

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI
MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVILOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Luglio-Agosto
2017

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., 6 dicembre 2016, n. 24940

Pres. Chindemi – Rel. Stalla

Agenzia delle entrate c. M.C.P.A., M.C.F.

In tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza dell'art. 69 della l. n. 342 del 2000, deve ritenersi implicitamente abrogato l'art. 8, 4° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990, che prevedeva il cumulo del "donatum" con il "relictum" al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato.

(Omissis). Svolgimento del processo.

L'agenzia delle entrate propone cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 199/65/09 del 3 dicembre 2009 con la quale la commissione tributaria regionale Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto in parte illegittimo l'avviso di liquidazione di imposta principale di successione notificato agli eredi di M.C.L., deceduto il *(omissis)*.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto infondata la pretesa dell'amministrazione finanziaria di inserire nella base imponibile della successione anche il valore delle donazioni immobiliari eseguite in vita dal *de cuius*, posto che il coacervo di *relictum* e *donatum*, già previsto dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 4, doveva ritenersi implicitamente abrogato dalla L. n. 342 del 202000 che aveva modificato la disciplina della precedente imposta di successione mediante eliminazione delle aliquote progressive, ed introduzione di un'aliquota unica con franchigia.

Resistono con controricorso gli eredi M.C.

Motivi della decisione.

p. 1. Con il primo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 4 in combinato disposto con l'art. 11 preleggi, L. n. 212 del 2000, art. 3 L. n. 286 del 2006, art. 2 e segg. e L. n. 342 del 2000, art. 69 e segg. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente affermato l'abrogazione implicita del regime del coacervo di *relictum* e *donatum* ex art. 8 cit., nonostante la irretroattività della norma fiscale abrogativa, ed il fatto che la disciplina abrogatrice poi formalmente intervenuta con la L. n. 286 del 2006 non fosse qui applicabile, in quanto successiva tanto all'apertura della successione (*omissis*) quanto alla stessa notificazione dell'avviso di liquidazione (31 dicembre 2004).

Con il secondo motivo di ricorso si deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. (ultrapetizione). Per avere la commissione tributaria regionale rigettato l'appello sull'assunto dell'avvenuta abrogazione, da parte della L. n. 286 del 2006, dell'istituto del coacervo di cui alla D.Lgs. n. 346 del 1990; nonostante che questo profilo non fosse stato dedotto dai contribuenti, i quali si erano limitati ad eccepirne l'inapplicabilità in forza di una disposizione diversa, costituita L. n. 342 del 2000, art. 69, comma 1, lett. c).

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta – ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso del giudizio; per non avere il giudice di appello congruamente motivato sul criterio di determinazione dell'imposta adottato

dall'avviso di liquidazione impugnato; segnatamente sotto il profilo della mancanza, nella specie, di duplicazione d'imposta tra successione e donazione.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce violazione dell'art. 112 c.p.c.; per non avere la commissione tributaria regionale statuito alcunché sul motivo di appello concernente la nullità della sentenza di primo grado per carenza di motivazione.

Con il quinto motivo di ricorso si lamenta violazione dell'art. 112 c.p.c. sotto il profilo dell'omessa pronuncia sul motivo di appello in punto asserita violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 posto che l'atto impositivo era comprensivo di un chiaro prospetto di liquidazione e di un modello di versamento; risultando pertanto idoneo al raggiungimento dello scopo.

p. 2. Il secondo, quarto e quinto motivo di ricorso – suscettibili di trattazione preliminare, in quanto involgenti un'asserita causa di nullità della sentenza per violazione di ordine procedurale – sono infondati.

In primo luogo va considerato che, contrariamente a quanto ritenuto dall'agenzia delle entrate (secondo motivo), la statuizione di appello non si è basata su “provvedimenti più ampi di quelli richiesti o con effetti più ampi rispetto a quelli prospettati nella domanda”; né ha arbitrariamente posto a fondamento della decisione la considerazione di “fatti” non dedotti dalle parti. Al contrario, la commissione tributaria regionale si è mantenuta entro i limiti tanto del *petitum* (annullamento dell'avviso di liquidazione nella parte in cui determinava la base imponibile mediante coacervo degli immobili donati in vita dal *de cuius*), quanto della *causa petendi* (intervenuto superamento normativo di tale coacervo, come già previsto dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 4[^]). Su tale premessa, l'infondatezza della censura sul punto deriva dal fatto che la decisione in esame è dipesa da una determinata ricostruzione del dato normativo, nella successione delle leggi nel tempo; con la conseguenza che non di superamento dei limiti della domanda si è trattato, e nemmeno di immutazione officiosa dei termini fattuali della controversia, quanto di mera ricostruzione giuridica della fattispecie; di per sé avulsa dal potere dispositivo delle parti, ed invece demandata all'esercizio di un potere-dovere giudiziale.

In secondo luogo, non si ritiene che la commissione tributaria regionale sia incorsa in omessa pronuncia con riguardo ai motivi di appello involgenti la nullità della sentenza di primo grado o dell'atto impositivo (quarto motivo di ricorso). Sulla base della motivazione resa in appello, va infatti considerato che non di omessa pronuncia si è trattato, bensì di rigetto implicito di tale motivo di gravame. La commissione tributaria regionale ha infatti ritenuto di recepire il *decisum* del primo giudice; ma ciò non all'esito di un pedissequo ed acritico recepimento del ragionamento già fatto proprio dalla commissione tributaria provinciale (la quale, del resto, aveva accolto il ricorso per una ragione differente, costituita dal difetto di chiarezza ed intelligibilità dell'atto impositivo), bensì sulla base di un'autonoma rielaborazione del problema alla luce di una determinata ricostruzione giuridica ed interpretativa della fattispecie (resa appunto peculiare, come detto, dal succedersi di interventi legislativi di riforma). In definitiva, l'adozione da parte della commissione tributaria regionale di una *ratio decidendi* diversa, e ben più articolata di quella fatta propria dal giudice di primo grado, ha determinato il superamento del tenore motivazionale della commissione tributaria provinciale (e dei suoi eventuali vizi), con la formazione di una pronuncia che, ferma restando l'identità di decisione, si è retta su una motivazione di natura tipicamente sostitutiva.

In terzo luogo, la circostanza che la commissione tributaria regionale sia entrata nel merito della pretesa impositiva, implica l'implicita valutazione di validità formale e motiva-

zionale dell'atto impositivo in quanto tale; con superamento della censura (quinto motivo di ricorso) sul punto.

p. 3. Infondati sono anche il primo ed il terzo motivo di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria in quanto entrambi incentrati – sotto il profilo vuoi della violazione normativa, vuoi della carenza motivazionale del giudice di appello – sul superamento dell'istituto del coacervo di *relictum* e *donatum* ex art. 8, comma 4 cit.

La decisione della commissione tributaria regionale non merita censura sotto nessuno dei profili dedotti.

È vero che, nella formulazione in vigore al momento dell'apertura della successione in oggetto, D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 4 prevedeva espressamente tale istituto: "Il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari (...); 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. (...)".

Questa previsione doveva però, già all'epoca, ritenersi superata, e svuotata di ogni contenuto e residua sfera di possibile applicabilità, in ragione del fatto che il cumulo delle donazioni era espressamente limitato "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7"; vale a dire, delle aliquote progressive di cui alla tariffa allegata al D.Lgs. n. 346 del 1990. Il sistema impositivo mediante aliquote progressive era tuttavia già venuto meno, prima dell'apertura della successione in oggetto, in forza della L. n. 342 del 2000, art. 69, comma 1, lett. c) (recante aliquote fisse in ragione del grado di parentela).

Non mancano plurimi e convergenti precedenti giurisprudenziali di legittimità (Cass. nn. 29739/08; 5972/07; 8489/97) secondo cui la previsione di cui al citato D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 4, – prescrivente il coacervo (o cumulo) del *donatum* con il *relictum* – non era finalizzato a ricomprendere nella base imponibile anche il *donatum* (oggetto di autonoma imposizione), ma unicamente a stabilire una forma di riunione fittizia nella massa ereditaria dei beni donati, ai soli fini della determinazione dell'aliquota da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti. Il sistema della "riunione fittizia", in altri termini, operava in funzione antielusiva, così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all'imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita.

Ora, fermo restando che – come poc'anzi evidenziato – il cumulo non sortiva effetto impositivo del *donatum*, ma soltanto effetto determinativo dell'aliquota progressiva, si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata quest'ultima in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell'asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi fosse più spazio per dar luogo al coacervo. Né, una volta differenziate le aliquote di legge sulla base del criterio primario non dell'ammontare crescente del compendio ereditario ma del rapporto di parentela, poteva residuare alcuna *ratio* antielusiva.

