

Cassazione. Coacervo anche sugli atti tra il 2001 e il 2006

Tutte le donazioni del passato intaccano la franchigia esente

Le donazioni stipulate tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006, periodo in cui l'imposta di successione e **donazione** rimase soppressa, rilevano ai fini del "coacervo". Cioè, se si stipula oggi una donazione, va tenuto conto del fatto che la **franchigia** è stata erosa, in tutto o in parte, dalle donazioni pregresse, in qualunque epoca siano state stipulate.

Lo ha deciso la **Corte di cassazione** nella sentenza n. 16677 dell'11 maggio, la prima pronuncia su questo controverso argomento in sede di legittimità. Nella giurisprudenza di merito, risultano due decisioni, una nel senso indicato dalla Cassazione (Ctp Bergamo, 17 maggio 2010, n. 44) e una di segno contrario (Ctp Milano, 13 febbraio 2015). Nella prassi, la circolare delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008 si era espressa in linea la Cassazione oggi.

Il coacervo delle donazioni è il principio (articolo 57, Dlgs 346/1990, il testo unico dell'imposta di donazione e successione) in base al quale il valore della donazione, stipulata dopo altra donazione intercorsa tra le stesse parti, va maggiorato, «ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili», al valore della precedente donazione. Non per tassare nuovamente la prima donazione (sarebbe un'illegittima duplicazione) ma per tassare la donazione successiva con carico fiscale maggiore di quello che sarebbe applicabile in mancanza del coacervo. Maggiore perché:

in un sistema impositivo come quello vigente fino all'entrata in vigore della legge 342/2000, che dettava franchigie esenti e aliquote progressive correlate a scaglioni di imponibile, la donazione successiva doveva tassarsi considerando assorbiti, dal valore imponibile di quelle anteriori, le franchigie esenti e gli scaglioni tassati con le aliquote inferiori (la donazione successiva era tassata ad aliquote più alte di quelle applicabili in mancanza di donazioni anteriori);

in un sistema impositivo, come l'attuale, ad aliquote fisse, il coacervo serve a evitare che, con un artificioso "spezzatino" di donazioni, si moltiplichi per n volte l'utilizzo dello scaglione esente (1,5 milioni di euro se donatario sia un disabile grave, 1 milione di euro se la donazione intercorra tra coniugi o parenti in linea retta oppure 100mila euro se si tratti di donazione tra fratelli).

Dato che l'articolo 13, comma 1, della legge 383/2001 sopprime l'imposta di successione e donazione mentre l'articolo 2, comma 47, del Dl 262/2006 la reintrodusse, ci si chiede oggi se le donazioni stipulate in questo limbo temporale siano da considerare ai fini del coacervo (istituto la cui perdurante vigenza è dunque sottintesa dalla sentenza di Cassazione n. 16677 in commento).

Da alcuno si è sostenuto che il coacervo di queste donazioni non sarebbe possibile, non essendo state dette donazioni oggetto di tassazione in quel periodo; da altri si sostenne (con il fine di rendere oggi incoacervabili anche le donazioni anteriori al 25 ottobre 2001) che l'odierna imposta di donazione sarebbe un'imposta totalmente nuova, incompatibile con quella previgente e che pertanto la normativa sul coacervo attualmente vigente (organizzata secondo una tassazione con aliquote fisse) non si "sposerebbe" con le donazioni che erano tassate secondo un sistema di imposizione fondato su aliquote progressive applicate a scaglioni di valore imponibile.

La Cassazione invece argomenta la sua decisione con il rilievo che l'articolo 57 del Dlgs 346/1990 opera un riferimento generalizzato a qualsiasi donazione stipulata in passato senza escludere quelle poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006: una diversa interpretazione «avrebbe l'effetto della reintroduzione di una esenzione che, oltre a non essere prevista dalla lettera della norma, non è sorretta da una autonoma ratio legis» la quale «va individuata nella volontà del legislatore di determinare l'imposta in proporzione alla capacità contributiva, e dunque tenendosi conto del fatto che il beneficiario di donazioni che, nel loro complesso, superano di valore il milione di euro non può ragionevolmente godere della franchigia prevista».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Angelo Busani