

La sentenza della Corte di Cassazione (n.16677/2017) ha messo ordine in una materia  
in precedenza oggetto di discordanti interpretazioni

# Le imposte e il coacervo delle donazioni

Angelo Busani



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

E' quanto deciso dalla Cassazione nella sentenza n. 16677 dell'11 maggio 2017, che è la prima pronuncia ad intervenire su questo controverso argomento in sede di giurisprudenza 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 Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008 si era espressa conformemente a quanto ora sancito in Cassazione. Il cosiddetto "coacervo delle donazioni", oggetto di periodici quesiti posti dai contribuenti ai loro consulenti, è il principio (di cui all'articolo 57, d. lgs. 346/1990, il testo unico dell'imposta di donazione e successione) in base al quale il valore della donazione, stipulata successivamente ad altra donazione intercorsa tra il medesimo donante e il medesimo donatario, deve essere maggiorato, «ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili», al valore della precedente donazione. E ciò non al fine di tassare nuovamente la prima donazione (questa sarebbe un'illegittima duplicazione dell'imposta) ma al fine di tassare la donazione successiva con un 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 21 novembre 2000, n. 342, che dettava franchigie esenti e aliquote progressive correlate a scaglioni di valore imponibile, la donazione successiva doveva tassarsi considerando assorbiti, dal valore imponibile delle donazioni anteriori, le franchigie esenti e gli scaglioni tassati con le aliquote inferiori (in sostanza, la donazione successiva veniva tassata con aliquote di entità maggiore rispetto a quelle applicabili in mancanza di donazioni anteriori);

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

Ebbene, dato che l'articolo 13, comma 1, legge 18 ottobre 2001, n. 383, sopprime l'imposta di successione e donazione mentre l'art. 2, comma 47, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, la reintrodusse, ci si chiede oggi se le donazioni stipulate in questo limbo temporale siano o meno 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 d. lgs. 346/1990 opera un riferimento generalizzato a qualsiasi donazione stipulata in passato senza escludere quelle poste in essere nel periodo dal 25 ottobre 2001 al 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».