Deve dunque ritenersi che, anche prima della formale abrogazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 7 (comma 12-*quater*) e ss.mm. da parte della L. n. 286 del 2006, art. 2, comma 50 il disposto dell'art. 8, comma 4 in esame trovasse – a seguito ed in forza della menzionata modificazione, da parte della L. n. 342 del 2000, della norma di riferimento sostanziale di cui all'art. 7 medesimo – insuperabile limite di compatibilità.

Non è pertanto qui in discussione il principio generale di irretroattività della norma impositiva quanto – se mai – quello di abrogazione implicita per incompatibilità applicativa di una disposizione per effetto della formale modificazione del regime impositivo di riferimento contenuto in un'altra disposizione; modificazione a seguito della quale la prima disposizione non ha più ragione, né modo, di operare.

E lo stesso criterio di imposizione adottato nell'avviso di liquidazione qui opposto (ricostruito in controricorso, pagg. 1.0 e 11) denota la forzatura indotta da una diversa interpretazione di legge; posto che, con esso, il cumulo del donato ha costituito direttamente ed immediatamente la base imponibile della successione (sebbene con la nuova aliquota fissa del 4%) non potendo più costituire, come sarebbe dovuto accadere in applicazione della lettera e della *ratio* del combinato disposto degli artt. 7 ed 8 cit. prima vigente, mero criterio contabile funzionale esclusivamente alla individuazione della aliquota progressiva incidente sul solo relitto.

Ne segue il rigetto del ricorso, con compensazione delle spese di lite stante la novità della specifica questione interpretativa.

P.Q.M. – La Corte rigetta il ricorso; compensa le spese. (*Omissis*).

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., 16 dicembre 2016, n. 26050

Pres. Chindemi – Rel. Stalla

F.P.D., F.G., F.G.M., F.C.G., c. Agenzia delle entrate

L'istituto del "coacervo" previsto dall'art. 8, 4° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990, secondo cui il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari, essendo venuto meno il sistema impositivo mediante aliquote progressive, non può ritenersi comunque tuttora vigente al residuale fine di individuare la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta.

(*Omissis*). *Svolgimento del processo.*

Gli eredi di P.M.A., deceduta il (*omissis*), propongono quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 47/24/10 del 21 aprile 2010, con la quale la commissione tributaria regionale Lombardia ha ritenuto legittimi – in accoglimento degli appelli, riuniti, proposti dall'agenzia delle entrate – gli avvisi di liquidazione notificati per il pagamento dell'imposta principale di successione derivante dalle due dichiarazioni da loro presentate.

In particolare, la commissione tributaria regionale ha ritenuto che la maggior imposta richiesta dall'amministrazione finanziaria fosse effettivamente dovuta, in ragione della permanente applicabilità alla successione in oggetto dell'istituto del coacervo tra *relictum* e *donatum*; così come già previsto dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 4, e ritenuto applicabile pur dopo l'introduzione della "nuova" imposta di successione di cui alla L. n. 286 del 2006. Ciò con riguardo al valore delle donazioni effettuate dalla P., il 26 giugno 2006, a favore di taluni eredi.

L'agenzia delle entrate non ha svolto attività difensiva in questa sede.

Motivi della decisione.

p. 1. Con il primo motivo di ricorso si deduce – *ex art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3 violazione e falsa applicazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, commi 47, 48, 50 e 52 conv. c.m. L. n. 286 del 2006 e ss.mm., nonché D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 4; per avere la CTR ritenuto legittima la maggiorazione del valore complessivo dei beni devoluti ad alcuni eredi in ragione di un istituto (il cumulo, o coacervo, delle donazioni con i beni ere-

ditari) non più applicabile, perché incompatibile con il nuovo regime dell'imposta di successione di cui alla L. n. 286 del 2006, disciplinante la successione in oggetto.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 3 e del principio di irretroattività delle norme tributarie; posto che, quando anche si fosse ritenuto applicabile tale istituto, esso non avrebbe potuto riguardare, in forza appunto del principio di irretroattività, donazioni effettuate, come nel caso di specie, prima dell'entrata in vigore della L. n. 286 del 2006 e, segnatamente, nel periodo (2001/2006) nel quale l'imposta sulle donazioni era stata soppressa.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 36. Per avere la commissione tributaria regionale ravvisato la solidarietà passiva in capo agli eredi per la maggiore imposta accertata, nonostante che la nuova imposta sulle successioni fosse applicata sul valore della quota spettante al singolo erede in ragione del rapporto di parentela, e non sul valore globale dell'asse ereditario; con conseguente venir meno, per incompatibilità, della solidarietà passiva.

Con il quarto motivo di ricorso si lamenta – *ex art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 4 nullità della sentenza per mancata esposizione dei motivi di diritto posti a fondamento della decisione, *ex art. 132 c.p.c.*, comma 2, n. 4); per non avere la commissione tributaria regionale argomentato – se non in maniera generica, apodittica ed apparente – sulle ragioni che deponevano a fondamento della soluzione giuridica prescelta.

p. 2. Quest'ultimo motivo, di natura preliminare perché involgente un'ipotesi di radicale nullità della sentenza per violazione di norma procedurale, è infondato.

Va infatti considerato che la sentenza qui impugnata ha individuato in maniera chiara ed univoca le ragioni giuridiche del convincimento di applicabilità, anche alla successione in oggetto, dell'istituto del "coacervo" tra relitto e donato. Ciò è stato fatto in maniera sintetica e concisa, ma senza con ciò ingenerare dubbi di sorta sulla esatta individuazione (della quale i ricorrenti hanno del resto mostrato, nella formulazione degli altri motivi di ricorso, di aver avuto piena ed esauriente contezza) del percorso interpretativo recepito dal giudice regionale con riguardo alla successione di leggi nel tempo e, segnatamente, alla affermata relazione di compatibilità tra tale istituto e le caratteristiche fondamentali della nuova disciplina dell'imposta di successione di cui alla L. n. 286 del 2006.

Ciò va ribadito anche con riguardo alle ulteriori e specifiche problematiche della disciplina applicabile alle donazioni antecedenti all'apertura della successione in questione, e della solidarietà passiva tra i coeredi.

p. 3. È invece fondato – con effetto assorbente della seconda e terza censura – il primo motivo di ricorso.

L'istituto del "coacervo" era previsto dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 4, secondo cui: "Il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari (...); 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. (...)".

Questa previsione doveva però – già prima della reintroduzione dell'imposta di registro con il D.L. n. 262 del 2006, conv. in L. n. 286 del 2006, applicabile alla successione in esame ritenersi superata e svuotata di ogni contenuto e residua sfera di possibile applicabilità; ciò in ragione del fatto che il cumulo delle donazioni era espressamente limitato "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7"; vale a dire, delle aliquote progressive di cui alla tariffa allegata al D.Lgs. n. 346 del 1990. Il sistema impositivo mediante aliquote progressive era tuttavia già venuto meno, ben prima dell'apertura della

successione in oggetto, in forza della L. n. 342 del 2000, art. 69, comma 1, lett. c) (recante aliquote fisse in ragione del grado di parentela).

Non mancano plurimi e convergenti precedenti giurisprudenziali di legittimità (Cass. nn. 29739/08; 5972/07; 8489/97) secondo cui la previsione di cui al citato D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 4, – prescrivente il coacervo del *donatum* con il *relictum* – non era finalizzato a ricomprendere nella base imponibile anche il *donatum* (oggetto di autonoma imposizione), ma unicamente a stabilire una forma di “riunione fittizia” nella massa ereditaria dei beni donati, ai soli fini della determinazione dell’aliquota da applicare per calcolare l’imposta sui beni relitti.

Il sistema della “riunione fittizia”, in altri termini, operava in funzione chiaramente antielusiva, così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all’imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita da parte del *de cuius*.

Ora, fermo restando che – come poc’anzi evidenziato – il “cumulo” non sortiva effetto impositivo del *donatum*, ma soltanto effetto determinativo dell’aliquota progressiva, si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata quest’ultima in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell’asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi fosse più spazio per dar luogo al coacervo. Né, una volta differenziate le aliquote di legge sulla base del criterio primario non dell’ammontare crescente del compendio ereditario ma del rapporto di parentela, poteva residuare alcuna *ratio* antielusiva.

In tale situazione normativa sono poi sopravvenute la soppressione dell’imposta sulle successioni e donazioni (1383/01) e la sua re-istituzione (D.L. n. 262 del 2006 conv. in L. n. 286 del 2006). Disciplina, quest’ultima, che ha anche formalmente eliminato, abrogandola espressamente nell’art. 2, comma 52, la norma (D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 7, commi da 1 a 2-*quater*) che costituiva, come detto, il riferimento e presupposto imprescindibile del citato art. 8, comma 4.

