



Roma, 19 ottobre 2023

OGGETTO: Imposta sulle successioni e donazioni - Articoli 8, comma 4, e 57, comma 1, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 - Coacervo “successorio” e “donativo”

INDICE

Premessa	3
1. Normativa e prassi di riferimento.....	4
2. Evoluzione della giurisprudenza di legittimità.....	7
3. Indicazioni di prassi e gestione del contenzioso pendente	9

Premessa

L'istituto del c.d. coacervo (o cumulo) "successorio" del *donatum* con il *relictum* è disciplinato dall'articolo 8, comma 4, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (TUS), approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

Il coacervo "successorio" comporta la riunione fittizia del valore attualizzato delle donazioni effettuate in vita dal *de cuius* agli eredi e legatari (c.d. *donatum*) con il valore dell'asse ereditario (c.d. *relictum*).

La richiamata disposizione non ha subito modificazioni in occasione del "ripristino", a decorrere dal 29 novembre 2006, dell'imposta sulle successioni e donazioni, ad opera del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286¹, pure a fronte delle modifiche alla struttura dell'imposta sulle successioni e donazioni apportate dall'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione, ha fatto venire meno il riferimento al valore globale netto dell'asse ereditario e alla tassazione dello stesso con aliquote progressive per scaglioni.

Tenuto conto delle predette modifiche apportate alla struttura dell'imposta sulle successioni e donazioni, sull'applicabilità dell'articolo 8, comma 4, del TUS, si è consolidato, nel tempo, un orientamento della giurisprudenza di legittimità contrario alla posizione espressa dall'Agenzia delle entrate nei propri documenti di prassi, come più ampiamente illustrato nei paragrafi che seguono.

Aderendo a tale orientamento, con la presente circolare si chiarisce che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione, l'istituto del coacervo "successorio" di cui all'articolo 8, comma 4, del TUS deve ritenersi "implicitamente abrogato", con la conseguenza che lo stesso non può essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie.

¹ L'imposta sulle successioni e donazioni è stata, dapprima, soppressa dall'articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, e, successivamente, reintrodotta dall'articolo 2, commi 47 e ss., del citato decreto-legge n. 262 del 2006.

Inoltre, si forniscono indicazioni con riferimento al c.d. coacervo (o cumulo) “donativo” tra *donatum* e *donatum* di cui all’articolo 57, comma 1, del TUS, che comporta la riunione fittizia del valore attualizzato delle donazioni anteriormente effettuate dal donante a favore del donatario (c.d. *donatum*) con il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione (c.d. *donatum*).

In particolare, con la presente circolare, in considerazione dell’orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità, si chiarisce che, ai fini dell’applicazione dell’imposta di donazione, l’istituto del coacervo “donativo” non trova applicazione con riferimento alle donazioni poste in essere nel periodo in cui la disciplina relativa all’imposta sulle successioni e donazioni risultava abrogata.

1. Normativa e prassi di riferimento

Come evidenziato in premessa, ai fini dell’imposta di successione, l’articolo 8, comma 4, del TUS - rimasto nel tempo immutato nella sua formulazione - prevede che: *«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, comprese quelle presunte di cui all’art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate all’art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell’imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59; 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. Per valore attuale delle donazioni anteriori 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».*

Al riguardo, la circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E, al paragrafo 3.2.3, ha chiarito che, ai fini dell’imposta di successione, rilevano tutte le donazioni poste in essere dal *de cuius* a favore dello stesso beneficiario, precisando ulteriormente

che la sommatoria tra *relictum* e *donatum* non deve essere utilizzata ai fini della determinazione delle aliquote, ma rileva esclusivamente ai fini del calcolo delle franchigie; inoltre, la circolare ha evidenziato che occorre tenere conto anche delle donazioni intervenute nel periodo in cui l'imposta di successione era stata abrogata.

In particolare, la predetta circolare n. 3/E del 2008 ha precisato che: «*Ai soli fini dell'applicazione della franchigia sulla quota devoluta all'erede o al legatario, si deve tener conto del valore delle donazioni in vita fatte dal de cuius a favore dello stesso erede o legatario.*

(...)

Nel silenzio dell'articolo 8, comma 4, del TUS, in merito (alla, n.d.r.) determinazione della franchigia fruibile occorre chiarire se rilevano tutte le donazioni effettuate in vita dal de cuius, comprese quelle eventualmente 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) e, in particolare, se nel predetto computo debbono essere comprese anche le donazioni per le quali l'imposta sia stata assolta in base alle disposizioni vigenti razione temporis.

