte di O.B.L. del prezzo dell’immobile acquistato dal coniuge.

Secondo l’assunto dell’Ufficio nel computo della franchigia utilizzabile per la liquidazione dell’imposta relativa alla donazione del 12 novembre 2015 devono essere ricomprese tutte le precedenti donazioni, dirette o indirette, a prescindere dalla loro tassabilità.

In realtà ciò contrasta con la *ratio* delle norme sopra citate. Invero, l’art. 1 comma 4-bis del D.Lgs. n. 346 del 1990 esclude espressamente dall’imposta “le donazioni e le liberalità indirette che siano collegate ad atti di trasferimenti di immobili o di aziende per i quali sia già prevista l’applicazione dell’imposta proporzionale di registro o dell’IVA ...” La finalità è all’evidenza quella di evitare una doppia imposizione. Qualora detti atti di liberalità “esenti” fossero comunque computati nel c.d. “coacervo” delle donazioni di cui all’art. 57 verrebbero di fatto ad essere tassati; dunque, una corretta interpretazione dell’art. 57 impone di ricomprendere nel computo solo le donazioni soggette ad imposta. Tra l’altro, se i contribuenti avessero invertito l’ordine temporale dei due atti, peraltro quasi coevi, nulla avrebbe avuto a pretendere l’Amministrazione finanziaria.

Le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano in euro 1.500,00 oltre oneri ed accessori come per legge.

P.Q.M. Dispositivo

La Commissione accoglie il ricorso e annulla l’atto impugnato, condanna l’Ufficio al pagamento delle spese che liquida in euro 1.500,00 oltre contributo unificato e oneri accessori.