È vero che la disciplina qui applicabile (L. n. 286 del 2006, art. 2, comma 50) richiama, “per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54” le disposizioni del D.Lgs. n. 346 del 1990 “in quanto compatibili”, ma le ragioni di incompatibilità del cumulo *ex art. 8 cit.* permangono e trovano conferma anche alla luce della disciplina della reintrodotta imposta di successione; applicata anch’essa secondo aliquote fisse sul valore complessivo dei beni devoluti a ciascun erede o legatario in ragione del rapporto di parentela.

Né può ritenersi che il cumulo *ex art. 8 cit.* sia tuttora vigente al residuale fine di individuare la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta.

Da un lato, la lettera e la *ratio* dell’art. 8, comma 4 erano inequivoche nel limitare la rilevanza del cumulo “ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili”, e non altrimenti (così come ritenuto anche dalla citata giurisprudenza di legittimità); dall’altro, la L. n. 286 del 2006 ha rimodulato il regime di franchigia sull’imposta di successione e sulle donazioni (art. 2, comma 49), anche mediante abrogazione (comma 50 *cit.*) della disposizione (D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 7, comma 2-*quater* come introdotto dalla L. n. 342 del 2000, art. 69) che precludeva la fruizione della franchigia sulla prima imposta qualora già fatta valere, e fino alla concorrenza del valore di fruizione, sulla seconda.

Dal che si evince ulteriore e definitivo elemento di incompatibilità del cumulo posto a base della maggiore imposta di cui agli avvisi di liquidazione in oggetto.

La sentenza impugnata va pertanto cassata in relazione al motivo accolto.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito *ex art. 384 c.p.c.* mediante accoglimento dei ricorsi introduttivi dei contribuenti.

Le spese di legittimità e merito vengono compensate, in ragione della relativa novità della specifica questione interpretativa.

P.Q.M. – La Corte – rigetta il quarto motivo di ricorso;

- accoglie il primo motivo, con assorbimento del secondo e del terzo;
- cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi dei contribuenti;
- compensa le spese di legittimità e merito. (*Omissis*).

Sorpresa! Il coacervo ereditario non c'è più (abbiamo per sedici anni utilizzato norme abrogate?)

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi. – 2. Il coacervo tra donazioni e massa ereditaria nel testo originario del d.lgs. n. 346 del 1990. – 3. – Il coacervo tra donazioni nel testo originario del d.lgs. n. 346 del 1990. – 4. La *ratio* del coacervo delle donazioni. – 5. La legge 21 novembre 2000, n. 342. – 6. Come interpretare l'intervento del legislatore del 2000 sull'istituto del coacervo. – 7. La legge 18 ottobre 2001, n. 383 e il d.l. 3 ottobre 2006, n. 262. – 8. La lettura odierna dell'art. 57, 1° comma, d.lgs. n. 346 del 1990. – 9. La lettura odierna dell'art. 8, 4° comma, d.lgs. n. 346 del 1990. – 10. Il ragionamento di Cass. n. 24940 del 2016 e 26050 del 2016. – 11. Considerazioni conclusive.

1. – *Cenni introduttivi*

Con due sentenze-fotocopia (nn. 24940 e 26050) depositate a fine 2016, la Cassazione ha deciso che l'art. 8, 4° comma, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346⁽¹⁾ (recante la disciplina del cosiddetto “coacervo” tra donazioni e massa ereditaria, al fine del calcolo dell'imposta di successione), mai formalmente abrogato, è da considerare tacitamente espunto dal nostro ordinamento a seguito dell'entrata in vigore della legge 21 novembre 2000, n. 342⁽²⁾, in ragione dell'incompatibilità dell'istituto del coacervo tra donazioni e massa ereditaria con il nuovo sistema di tassazione delle successioni e delle donazioni organizzato con aliquote proporzionali, introdotto dalla medesima legge n. 342 del 2000 in luogo del previgente sistema impostato su aliquote progressive⁽³⁾.

(1) Recante il “testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni”, d'ora innanzi “Tusd”.

(2) Intitolata “Misure in materia fiscale”, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 276 del 25 novembre 2000, n. 276, e in vigore dal 10 dicembre 2000.

(3) Così decidendo, la Cassazione accoglie la tesi sostenuta in Consiglio Nazionale del Notariato, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 168-2006/T, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, approvato il 15 dicembre 2006.

Per comprendere questa decisione della Cassazione, e gli spunti critici che essa solleva, appare indispensabile ripercorrere l'assai complicato *iter* che la normativa in materia ha compiuto dall'emanazione del Tusd in avanti.

2. – *Il coacervo tra donazioni e massa ereditaria nel testo originario del d.lgs. n. 346 del 1990*

Con effetto dal 1° gennaio 1991, l'art. 8, 4° comma, Tusd, ha dettato⁽⁴⁾ il sistema del "coacervo" (o "cumulo") tra le donazioni poste in essere dal *de cuius* e la massa ereditaria dal medesimo dimessa alla sua morte, e cioè il sistema in base al quale, «*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*», al valore imponibile da assoggettare a imposta di successione:

a) il «*valore globale netto dell'asse ereditario*» doveva essere «*maggiorato [...] di un importo pari al valore attuale⁽⁵⁾ complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari*»⁽⁶⁾;

b) (se eredi o legatari fossero soggetti diversi dal coniuge o dai parenti in linea retta del *de cuius*) il «*valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati*» doveva essere «*maggiorato [...] di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario*»⁽⁷⁾.

(4) Riprendendo un'analogia fattispecie anteriormente normata dall'art. 7, 4° comma, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 637.

(5) Il concetto di «*valore attuale*» è definito nell'ultimo periodo dell'art. 8, 4° comma, Tusd, ove è sancito che per tale «*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*».

(6) Così Cass., 6 marzo 1992, n. 2722, in *Fisco*, 1992, 6637; in *Giust. civ.*, 1992, I, 1462; in *Vita Notar.*, 1992, 718; e in *Comm. trib. centr.*, 1992, II, 993, secondo cui «*ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, il cumulo dei valori di più donazioni è previsto dall'ordinamento solo se le donazioni risultino effettuate con un unico atto, anche se a favore di donatari diversi, oppure se disposte con atti distinti purché a favore del medesimo donatario, che sia anche erede o legatario ed il cumulo serva a determinare il valore delle singole quote o dei singoli legati; alla stregua delle esposte considerazioni, non si possono cumulare in sede di successione le donazioni effettuate con atti separati in favore di soggetti diversi con quelle in favore dello stesso soggetto, ma solo le donazioni fatte in favore dello stesso donatario*». Così, sul punto della non cumulabilità di una donazione fatta a favore di un legittimario pretermesso, P. Penco, *La pretesa applicabilità del coacervo del "relictum" con il "donatum" nell'ipotesi di donazione a legittimario pretermesso*, in *Boll. trib.*, 1986, 1191.

(7) Ad esempio, ipotizzando uno scaglione di valore esente da imposta fino a lire 120 milioni, un'aliquota del 3 per cento per lo scaglione di valore imponibile compreso tra lire 120 milioni e lire 200 milioni e un'aliquota del 7 per cento per lo scaglione di valore imponibile superiore a lire 200 milioni, per una trasmissione ereditaria (da marito a moglie) del valore di lire 180 milioni preceduta da una donazione del valore di lire 80 milioni tra i

In altre parole, il coacervo «consiste in un processo logico-giuridico-matematico, attraverso il quale i beni oggetto di precedenti donazioni a favore di eredi e legatari sono sommati ai beni caduti in successione, al solo scopo di individuare le aliquote applicabili»⁽⁸⁾.

Per «donazioni» oggetto di coacervo⁽⁹⁾ la legge intendeva, evidentemente, tutti gli atti *inter vivos* rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta

medesimi soggetti, si aveva la seguente tassazione (valore di lire 40 milioni: esente; valore di lire 80 milioni: tassato con l'aliquota del 3 per cento e cioè per lire 2 milioni 400 mila; valore di lire 60 milioni: tassato con l'aliquota del 7 per cento, e cioè per lire 4 milioni 200 mila).

In mancanza della norma sul coacervo, la tassazione sarebbe stata la seguente: valore di 120 milioni: esente; valore di 60 milioni tassato con l'aliquota del 3 per cento, e cioè per lire 1 milione 800 mila.

⁽⁸⁾ A. Uricchio, *sub. art. 8*, in N. d'Amati, *Commento al Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, Padova, 1996, 79.

