

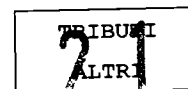


LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

9617



Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 14540/2015

Dott. LIANA MARIA TERESA ZOSO - Presidente -

Cron. 9617

Dott. MILENA BALSAMO - Consigliere -

Rep.

Dott. ANNA MARIA FASANO - Rel. Consigliere -

Ud. 03/11/2020

Dott. PAOLO CATALLOZZI - Consigliere -

cc

Dott. MILENA D'ORIANO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 14540-2015 proposto da:

(omissis) , elettivamente

domiciliato in (omissis)

presso lo studio dell'avvocato (omissis) , che lo

rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis)

(omissis) ;

- **ricorrente** -

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 2027/2014 della COMM.TRIB.REG.

2020

3835

di VENEZIA, depositata il 09/12/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 03/11/2020 dal Consigliere Dott. ANNA  
MARIA FASANO;

2



**RITENUTO CHE:**

In data 7.10.2010, (omissis) , con atto del notaio dott. (omissis)  
(omissis) , donava ad (omissis) la  
somma di euro 999.000,00, importo non assoggettato all'imposta sulle  
donazioni in quanto inferiore alla franchigia di euro 1.000.000 prevista  
dall'art. 7 d.lgs. 346 del 1990 per i beneficiari in linea retta. Nel negozio  
era stato indicato che, con atto del Notaio dott. (omissis)  
(omissis) Rep.n. 11160, vi era stata in data 7.7.2006 una  
precedente donazione fra le medesime parti. L'Ufficio notificava al  
Notaio (omissis) un avviso di liquida-  
zione effettuando, ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. 346 del 1990, il coacer-  
vo delle due donazioni; conseguentemente veniva assoggettato a tassa-  
zione l'intero importo della donazione di euro 999.000 in quanto tale  
donazione, sommata alla precedente, determinava un importo com-  
plessivo superiore alla franchigia di euro 1.000.000, prevista dall'art. 7  
d.lgs. n. 346 del 1990. Il notaio rogante impugnava l'avviso di liquida-  
zione di imposta con irrogazione di sanzioni, ritenendo che la dona-  
zione del 7.7.2006 era da considerarsi esclusa dal "coacervo", in quan-  
to trattavasi di donazione registrata gratuitamente secondo quanto  
previsto dall'art. 57, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990, inoltre, il coacer-  
vo previsto dall'art. 57 del d.lgs. n. 346 del 1990 non trovava applica-  
zione alle donazioni avvenute in un periodo in cui l'imposta sulle do-  
nazioni era stata soppressa (art. 13, comma 1, l. 383 del 2001). Il no-  
taio chiedeva anche la non applicazione delle sanzioni ai sensi dell' art.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'L'.

6 del d.lgs. 472 del 1997 e dell'art. 10 l. n. 212 del 2000 per le obiettive ragioni di incertezza sull'ambito di applicazione della norma.

La Commissione Tributaria Provinciale di Padova, con sentenza n. 116/4/12, accoglieva il ricorso. L'Agenzia delle entrate appellava la pronuncia, citando la circolare n. 3 del 2008, e ritenendo che gli atti di donazione pregressi rispetto alla l. n. 286 del 2006 rilevavano ai fini della tassazione a prescindere dal periodo nel quale erano stati stipulati ai sensi dell'art. 57, comma 1, d.lgs. n. 346 del 1990, sicchè nel calcolo del coacervo andavano considerate tutte le donazioni, comprese quelle effettuate durante il periodo in cui l'imposta sulle donazioni e successioni risultava soppressa. Secondo l'Ufficio, il computo del coacervo valeva solo ai fini della franchigia, sicchè le aliquote andavano applicate esclusivamente sul valore eccedente la stessa. La Commissione Tributaria Regionale del Veneto, con sentenza n. 2027/18/14, accoglieva l'appello, sulla base del rilievo che gli atti di donazione pregressi rilevavano a prescindere dal periodo nel quale erano stati stipulati, non valendo il principio di non retroattività previsto da una norma di rango non costituzionale in quanto *lex specialis*.

