3989.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE

Oggetto: Imposta di successione - Franchigia - Coacervo ex art. 8, comma 4 del d.lgs. n. 346 del 1990.

Composta da

Dott.ssa Liana M. Teresa Zoso	Presidente	Oggetto
Dott.ssa Milena Balsamo	Consigliere	Cron. 3989
Dott.ssa Anna Maria Fasano	Consigliere	
Dott. Paolo Catallozzi	Consigliere	R.G.N. 9817/2018
Dott.ssa Milena d'Oriano	Consigliere rel.	Ud. 3/11/2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9817/2018 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elett.te domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende, *ope legis*;

– ricorrente –

Contro

3847/2020

(omissis), elett.te dom.to in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avv. (omissis) da cui è rapp.to e difeso, unitamente all'avv. (omissis), coma da procura speciale in calce al controricorso;

-controricorrente -

avverso la sentenza n. 5464/11/17 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 19/12/2017, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 3 novembre 2020 dalla dott.ssa Milena d'Oriano;

RITENUTO CHE:

1. con sentenza n. 5464/11/17, depositata il 19 dicembre 2017, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto da (omissis) avverso la sentenza n. 4858/25/16 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con compensazione delle spese di lite;

2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione, relativo all'imposta di successione dovuta dal contribuente in conseguenza del decesso del genitore avvenuto il 25-4-14, calcolata dall'Ufficio tenendo conto, ai fini del superamento della franchigia di € 1.000.000,00, di una donazione effettuata dal de cuius in data 7-11-05;

3. la CTR, in riforma della sentenza di primo grado che aveva rigettato il ricorso, annullava l'avviso ritenendo che le donazioni esenti da imposte, perché effettuate nel periodo tra il 25-10-2001 ed il 29-11-2006, non dovessero essere computate ai fini del superamento delle franchigie introdotte dalla l. n. 286 del 2006, onde evitare una imposizione retroattiva sulle stesse;

4. avverso la sentenza di appello, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione, notificato in data 26 marzo 2018, affidato ad un unico motivo; il contribuente resisteva con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. con un unico motivo l'Agenzia delle Entrate deduceva la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 47, del d.l. n. 262 del 2006 e degli artt. 8, comma 4, e 57, comma 1, del d.P.R. n. 346 del 1990, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., censurando l'impugnata sentenza per aver escluso il coacervo delle donazioni pregresse, fiscalmente esenti, ai fini del computo della franchigia in tema di determinazione dell'imposta di successione.

OSSERVA CHE:

1. Il ricorso non è meritevole di accoglimento.

1.1 Questione controversa è se ai fini della determinazione della franchigia prevista per l'imposta di successione nel regime dettato

dall'art. 47, comma 2, del d.l. n. 262 del 2006, conv. dalla l. n. 286 del 2006, si debba o meno tenere conto delle donazioni pregresse disposte dal de cuius in regime di esenzione di imposta, e nella specie nel periodo tra il 25 ottobre 2001 ed il 29 novembre 2006, in cui la relativa imposta era stata del tutto abrogata.

1.2 È noto che la disciplina normativa delle imposte di successione e donazione ha subito negli ultimi anni numerose modifiche, non sempre adeguatamente coordinate.

Il regime di base dettato dal d.lgs. n. 346 del 1009, Testo Unico sulle successioni e donazioni (TUS), fondato su di un sistema ad aliquote progressive, è stato rimeditato ad opera della l. n. 342 del 2000 che ha introdotto le aliquote fisse in ragione del rapporto di parentela/coniugio.

Le imposte sono state poi soppresse del tutto dalla l. n. 383 del 2001, a partire dal 25-10 01, ed infine reintrodotte dal 3-10-2006 per le successioni e dal 29-11-2006 per le donazioni, ad opera del d.l. n. 262 del 2006, conv. dalla l. n. 286 del 2006, che ha previsto un sistema di franchigie, modulato sui rapporti di parentela/coniugio, sia ai fini della debenza del tributo che delle aliquote applicabili in caso di superamento delle franchigie stesse.