⁽⁹⁾ Con riferimento al tema se le donazioni che vi è obbligo di cumulare siano tutte quelle stipulate in passato (in tal senso la Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008) o solo quelle stipulate da quanto l'imposta di successione e donazione è stata re-istituita, ad opera del d.l. n. 262 del 2006, pare quest'ultima la soluzione corretta: anche se la disciplina dell'imposta di successione e donazione è (in parte) "prelevata" dal testo del d.lgs. n. 346 del 1990, tale "prelievo" si intende essere solo il frutto di un meccanico rinvio *per relationem* al disposto del d.lgs. n. 346 del 1990 da parte del d.l. n. 262 del 2006. In altre parole, quella «istituita» dall'art. 2, 47° comma, d.l. n. 262 del 2006, è una *imposta nuova*, che ha nel d.l. n. 262 del 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 del 1990, quale vigente al 24 ottobre 2001.

In tal senso, Comm. trib. prov. Milano, 13 febbraio 2015, in *Banca Dati BIG Suite*, 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».

Però, in senso contrario, Comm. trib. prov. Bergamo, 17 maggio 2010, n. 44, in *Corr. trib.*, 2010, 2552; e in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 911, con nota di G. Boccalatte e E. 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 del 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 del 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, G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, 454; S. Ghinassi, *I principi generali in tema di determinazione della base imponibile nell'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 24; A. Pagnucco, *Donazioni poste in essere anteriormente all'entrata in vigore della l. n. 286 del 2006, retro*, 2009, II, 1175; G. Rebecca, *Il coacervo delle donazioni*, in *Fisco*, 2013, 4755; G. Salanitro, *Solidarietà tra gli eredi e cumulo delle donazioni nella nuova disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 603.

di donazione; al riguardo, la legge medesima specificava che il concetto di «donazioni», contenuto nell'art. 8, 4° comma, Tusd:

– comprendeva anche per le donazioni «*presunte*» di cui all'art. 1, 3° comma, Tusd (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)⁽¹⁰⁾;

– non comprendeva le donazioni di cui all'art. 1, 4° comma, Tusd, e cioè non comprendeva le «*donazion[i]*» e le «*liberalità di cui agli articoli 742⁽¹¹⁾ e 783⁽¹²⁾ del codice civile*»;

– non comprendeva le donazioni «*registrate gratuitamente*» ai sensi dell'art. 55, 2° comma, Tusd⁽¹³⁾;

– non comprendeva le donazioni «*registrate[...] con pagamento dell'imposta in misura fissa*» ai sensi dell'art. 59, Tusd⁽¹⁴⁾.

⁽¹⁰⁾ Sul disposto dell'art. 26, d.p.r. n. 131 del 1986, recante la cosiddetta “presunzione di liberalità”, A. Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 245.

⁽¹¹⁾ L'art. 742 c.c. disciplina le “spese non soggette a collazione” e sancisce che: «*Non sono soggette a collazione le spese di mantenimento e di educazione e quelle sostenute per malattia, né quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze*» (comma 1); «*Le spese per il corredo nuziale e quelle per l'istruzione artistica o professionale sono soggette a collazione solo per quanto eccedono notevolmente la misura ordinaria, tenuto conto delle condizioni economiche del defunto*» (comma 2); «*Non sono soggette a collazione le liberalità previste dal secondo comma dell'articolo 770*». L'art. 770, comma 2, a sua volta, concerne le «*liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi*».

⁽¹²⁾ L'art. 783 c.c. concerne le cosiddette «*donazioni di modico valore*».

⁽¹³⁾ Si tratta degli atti di cui all'art. 3, Tusd, in sintesi: a) i trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni, di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, di organizzazioni non lucrative di utilità sociale e di fondazioni bancarie; b) i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli precedentemente indicati disposti per finalità di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o altra finalità di pubblica utilità; c) i trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici; d) i trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso (e a condizione che, se si tratta di quote o azioni di soggetti di cui all'art. 73, 1° comma, lett. a), d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, siano partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, 1° comma, n. 1), c.c.).

⁽¹⁴⁾ Si tratta delle donazioni di beni culturali vincolati, di cui all'art. 12, lett. g), Tusd (a condizione che sia presentata all'Amministrazione l'attestazione di cui all'art. 13, 2° comma, Tusd) e delle donazioni «*di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta*» dalla legge, fatta eccezione (nel senso che sono rilevanti ai fini del coacervo, le donazione dei titoli del debito pubblico, i titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati).

Nell'ambito di queste donazioni registrate con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa sarebbero da ricomprendere (in tal senso la Risoluzione n. 82/E del 23 aprile 1997) le donazioni di Titoli di Stato, poste in essere anteriormente al d.l. 20 giugno 1996, n.

3. – *Il coacervo tra donazioni nel testo originario del d.lgs. n. 346 del 1990*

Con effetto dal 1° gennaio 1991, l'art. 57, 1° comma, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, ha stabilito⁽¹⁵⁾ che «*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*», al valore imponibile da assoggettare a imposta di donazione:

a) il «*valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto*» di «*donazione*» doveva essere «*maggiorato di un importo pari al valore*⁽¹⁶⁾ *complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte*⁽¹⁷⁾ *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 evidentemente tutti gli atti *inter vivos* rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di donazione; al riguardo, la legge medesima specificava che il concetto di «*donazione*», contenuto nell'art. 57, 1° comma, Tusd:

– comprendeva anche le predette donazioni «*presunte*» di cui all'art. 1, 3° comma, Tusd (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);

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.

⁽¹⁵⁾ Riprendendo un'analoga fattispecie normata dall'art. 55, 3° comma, d.p.r. n. 637 del 1972, la quale aveva dato peraltro luogo a aspre controversie interpretative, risolte da Comm. centr., sez. un., 7 ottobre 1987, n. 6898, in *Boll. trib.*, 1987, 1818, sulla quale L. 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, 1763.

⁽¹⁶⁾ Il concetto di «*valore*» è definito nell'ultimo periodo dell'art. 57, 1° comma, Tusd, 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, 1° comma, ultimo periodo, Tusd (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. 57, 1° comma, Tusd, 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, 377).

⁽¹⁷⁾ Il concetto di «*valore delle donazioni anteriori*» è definito nell'ultimo periodo dell'art. 57, 1° comma, Tusd, 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*».

– non comprendeva le predette donazioni di cui all'art. 1, 4° comma, Tusc, e cioè non comprendeva le predette «donazion[*i*] o liberalità di cui agli articoli 742 e783 del codice civile»;

– non comprendeva le predette donazioni «registrate gratuitamente» ai sensi dell'art. 55, 2° comma, Tusc;

– non comprendeva le predette donazioni «registrate[...] con pagamento dell'imposta in misura fissa» ai sensi dell'art. 59, Tusc.

4. – *La ratio del coacervo delle donazioni*

Il legislatore del d.p.r. n. 637 del 1972 e del d.lgs. n. 346 del 1990 si avvale dell'istituto del coacervo nell'ambito della normativa in tema di imposta di successione 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 spaccettamento 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⁽¹⁸⁾.

(18) In materia, G. Aiello, *Gli effetti del coacervo nelle imposte di successione*, in *Boll. trib.*, 1998, 555; E. Altana – L. Silvestri, *L'imposta sulle successioni e donazioni nel Testo Unico*, Milano, 1993, 649; S. Bardi, *Imposta di successione e coacervo dei beni donati in vita dal de cuius, retro*, 1999, II, 729; G. 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 *Fisco*, 2001, 9787; A. Fedele, "Coacervo" o "cumulo" di più donazioni, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 159; U. Friedmann, *Innovazioni e modificazioni in materia di imposta sulle successioni*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 223; G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 297; G. Gallo Orsi – M. Gallo Orsi, *L'imposta di successione. Commento aggiornato alla Legge n. 413 del 30 dicembre 1991*, Torino, 1993, 65; S. Ghinassi, *L'istituto del "coacervo" nella nuova imposta sulle successioni e donazioni*, in *Rass. trib.*, 2007, 740; D. Stevanato, *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 272; A. Uricchio, *sub. art. 8*, in V. d'Amati, *Commento al Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, Padova, 1996, 79.

In altre parole, con il coacervo non si determinava una “ri-tassazione” delle donazioni precedenti⁽¹⁹⁾ (il che avrebbe comportato una illegittima duplicazione dell’imposta rispetto a un’unica manifestazione di capacità contributiva)⁽²⁰⁾, 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)⁽²¹⁾.