(omissis) ricorre per la cassazione della sentenza svolgendo tre motivi, illustrati con memorie.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

### **CONSIDERATO CHE:**

**1.** Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 112 c.p.c., in quanto la Commissione Tributaria Regionale avrebbe completamente ommesso di pronunciarsi su quanto espressamente eccepito nel provvedimento di secondo gra-

do dall'appellante che aveva evidenziato come l'Ufficio avesse impugnato la sentenza solo per uno dei motivi di accoglimento, avendo ommesso di decidere sulla questione relativa alla non applicazione del coacervo alle donazioni avvenute in un periodo in cui l'imposta sulle donazioni era stata abrogata, sicchè sul punto la sentenza era da considerarsi definitiva e non appellata, pertanto, sui capi della sentenza non impugnati si era formato il cosiddetto "giudicato interno". La Commissione Tributaria Regionale avrebbe, altresì, ommesso di pronunciarsi sulla domanda, anch'essa decisiva per il giudizio, riproposta nelle controdeduzioni in appello, con la quale si evidenziava che la donazione del 7.7.2006 era stata registrata gratuitamente e che, pertanto, il valore di tale donazione doveva comunque essere escluso dal valore globale delle donazioni, ai sensi dell'art. 57, comma 1, d.lgs. 346 del 1990. I giudici di appello avrebbero, inoltre, ommesso ogni pronuncia sulla domanda subordinata proposta dal contribuente relativa all'annullamento delle sanzioni ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 472 del 1997 e dell'art. 10 l. n. 212 del 2000.

**2.** Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., violazione degli artt. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992, 111, comma 6, della Costituzione, in quanto, la sentenza impugnata, nonostante la "complessività della materia" riconosciuta dalla stessa Commissione Regionale, non consentirebbe il controllo sul procedimento logico e sulla "ratio decidendi" enunciata, dal momento che l'applicabilità del coacervo riguarderebbe l'interpretazione e l'applicazione del comma 47 dell'art. 2 del d.l. n. 262 del 2006, dopo però che tale imposta, precedentemente regolamentata dall'art. 57 del d.lgs. n. 346 del 1990, è stata soppressa dall'art. 11,

comma 1, l. 383 del 2001. Secondo il ricorrente, nel caso concreto, sarebbe evidente l'assenza totale di un iter motivazionale che abbia tenuto conto nella decisione delle allegazioni e argomentazioni difensive del contribuente.

**3.** Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., violazione dell'art. 1, comma 1 e 2 e dell'art. 3 della l. n. 212 del 2000, dell'art. 11 preleggi, nonché violazione dell'art. 2, comma 47, del d.l. 262 del 2006, e violazione dell'art. 2, comma 57, del d.lgs. 346 del 1990, atteso che se (come sostiene la Commissione Tributaria Regionale) l'art. 57 del d.lgs. n. 346 del 1990 sarebbe norma speciale, tale disposizione mai avrebbe potuto, per espressa statuizione dell'art. 1, comma 1, l. 212 del 1990, essere retroattiva. La questione in esame non sarebbe tanto se la l. 212 del 1990 sia o non di rango costituzionale, ma semplicemente di interpretare la norma di cui all'art. 2, comma 47, l. 262 del 2006, e la legge n. 212 del 2000 (e, in particolare, le norme di cui all'art. 1 e 3) alla luce dei principi generali. I principi enunciati dal Legislatore sarebbero stati del tutto ignorati dalla sentenza impugnata, essendo evidente che gli effetti della nuova imposta (istituita) non potrebbero incidere su atti posti in essere quando l'imposta non c'era e, quindi, il valore della donazione del 7.7.2006 effettuata da (omissis) al figlio (omissis), registrata gratuitamente, non aveva alcuna rilevanza ai fini del calcolo della franchigia, tenuto conto che tale donazione, effettuata quando non esisteva alcuna imposta, era fiscalmente irrilevante.

2

4. Per il principio della “ragione più liquida”(v. Cass. n.363 del 2019) va esaminato il terzo motivo di ricorso, che va accolto per i principi di seguito enunciati.