1.3. L'imposta oggi vigente, ed applicabile ratione temporis alla fattispecie in esame, benché disciplinata in parte con un richiamo al TUS, deve considerarsi una 'nuova' imposta; depongono in tal senso una serie di considerazioni:

- il dato letterale di cui all'art. 2, comma 47, del d.l. n 262 del 2006, secondo cui "è istituita" l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione;

- il richiamo alla già soppressa disciplina-base limitato a quanto non diversamente disciplinato dai commi "da 48 a 54", vale a dire dalle nuove previsioni in tema di aliquote e sistema di prelievo sia per l'imposta di successione (comma 48), sia per quella di donazione

(comma 49), e in tema di abrogazione espressa della disciplina richiamata (comma 52);

- il vincolo generale di compatibilità tra la nuova imposta e la vecchia disciplina, previsto dal comma 52 dell'art. 2 cit. secondo cui: "Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001".

2. Tanto premesso, la pretesa dell'Agenzia delle Entrate di utilizzare ai fini dell'erosione della franchigia in tema di imposta di successione anche le donazioni pregresse postula la perdurante vigenza dell'istituto del coacervo di cui all'art. 8, comma 4, del TUS.

2.1 Ebbene questa Corte si è già pronunciata nel senso di ritenere che "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, comma 4, 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."(Vedi Cass. n. 24940 e n. 26050 del 2016; n. 12779 del 2018; n. 758 del 2019).

Sebbene la disciplina qui applicabile ratione temporis richiami, "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", le ragioni di incompatibilità del cumulo ex art. 8 cit. permangono e trovano conferma anche alla luce della disciplina della "nuova" imposta di successione in quanto anch'essa applicata, 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 coacervo sia ritornato vigente al residuale fine di individuare la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta, dal momento che 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.) dell'art. 7, comma 2 quater, del d.lgs. n. 346 del 1990, come introdotto dall'articolo 69 della l. n. 342 del 2000, 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 un ulteriore e definitivo elemento di incompatibilità del cumulo posto a base della maggiore imposta di cui all'avviso di liquidazione in oggetto.

3. Sul piano sistematico, sebbene possa apparire impreciso configurare nella tesi interpretativa sostenuta dall'Agenzia un'ipotesi di illegittima applicazione retroattiva dell'imposta di successione – come invece prospettato dalla CTR nella sentenza impugnata - in quanto la nuova disciplina impositiva verrebbe applicata ad un presupposto realizzatosi successivamente alla sua introduzione, e con riguardo ad un istituto vigente (la franchigia), è altrettanto evidente che il recupero, al fine della individuazione della base imponibile rilevante per il superamento della franchigia, del coacervo delle donazioni pregresse determinerebbe un'applicazione distorta dell'imposta di successione, portando ad un maggior prelievo fiscale in virtù di un'erosione di franchigia determinata da donazioni poste in essere (nel periodo ottobre 2001/ottobre 2006) allorquando l'imposta di successione non esisteva e le stesse donazioni erano fiscalmente esenti.

3.1 Né può sostenersi che debba comunque essere garantita la ratio antielusiva dell'istituto del coacervo, dal momento che si andrebbe ad attribuire alle donazioni in questione rilevanza fiscale postuma, ai fini della consumazione di una franchigia prevista su un'imposta che all'epoca in cui è stato disposto l'atto di liberalità era inesistente, e la cui reintroduzione non appariva neanche prevedibile; dunque, un'imposta la cui elusione mediante preordinato frazionamento patrimoniale in vita non poteva neppure astrattamente prefigurarsi.

4. Per le suesposte considerazioni, in continuità con i richiamati precedenti di questa Corte, il ricorso va rigettato.

4.1 Il consolidarsi in corso di causa del suddetto indirizzo interpretativo di legittimità giustifica la compensazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte,

rigetta il ricorso;

compensa le spese del presente giudizio.

Così deciso, in Roma il 3 novembre 2020.

Il Presidente

Dott.ssa Liana Maria Teresa Zoso

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

16 FEB. 2021

IL CANCELLIERE

Dott Cristo Luca Dionigi