5. – La legge 21 novembre 2000, n. 342

Con la legge n. 342 del 2000, per la sua parte che concerne l’imposta di successione e donazione, il legislatore intese notevolmente riformare la disciplina di questa imposta, in particolare eliminandolo sdoppiamento

⁽¹⁹⁾ Infatti, nel caso (preso in considerazione nella Risoluzione n. 240463 del 17 giugno 1985) di defunto deceduto nullatenente, perché abbia disposto con donazioni di tutto il suo patrimonio, non c’è materia imponibile da assoggettare a imposta di successione, mancando un *relictum*.

⁽²⁰⁾ In tal senso, in giurisprudenza Comm. centr., 22 febbraio 1991, n. 1340, in *Corr. trib.*, 1991, 2033; Comm. centr., 10 luglio 1992, n. 4441, in *Corr. trib.*, 1992, 3035; e, nella prassi amministrativa, Risoluzione n. 321085 del 29 novembre 1974.

⁽²¹⁾ 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»; Cass., 14 marzo 2007, n. 5972, in *Fisco*, 2007, 2071; e *retro*, 2007, II, 695, secondo cui «l’art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 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*”»; Cass., 15 maggio 2008, n. 12238, in *Corr. trib.*, 2008, 1964, secondo cui «il d.lgs. n. 346 del 1990 prevede, all’art. 8, 4° comma, una forma di riunione “fittizia” dei beni donati alla massa ereditaria ai soli fini della determinazione delle aliquote con la precisazione che, a quei fini, il valore delle donazioni di beni diversi dal denaro o da crediti in denaro deve essere determinato in base al valore venale dei beni medesimi al momento dell’apertura della successione. Il “coacervo” (o cumulo) del “*donatum*” con il “*relictum*” ha lo 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, e quindi ha il solo fine di determinare le aliquote da applicare per calcolare l’imposta sui beni relitti. Il riferimento esclusivo a tale finalità non consente dunque di ritenere che la maggiorazione si traduca in un cumulo finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nell’imposizione anche il “*donatum*”».

In identico senso anche la Risoluzione n. 272706 del 7 novembre 1977; la Circolare n. 49/13634 del 16 giugno 1982; e la Risoluzione n. 101/E/IV-9-118 del 20 aprile 1995. Secondo la Risoluzione 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».

(“ereditato” dal d.p.r. n. 637 del 1972) dell’imposta in “imposta sul valore globale” e in “imposta sulla singola quota”.

Infatti, l’originario dettato del d.lgs. n. 346 del 1990 (mutuando analoghi concetti recati dal d.p.r. n. 637 del 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 «*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, 1° comma, Tusd; art. 56, 1° e 2° comma, Tusd); 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 donante) con un’ulteriore prelievo da effettuarsi sul «*valore dell’eredità, della quota di eredità o legato*» (art. 7, 3° comma, Tusd) (o sul «*valore della quota spettante o dei beni e diritti attribuiti al donatario*»: art. 56, 3° comma, Tusd).

La legge n. 342 del 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, ma) i trasferimenti disposti (per donazione o successione *mortis causa*) a favore dei singoli aventi causa;

b) dettando tre aliquote⁽²²⁾ proporzionali (in luogo delle previgenti aliquote progressive), e cioè un’aliquota per ciascuna categoria di beneficiari che la legge ha definito (a seconda della loro più o meno intensa relazione familiare con il disponente); e

(22) Per l’imposta di successione, l’art. 69, 1° comma, lett. c), legge n. 342 del 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, 1° comma, lett. o), legge n. 342 del 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.

c) prevedendo (per le attribuzioni a favore dei soggetti di più stretta familiarità con il defunto-donante) una franchigia esente da imposizione⁽²³⁾ (oltre a una franchigia non tassata⁽²⁴⁾ per ai trasferimenti a favore di soggetti caratterizzati da particolare disabilità⁽²⁵⁾, a prescindere da qualsiasi rapporto di familiarità del disabile con il disponente).

Ora, nell'ambito di questa riforma, c'è da notare che, con riferimento al coacervo delle donazioni precedenti, l'art. 69, 1° comma, lett. q), legge n. 342 del 2000, ha soppresso, nel predetto art. 57, 1° comma, Tusd (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); mentre, nulla la legge n. 342 del 2000 ha disposto in ordine al tenore letterale dell'art. 8, 3° comma, Tusd (recante la disciplina del coacervo tra le donazioni effettuate dal *de cuius* durante la propria vita e la sua successiva devoluzione ereditaria).

Quale dunque la *ratio* di questo intervento della legge n. 342 del 2000 sulla disciplina del coacervo?

Perché l'espressione «*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*» è stata eliminata nella norma concernente il coacervo tra donazioni e non anche nella norma concernente il coacervo tra l'asse ereditario e precedenti donazioni?

Perché, ritoccando l'art. 57, 1° comma, Tusd, la legge n. 342 del 2000 non l'ha anche ripulito del riferimento – in esso contenuto – all'imposta sul “valore globale” che la stessa legge n. 342 del 2000 ha abolito?

Da notare, infine (è importante notare fin da ora questo concetto, che più avanti sarà ripreso), che, per effetto della legge n. 342 del 2000, nell'art. 7, Tusd, viene introdotto il comma 2-*quater* («*Le disposizioni di cui ai commi 2 e 2-bis non si applicano qualora il beneficiario si sia avvalso delle previsioni dell'articolo 56, commi 2 e 3, nei limiti di valore di cui abbia usufruito*») con lo scopo di significare che, in sede di calcolo dell'imposta di successione, vi era da tener conto dell'erosione della franchigia esente

⁽²³⁾ Del valore di lire 350 milioni: art. 69, 1° comma, lett. c) e lett. o), legge n. 342 del 2000.

⁽²⁴⁾ Del valore di lire 1 miliardo: art. 69, 1° comma, lett. c) e lett. o), legge n. 342 del 2000.

⁽²⁵⁾ E cioè un «*handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104*»: art. 69, 1° comma, lett. c) e lett. o), legge n. 342 del 2000.

ad opera di donazioni effettuate in vita dal *de cuius* (principio peraltro già vigente ai sensi della legislazione previgente e sopra illustrata).

6. – *Come interpretare l'intervento del legislatore del 2000 sull'istituto del coacervo*

Con riferimento al coacervo tra donazione precedente e donazione successiva, appare evidente che il legislatore della legge n. 342 del 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.

Con riferimento invece al coacervo tra l'asse ereditario imponibile e le precedenti donazioni, il fatto che l'espressione «*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*» non sia stata eliminata (né dalla legge n. 342 del 2000, né dalla legislazione successiva) dal tenore letterale dell'art. 8, 3° comma, Tusd, può essere interpretato solo in uno dei seguenti antitetici modi:

– o come se la mancata eliminazione di quell'espressione sia il frutto di una dimenticanza (di talché l'art. 8, 3° comma, Tusd, andrebbe oggi letto come se non contenesse più quell'espressione; in tal caso, le norme di cui all'art. 8, 3° comma, Tusd, e di cui all'art. 57, 1° comma, Tusd, sarebbero tra loro coerenti);

– o come se la mancata eliminazione di quell'espressione sia il frutto di una specifica volontà di mantenere la predetta espressione nel corpo della norma in esame e, quindi, di differenziare la norma di cui all'art. 8, 3° comma, Tusd (recante la disciplina del coacervo in sede di successione ereditaria), dall'analogo norma di cui all'art. 57, 1° comma, Tusd (recante la disciplina del coacervo tra donazioni).

Quest'ultima soluzione non appare plausibile (e, quindi, parrebbe da accogliere la interpretazione esposta per prima)⁽²⁶⁾: anzitutto, prendendo in esame il tenore letterale delle due norme in questione (l'una recante l'espressione «*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*», l'altra priva di tale espressione), non si capisce proprio quale sarebbe la

(26) Così Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008: «A seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 342 del 2000, il disposto dell'articolo 8, rimasto immutato nella sua formulazione, deve logicamente riferirsi non più alla determinazione delle aliquote, stabilite in misura proporzionale, bensì all'applicazione delle franchigie, posto che sotto tale profilo le modalità applicative previste nel precedente regime sono analoghe alle attuali».

diversità di funzionamento tra l'istituto del coacervo disciplinato nell'art. 57, 1° comma, Tusd (contenente l'espressione in commento), rispetto all'istituto del coacervo disciplinato dall'art. 8, 3° comma, Tusd (privato dell'espressione in commento); invero, in entrambi i casi, le predette norme appaiono apprestate per proteggere l'erosione della franchigia esente da imposta ad opera di precedenti donazioni.

Di contro, evidentemente, una lettura dell'art. 8, 3° comma, Tusd (contenente l'espressione in commento), che portasse a un risultato interpretativo diverso (ma quale poi sarebbe?) rispetto a quello che si avrebbe leggendo l'art. 57, 1° comma, Tusd (privato dell'espressione in commento), avrebbe come risultato una ingiustificata contraddittorietà tra dette norme.