Il ricorrente lamenta, denunciando violazione di legge, l'errata interpretazione della norma di cui all'art. 2, comma 47, l. 262 del 2006, e della legge n. 212 del 2000 (e, in particolare, le norme di cui all'art. 1 e 3) alla luce dei principi generali. Si sostiene che i principi enunciati dalle suddette norme sarebbero stati del tutto ignorati dalla sentenza impugnata, essendo evidente che gli effetti della nuova imposta (istituita) non potrebbero incidere su atti posti in essere quando l'imposta non c'era e, quindi, il valore della donazione del 7.7.2006 effettuata da (omissis) al figlio (omissis), registrata gratuitamente, non aveva alcuna rilevanza ai fini del calcolo della franchigia, tenuto conto che tale donazione, effettuata quando non esisteva alcuna imposta, era fiscalmente irrilevante.

L'assunto è fondato.

Questa Corte è recentemente intervenuta sulla questione in esame, con sentenza n. 727 del 2021, chiarendo se una donazione precedente fiscalmente esente possa avere successivo rilievo ai fini del calcolo della franchigia.

In tema di coacervo relativo alle donazioni, con sentenza n. 11677/17, si era affermato che: *“In tema di imposta di donazioni, il valore globale dei beni, al fine della applicazione della franchigia prevista dall'art. 2, comma 49, del d.l. n. 262 del 2006 (conv. con modif., dalla l. n. 286 del 2006), deve essere determinato tenendo conto anche delle donazioni poste in essere prima della data del 29.11.2006, poiché l'art. 57, comma 1, del d.lgs. n. 346 del 1990 deve essere interpretato con riferimento alle donazioni in senso civilistico, atti di liberalità tra donante a favore del donatario, senza che, dunque, possano essere escluse le donazioni*

*poste in essere tra il 25.10.2001 ed il 28.11.2006 solo perché all'epoca fiscalmente irrilevanti".*

Con la sentenza n. 727 del 2021 citata, la Corte ha rivalutato il suddetto indirizzo, ritenendo l'esclusione dal coarccervo, ex articolo 57 cit., delle donazioni registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa, atteso che la considerazione, al fine della individuazione della base imponibile, delle donazioni pregresse esenti, determinerebbe un'applicazione distorta dell'imposta, perché determina il recupero a tassazione, a posteriori, di un atto che il legislatore fiscale aveva già mostrato di ritenere indifferente, e che il contribuente aveva deliberato percependolo proprio come tale. Oltre al fatto che il recupero, ai fini del cumulo, della donazione pregressa fiscalmente irrilevante non potrebbe trovare giustificazione neppure nel principio generale di capacità contributiva (art. 53 cost.), dal momento che quest'ultima deve sussistere quando sorge l'obbligazione tributaria, e non prima.

Il Collegio ritiene di condividere tale indirizzo, anche sulla base del rilievo che la circostanza che l'articolo 57 faccia generica menzione del termine 'donazioni' non appare univoca nel senso della generale rilevanza, ai fini del cumulo, di tutte indistintamente le donazioni in senso civilistico in qualsiasi momento realizzate, posto che l'autonomia del diritto tributario non raramente si discosta dalla nozione civilistica apparentemente corrispondente, e ciò in ragione delle peculiari finalità pubblicistiche proprie dell'imposizione e del principio costituzionale di capacità contributiva che la pervade.

Ne consegue che il valore della donazione del 7.7.2006 effettuata da (omissis) al figlio (omissis), registrata gratuitamente, non ha alcuna rilevanza ai fini del calcolo della franchigia, tenuto conto che



tale donazione, effettuata quando non esisteva alcuna imposta, è fiscalmente irrilevante.

5. Dall'accoglimento del terzo motivo di ricorso consegue l'assorbimento delle restanti censure, pertanto la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso introduttivo proposto dal contribuente. Le spese di lite di ogni fase e grado, tenuto conto del recente rivalutazione giurisprudenziale di questa Corte delle questioni oggetto di ricorso, vanno interamente compensate tra le parti.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dal contribuente. Compensa integralmente tra le parti le spese di lite di ogni fase e grado.

Così è deciso, in Roma, nell'adunanza camerale del 3.11.2020.

Il Presidente