Vero invece è che, essendo stata introdotta dalla legge n. 342 del 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⁽²⁷⁾.

Allora, rispetto a una lettura oltremodo contraddittoria delle due norme in esame (fermo restando che non si capisce come tale lettura dovrebbe essere), pare assai più plausibile concludere nel senso che il mancato "ritocco" dell'articolo 8, 3° comma, Tusd (alla luce del "ritocco" eseguito dal legislatore nell'art. 57, 1° comma, Tusd) induca a ritenere tacitamente abrogato l'art. 8, 3° comma, Tusd⁽²⁸⁾: e ciò in quanto norma apprestata per un sistema di aliquote progressive e incoerente con un sistema basato su aliquote proporzionali.

Ma la conclusione nel senso di questa intervenuta implicita abrogazione (a causa di un "ritocco" non effettuato nell'art. 8, 2° comma, Tusd) evidentemente non regge al cospetto dell'argomento secondo il quale se il legislatore avesse veramente voluto abrogare il coacervo tra donazioni e successione ereditaria, mantenendo il coacervo tra donazioni, allora avrebbe senz'altro potuto procedere, in uno con il "ritocco" dell'art. 57, 1°

(27) Così S. Ghinassi, *L'attivo ereditario imponible sulla base della riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 237.

(28) La sostituzione del previgente sistema di tassazione fondato su aliquote progressive con un nuovo sistema di tassazione fondato su aliquote proporzionali (nonché l'avvenuta abrogazione dell'art. 7, comma 2-*quater*, Tusd), sarebbero (secondo V. Mastroiacovo, *Il cumulo di "donatum" e "relictum" nella «nuova» imposta successoria*, in *Corr. trib.*, 2007, 1719) indici da cui desumere l'intervenuta abrogazione dell'art. 8, 4° comma, Tusd.

comma, Tusd, alla abolizione esplicita dell'art. 8, 3° comma, Tusd, ciò che però non è accaduto.

Con la conseguenza che è assai forte l'impressione che il legislatore della legge n. 342 del 2000, non emendando l'art. 8, 3° comma, Tusd, ma solo l'art. 57, 1° comma, Tusd, più che manifestare una implicita volontà abrogativa dell'art. 8, 3° comma, Tusd, abbia commesso l'errore di dimenticarsi di operare, nell'art. 8, 3° comma, Tusd, il medesimo emendamento effettuato nell'art. 57, 1° comma, Tusd (in altre parole, è forte l'impressione che il legislatore della legge n. 342 del 2000 abbia voluto mantenere il sistema del coacervo, adattandolo al nuovo sistema di tassazione in base ad aliquote proporzionali e abbia effettuato – a conferma di tale suo intento – un conseguente ritocco all'art. 57, 1° comma, Tusd, ma dimenticandosi di effettuare analogo ritocco nell'art. 8, 3° comma, Tusd).

D'altronde, che la n. 342 del 2000 contenga una normativa assai farraginoso è dimostrato non solo dalla considerazione che si tratta di una legge *omnibus* (e, pertanto, densa, per sua stessa natura, di rischi di scarso tecnicismo), ma anche dal rilievo che la legge n. 342 del 2000 se, da un lato, abolisce l'imposta sul "valore globale", d'altro lato lascia un ingombrante riferimento all'imposta sul "valore globale" non solo nell'articolo 8, 4° comma, Tusd (che non viene ritoccato, e qui pazienza! È un tutt'uno con il suo mancato ritocco coerente con quello dell'art. 57, 1° comma, Tusd) ma anche nell'art. 57, 1° comma, Tusd, il quale viene bensì lievemente emendato con la soppressione di otto parole («*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*»), ma non viene corretto nella consistente parte del suo testo che fa riferimento all'imposta sul valore globale e all'imposta sulle singole quote, testo che invero il legislatore avrà pur letto quando ha voluto effettuare quel ritaglio delle predette otto parole.

Insomma, intendere l'art. 8, 3° comma, Tusd, come abrogato tacitamente per effetto di un suo mancato "ritocco", analogo a quello operato sull'art. 57, 1° comma, Tusd, appare una conclusione francamente sproporzionata.

Appare più plausibile ritenere invece la normativa sul coacervo ancora del tutto perfettamente "funzionante" dopo la legge n. 342 del 2000, e ciò sia con riguardo alla donazione successiva ad altra donazione, sia con riguardo alla trasmissione ereditaria preceduta da donazioni: infatti, anche se l'art. 8, 3° comma, continua a contenere l'espressione «*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*» (e anche se tale espressione non è più presente nell'analoga norma sul coacervo contenuta nell'art. 57, 1° comma, Tusd) non pare potersi perciò solo

negare la perdurante operatività del coacervo tra le donazioni e la successiva trasmissione ereditaria: in sede di successione *mortis causa* vi è pur sempre da determinare un'imposta e, quindi, di correlare le «*aliquote applicabili*» a una massa imponibile, il cui valore, a sua volta, dipende dal fatto che la franchigia esente da imposta sia «a disposizione» o sia già stata consumata. E appare abbastanza incoerente (al cospetto della descritta *ratio* del coacervo) ritenere la franchigia consumabile solo in caso di successive donazioni e sempre integra invece in sede di successione ereditaria, e cioè mai ridotta o annullata da donazioni disposte dal *de cuius* durante la propria vita.

Se dunque l'art. 8, 3° comma, Tusd, sia stato tacitamente abrogato, non lo si può certo desumere dall'intervento del legislatore della legge n. 262 del 2000 sull'art. 57, 1° comma, Tusd.

Lo si potrà semmai desumere dal rilievo che la legge n. 262 del 2000 ha radicalmente modificato il sistema di tassazione dei trasferimenti gratuiti (sostituendo aliquote proporzionali con aliquote progressive) oppure lo si potrà desumere dalla legislazione successiva alla legge n. 262 del 2000.

Allo svolgimento di questo ragionamento sono dedicati i prossimi paragrafi.

7. – *La legge 18 ottobre 2001, n. 383 e il d.l. 3 ottobre 2006, n. 262*

L'art. 13, 1° comma, legge 18 ottobre 2001, n. 383, sopprime l'imposta di successione e donazione con effetto dal 25 ottobre 2001.

L'art. 2, 47° comma, 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 del 2006.

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

di beneficiari in cui i donatari e i successori *mortis causa* 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 del 2006, non contengono norme espressamente inerenti al coacervo delle donazioni precedenti.

Resta quindi il tema di capire se l'art. 8, 3° comma⁽²⁹⁾, Tusd, e l'art. 57, 1° comma⁽³⁰⁾, Tusd, siano dunque «compatibili» con il disposto dei «commi da 48 a 54» dell'art. 2, d.l. n. 262 del 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⁽³¹⁾;
- 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⁽³²⁾.

Pertanto, le norme sul coacervo vigenti alla data del 24 ottobre 2001 (non solo non sono state abrogate esplicitamente dal d.l. n. 262 del 2006, ma anche) non appaiono in contraddizione con il sistema dell'imposta di successione e donazione come delineato dal d.l. n. 262 del 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.

⁽²⁹⁾ Il testo vigente alla data del 24 ottobre 2001 è quello originario, recato dal d.lgs. n. 346 del 1990.

⁽³⁰⁾ Il testo vigente alla data del 24 ottobre 2001 è quello originario, recato dal d.lgs. n. 346 del 1990, come modificato dall'art. 69, 1° comma, lett. q), legge n. 342 del 2000, il quale – come già osservato – dispose la soppressione, nel predetto art. 57, 1° comma, Tusd, dell'espressione «*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*».

⁽³¹⁾ L'art. 2, 48° e 49° comma, d.l. n. 262 del 2006 ha stabilito (sia per la donazione che la successione) le seguenti aliquote d'imposta: a) 4 per cento, 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 per cento, quanto ai trasferimenti a favore dei fratelli e delle sorelle del donante o del defunto, da applicare al valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, euro 100 mila; c) 6 per cento, quanto ai trasferimenti a favore degli altri parenti del donante o del defunto fino al quarto grado e degli affini in linea retta; 8 per cento, quanto ai trasferimenti a favore di soggetti diversi da quelli precedentemente elencati.

⁽³²⁾ Oltre alle franchigie di 1 milione e di 100 mila 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 del 2006.

346 del 1990, ad opera della legge 21 novembre 2000, n. 342, sopra commentata) vigente alla data del 24 ottobre 2001.

8. – *La lettura odierna dell'art. 57, 1° comma, d.lgs. n. 346 del 1990*

Alla luce di tutto quanto finora si è detto, non è mai stata messa in discussione (le sentenze di Cassazione n. 24940 del 2016 e 26050 del 2016 non se ne occupano) la odierna perdurante vigenza dell'art. 57, 1° comma, Tusd:

– il suo tenore testuale è quello risultante dall'emendamento operato con la legge n. 262 del 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. 262 del 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 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 sarebbero le donazioni poste in essere.

9. – *La lettura odierna dell'art. 8, 4° comma, d.lgs. n. 346 del 1990*

Si tratta dunque, a questo punto, di passare alla lettura odierna dell'art. 8, 4° comma, d.lgs. n. 346 del 1990, al cospetto della lettura, sopra effettuata, della analoga disciplina di cui all'art. 57, 1° comma, Tusd, e, ancor prima, al cospetto della normativa che impone di soppesare le norme di cui al d.lgs. n. 346 del 1990, quali vigenti alla data del 24 ottobre 2001, per accertare se esse siano, o meno, «compatibili» con il sistema impositivo delineato dalla riforma operata con l'art. 2, 47° comma e seguenti, d.l. n. 262 del 2006.

Sul punto occorre osservare, anzitutto, che non pare vi siano problemi ad affermare che l'art. 8, 4° comma, deve essere ovviamente letto (tanto quanto accade – come detto – per la lettura dell'art. 57, 1° comma, Tusd) depurandolo dei suoi riferimenti al «valore globale netto dell'asse ereditario» e concentrandone la lettura nel brano in cui la norma in questione

osserva il «*valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati*», disponendo che detto valore deve essere «*maggiorato [...] di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario*»⁽³³⁾.

Quanto poi al fatto che la norma in questione disponga il coacervo «*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'articolo 7*», d.lgs. n. 346 del 1990, nemmeno in questo caso pare sorgano difficoltà ad affermare che la menzionata espressione può benissimo esser letta (a causa della normativa sopravvenuta) come se fosse scritta non più con riferimento alle «*aliquote applicabili a norma dell'articolo 7*» (il quale invero conteneva la disciplina delle aliquote d'imposta anteriormente al d.l. n. 262 del 2006) bensì con riferimento alle aliquote recate dal medesimo d.l. n. 262 del 2006 (e, precisamente, all'art. 2, 48° comma, d.l. n. 262 del 2006).

Inoltre, se è vero che l'art. 7 ha perso⁽³⁴⁾ il suo comma 2-*quater* (il quale recava una norma di coordinamento⁽³⁵⁾ del coacervo in sede di successione *mortis causa* con il coacervo che fosse già intervenuto tra donazioni, disponendo che se la franchigia fosse stata consumata per effetto di precedenti donazioni, essa restava consumata all'apertura della successione del donante), è anche vero che:

a) il sistema del coacervo risultante dal combinato disposto degli artt. 8, 4° comma, Tusd, e 57, 1° comma, Tusd, pare comunque perfettamente “funzionare” anche in assenza (che appare dunque irrilevante)⁽³⁶⁾ di detto comma 2-*quater*, nel senso che le due norme in tema di coacervo pianamente si possono leggere nel senso che, se sia posta in essere una donazione, si riduce, per un valore corrispondente a quello oggetto di donazione (o si annulla, se il valore del *donatum* eccede quello della franchigia), la franchigia spettante al donatario che riceva una ulteriore donazione o un lascito *mortis causa* dal donante;

⁽³³⁾ Così legge la norma l'Amministrazione Finanziaria nella Circolare n. 207/E del 16 novembre 2000.

⁽³⁴⁾ Perché abrogato dall'art. 2, 52° comma, lett. a), d.l. n. 262 del 2006.

⁽³⁵⁾ Del seguente letterale tenore: «*Le disposizioni di cui ai commi 2 e 2-bis non si applicano qualora il beneficiario si sia avvalso delle previsioni dell'articolo 56, commi 2 e 3, nei limiti di valore di cui abbia usufruito*».

⁽³⁶⁾ Invece, ritenendo che questo comma 2-*quater* «assumeva un ruolo determinante», per V. Mastriacovo, *Il cumulo di “donatum” e “relictum” nella «nuova» imposta successoria*, in *Corr. trib.*, 2007, 1719, l'intervenuta abrogazione esplicita del comma 2-*quater* in questione provocherebbe l'abrogazione dell'intero art. 8, 4° comma, Tusd. Sulla stessa linea interpretativa si è posto D. Montemurno, *Il coacervo con le donazioni precedenti nella nuova imposta di successione*, in *Fisco*, 2007, 1897.

b) alla soppressione di detto comma 2-*quater* dell'art. 7, Tusd, non può essere attribuita alcuna seria rilevanza, in quanto detto comma – come già sopra osservato – è stato inserito nell'art. 7, Tusd, ad opera della legge n. 342 del 2000, quando invece, in precedenza, l'istituto del coacervo (delle donazioni tra loro; e tra le donazioni e la successione ereditaria) perfettamente funzionava mediante il coordinamento della normativa di cui all'art. 8, 4° comma, Tusd, e quella di cui all'art. 57, 1° comma, Tusd, senza che, per effettuare tale coordinamento, occorressero altre norme (come quella, successivamente introdotta, di cui al detto comma 2-*quater* dell'art. 7, Tusd, la cui introduzione ad opera della legge n. 342 del 2000 appare dunque viepiù inutile).

In altre parole:

– né dall'intervento del legislatore con la legge n. 342 del 2000, che ha emendato l'art. 57, 1° comma, Tusd, ma non l'art. 8, 4° comma, Tusd;

– né dall'intervento del legislatore con il d.l. n. 262 del 2006, che ha cancellato l'art. 7, comma 2-*quater*, Tusd;

paiono trarsi argomenti decisivi per impedire la lettura delle norme di cui all'art. 8, 4° comma, Tusd, e all'art. 57, 1° comma, Tusd, nel senso che esse tutt'oggi vietano la moltiplicazione della franchigia esente da imposta mediante una pluralità di donazioni o mediante l'effettuazione di una o più donazioni anteriori a una trasmissione ereditaria.

Resta infine da affrontare il tema, fulcro delle motivazioni delle sentenze di Cassazione n. 24940 del 2016 e 26050 del 2016, se la norma di cui all'art. 8, 4° comma, Tusd, sul coacervo tra donazioni e massa ereditaria, sia da intendere abrogata tacitamente dalla legge n. 342 del 2000.

10. – *Il ragionamento di Cass. n. 24940 del 2016 e 26050 del 2016*

È da premettere, anzitutto, che la fattispecie osservata nelle sentenze gemelle del 2016 è un caso di coacervo tra donazioni e massa ereditaria: dette sentenze si incentrano sulla sola norma di cui all'art. 8, 4° comma, Tusd, e non accennano, nemmeno minimamente, alla norma di cui all'art. 56, 4° comma, Tusd.

Circa, dunque, la norma di cui all'art. 8, 4° comma, Tusd, la Cassazione ne afferma la sua intervenuta tacita abrogazione (in dipendenza dell'entrata in vigore della legge n. 342 del 2000) in quanto norma «superata e svuotata di ogni contenuto e residua sfera di possibile applicabilità», e ciò in dipendenza del fatto che il coacervo sarebbe da intendere come una disciplina strettamente correlata al sistema di imposizione organizzato sulla base di aliquote progressive, venuto meno appunto per effetto della legge n. 342 del 2000, la quale, come già sopra accennato, ha

invece introdotto un sistema di imposizione con aliquote proporzionali: «si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata» l'imposizione fondata su aliquote progressive «in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell'asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi fosse più spazio per dar luogo al coacervo».

Appena oltre si illustreranno (e si contesteranno) i due singoli argomenti con i quali la Cassazione supporta questa sua conclusione e le singole articolazioni del ragionamento che la Cassazione svolge: ma la stessa conclusione in sé, cui la Cassazione giunge, appare densa di insuperabili contraddizioni:

a) non è contestabile che, se la *ratio* del coacervo è un intento anti-elusivo, coerenza vuole che sia impedita la moltiplicazione della franchigia esente tanto mediante donazioni successive l'una all'altra quanto nel caso della successione ereditaria preceduta da donazioni, dato che il sistema di tassazione di donazioni e successioni è identico (in quanto ad aliquote proporzionali, alla suddivisione dei beneficiari in categorie, alla definizione di franchigie esenti);

b) il legislatore della legge n. 342 del 2000 ben conosceva l'istituto del coacervo (tanto è vero che ha ritoccato l'art. 57, 1° comma, Tusd, con ciò confermandone la vigenza); allora, se il legislatore, introducendo la tassazione proporzionale in luogo di quella progressiva con la legge n. 342 del 2000, avesse ritenuto l'istituto del coacervo superato, avrebbe dovuto abrogare esplicitamente tanto l'art. 57, 1° comma, Tusd, quanto l'art. 8, 4° comma, Tusd; invece, ha addirittura ritoccato l'art. 57, 1° comma, Tusd, e, non ritoccando l'art. 8, 4° comma, Tusd, non ha certo voluto significarne l'abrogazione (perché l'avrebbe in tal caso disposta espressamente), ma – molto più semplicemente – ha solo commesso una svista (come sopra sufficientemente dimostrato), e cioè quella di non aver operato, nell'art. 8, 4° comma, un identico ritocco a quello operato nell'art. 57, 1° comma, Tusd;

c) se il legislatore avesse voluto abrogare l'art. 8, 4° comma, Tusd (o l'avesse ritenuto tacitamente abrogato a seguito del cambiamento di sistema, da progressivo a proporzionale, operato con la legge n. 342 del 2000), l'avrebbe potuto esplicitare (non solo in occasione della legge n. 342 del 2000, ma anche) in occasione dell'emanazione del d.l. n. 262 del 2006, nel quale, invece, mentre nulla si dice dell'art. 8, 4° comma, Tusd (né dell'art. 57, 1° comma, Tusd), si abroga però espressamente il comma 2-*quater* dell'art. 7, Tusd; nel mentre abrogava questo comma 2-*quater*, non poteva il legislatore abrogare anche l'adiacente art. 8, 4° comma, Tusd? (in altre parole, non è plausibile ricorrere oggi all'argomento dell'abrogazione espli-

cita del comma 2-*quater* dell'art. 7, Tusd, per derivarne l'implicita abrogazione dell'art. 8, 4° comma, Tusd).

Tutte queste considerazioni da sé sole evidenziano come le decisioni nn. 24940 del 2016 e 26050 del 2016 non siano accoglibili.

Ma pure indagando sul percorso argomentativo che la Cassazione svolge per giungere a tali decisioni si ricava l'erroneità del ragionamento. Al riguardo, si noti che la Cassazione fonda la sua decisione su due argomentazioni.

Anzitutto la Cassazione afferma che, «una volta differenziate le aliquote di legge sulla base del criterio primario non dell'ammontare crescente del compendio ereditario ma del rapporto di parentela, poteva residuare alcuna *ratio* antielusiva»: l'affermazione è evidentemente erranea, poiché se Tizio, vedovo con un figlio, ha un patrimonio di 4 milioni di euro, egli, in mancanza di una normativa sul coacervo tra donazioni e massa ereditaria, può “organizzare” una donazione per sottrarre a imposizione il valore di 1 milione di euro (residuando la tassazione sul valore di 2 milioni di euro), quando invece, in presenza di una normativa sul coacervo tra donazioni e massa ereditaria, il valore tassabile ammonta a 3 milioni. Quindi, di una protezione dall'elusione c'è bisogno anche in un sistema di aliquote proporzionali con franchigia esente per taluni lasciti.

In secondo luogo, la Cassazione, osservando l'intervenuta (e sopra illustrata) abrogazione, ad opera del d.l. n. 262 del 2006, dell'art. 7, comma 2-*quater*, Tusd, afferma che detto comma 2-*quater* «costituiva, come detto, il riferimento e presupposto imprescindibile del citato art. 8, 4° comma»: l'affermazione è erranea, in quanto (come già sopra osservato):

- non solo si deve notare che il sistema del coacervo tra successive donazioni e tra donazioni e massa ereditaria funzionava perfettamente prima che l'art. 7, comma 2-*quater*, venisse introdotto (ad opera della legge n. 342 del 2000);

- non solo è evidente che l'introduzione stessa dell'art. 7, comma 2-*quater* (ad opera della legge n. 342 del 2000) da sé conferma che l'art. 8, 4° comma, Tusd, non era stato certo abrogato dalla legge n. 342 del 2000;

- ma anche si deve rilevare che la lettura combinata degli artt. 8, 4° comma, e 57, 1° comma, Tusd, conduce onestamente a ritenere che le due norme sono ancor oggi perfettamente funzionanti e coerenti, senza bisogno che tra esse vi sia alcun “ponte di collegamento” (quale quello apprestato – dal 2000 al 2006 – con l'articolo 7, comma 2-*quater*, Tusd).

All'infuori dei due argomenti sopra riportati (e contestati), le sentenze nn. 24940 e 26050, oltre alle loro conclusioni, non contengono alcun altro spunto di riflessione.

11. – *Considerazioni conclusive*

A parte ogni ragionamento sul punto che accorgersi 16 anni dopo dell'intervenuta abrogazione di una norma (di cui gli Uffici hanno correttamente preteso l'applicazione e che, dunque, i contribuenti e i professionisti hanno osservato) appare un'evidenza propria di un ordinamento rozzo e incivile e ridicolizza ogni discorso sul punto di rendere il nostro sistema competitivo e attrattivo; e a parte ogni ragionamento sul tema dei rimborsi che indubbiamente le sentenze di Cassazione nn. 24940 e 26050 ora sospingono a richiedere; le conclusioni cui le predette sentenze giungono non appaiono quindi plausibili, per tutte le ragioni sopra minutamente evidenziate.

E ciò, in particolare, perché, al cospetto di queste sentenze, il sistema da coerente si fa incoerente (resta il coacervo tra donazioni ma non vi sarebbe più coacervo tra donazioni e successione ereditaria) e la norma sul coacervo tra donazioni – che aveva senso in un sistema che protegge la franchigia esente ogni qualvolta si tenti di utilizzarla – perde la sua intrinseca ragion d'essere, in quanto se la sua *ratio* è di tutelare la franchigia dall'elusione, identica necessità vi è sia quando una donazione è successiva all'altra sia quando vi è una trasmissione ereditaria preceduta da una donazione.

Se allora si concorda che la *ratio* del coacervo è quella di “proteggere” la franchigia da un suo elusivo utilizzo, l'interpretazione dell'art. 57, 1° comma, Tusd, e dell'art. 8, 4° comma, Tusd, in modo che essi siano coerenti e «compatibili» con il sistema di tassazione delineato con il d.l. n. 262 del 2006, non può non essere che nel senso della perdurante vigenza di entrambe queste norme.

Se invece proprio si vuole concludere per l'intervenuta tacita abrogazione dell'art. 8, 4° comma, Tusd, si deve per coerenza ritenere tacitamente abrogato (per la stessa ragione, e cioè il cambiamento del sistema impositivo disposto con la legge n. 342 del 2000) anche l'art. 57, 1° comma, Tusd. Non si può francamente pensare all'abrogazione dell'art. 8, 4° comma, Tusd, e alla perdurante vigenza invece dell'art. 57, 1° comma, Tusd (e poi “sistemare” l'incoerenza predicando⁽³⁷⁾ l'incostituzionalità dello scenario che ne deriva)⁽³⁸⁾.

⁽³⁷⁾ Così P. Arginelli – F. Maisto, *Regole sul coacervo: eredità e donazioni con destini separati*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 gennaio 2017.

⁽³⁸⁾ In Consiglio Nazionale del Notariato, Commissione Studi Tributari, Studio n. 168-2006/T, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, approvato il 15 dicembre 2006, dopo essersi sostenuta l'abrogazione dell'art. 8, 4° comma, Tusd, si

Invero, rispetto allo scenario di un art. 8, 4° comma, Tusc, abrogato e di un art. 57, 1° comma, Tusc, vigente, molto meglio è ritenere dunque abrogate entrambe queste norme e ritenere che la loro coerente funzione antielusiva (un tempo organizzata con il macchinoso e antiquato sistema del coacervo) sia affidata oggi al più sofisticato e moderno strumento di cui all'art. 10-*bis*, legge 27 luglio 2000, n. 212: nel senso che ogni qualvolta sia rilevabile un ingiustificato "spezzatino" di donazioni (oppure la stipula di una donazione non da altro "giustificata" se non dal fine di ridurre la massa trasmissibile per successione *mortis causa*) se ne potrà disconoscere fiscalmente l'effettuazione, al fine di disapplicare il vantaggio di cui il contribuente abbia tentato illegittimamente di approfittare.

dott. ANGELO BUSANI

ammette che «[n]on si può negare che la ricostruzione sopra proposta, coerente con quanto risulta dalle modifiche al dato normativo urta senz'altro con una interpretazione sistematica delle norme e porterebbe con ogni probabilità a un vizio di costituzionalità per difetto di ragionevolezza o quantomeno di parità di trattamento rispetto a quanto dispone l'articolo 57 in tema di donazioni e quindi occorrerà grande prudenza nell'accettare le tesi di che sopra, senza avere prima atteso una precisa pronuncia dell'Amministrazione finanziaria al riguardo».