Al riguardo, si ritiene che rilevino tutte le donazioni poste in essere dal de cuius, comprese quelle compiute nel periodo in cui l'imposta sulle successioni e donazioni era stata abrogata, in quanto anche durante tale periodo sussisteva pur sempre un regime impositivo, alternativo a quello abrogato, in virtù del quale per le donazioni e gli altri atti di liberalità erano dovute "...le imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso...", con le medesime aliquote previste per i corrispondenti atti a titolo oneroso, applicabili sul valore eccedente una franchigia di 350 milioni di lire specificamente prevista per i predetti atti (v. articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383).

(...)

Deve ritenersi altresì che nel computo della franchigia rilevano soltanto le donazioni pregresse per le quali, in base al regime vigente ratione temporis, sia stata riconosciuta una franchigia d'imposta che abbia assorbito, in tutto o in parte, l'imposta dovuta. Più precisamente, le donazioni pregresse rilevano nei limiti di valore relativamente al quale il beneficiario abbia fruito della franchigia. Detto valore deve essere poi attualizzato, avendo riguardo al valore normale dei beni e dei diritti alla data di apertura della successione del donante (...))².

Inoltre, ai fini dell'imposta di donazione, l'articolo 57, comma 1, del TUS, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 69, comma 1, lett. q), della legge n. 342 del 2000³, prevede che: *«Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Agli stessi fini, nelle ipotesi di cui all'art. 56, comma 2, il valore globale netto di tutti i beni e diritti complessivamente donati è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni anteriormente fatte*

² La citata circolare n. 3/E del 2008 ha, altresì, chiarito che *«ai fini della determinazione delle aliquote applicabili, l'articolo 8 del TUS prevedeva la maggiorazione del valore globale netto dell'asse ereditario "...di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari, comprese quelle presunte di cui all'articolo 1, comma 3, ed escluse quelle indicate all'articolo 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59..."».*

Anteriormente alle modifiche apportate al Testo Unico n. 346 del 1990 dalla legge 21 novembre 2000, n. 342, il predetto articolo 8 rispondeva all'esigenza di determinare le aliquote progressive per scaglioni, applicabili sul valore eccedente le franchigie stabilite dalla Tariffa allegata al predetto Testo Unico.

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 dalla nuova norma in misura proporzionale, bensì all'applicazione delle franchigie, posto che sotto tale profilo le modalità applicative previste nel precedente regime sono analoghe alle attuali.

(...)

Attesa la finalità delle franchigie, volte a modulare la base imponibile in funzione del valore complessivo di tutte le donazioni anteriori e del rapporto di parentela con il medesimo donatario, si ritiene che a tali fini rilevino tutte le donazioni pregresse per le quali, in considerazione del rapporto intercorrente tra donante e donatario, non sia stata applicata l'imposta, ivi comprese le donazioni a favore del coniuge e dei familiari in linea retta o collaterale non assoggettate all'imposta sulle successioni e donazioni.

Nel computo non vanno ricomprese, invece, le donazioni anteriori di cui agli articoli 1, comma 4, 55 e 59 del TUS, in quanto espressamente escluse dal disposto dell'articolo 8, comma 4, del TUS (...))».

³ L'articolo 69, comma 1, lett. q), della legge n. 342 del 2000, ha previsto che *«all'articolo 57, comma 1, primo periodo, le parole “, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'articolo 56,” sono soppresse».*

ai donatari e il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno di essi è maggiorato di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante. Per valore delle donazioni anteriori 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».

In proposito, la richiamata circolare n. 3/E del 2008, al paragrafo 4.2, ha chiarito che: *«Ai soli fini della fruizione delle franchigie rileva la disposizione dell'articolo 57, comma 1, del TUS (...)*

Al riguardo, è opportuno precisare che gli atti pregressi rilevano a prescindere dal periodo nel quale siano stati stipulati, in quanto l'articolo 57, comma 1, del TUS, non opera distinzioni.

Devono, quindi, essere considerati ai fini della determinazione delle franchigie fruibili sia gli atti stipulati nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della normativa che ha abrogato l'imposta sulle successioni e donazioni) e il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore del regime attuale), sia quelli precedenti al 25 ottobre 2001.

Analogamente a quanto precisato in materia di successioni, l'articolo 57, comma 1, del TUS, va interpretato nel senso che, ai fini della determinazione delle franchigie fruibili in applicazione dell'attuale regime, rilevano (e quindi vanno a ridurre la nuova franchigia) sia le donazioni pregresse per le quali sia stata riconosciuta una franchigia d'imposta che abbia assorbito, in tutto o in parte, l'imposta all'epoca dovuta, sia le donazioni pregresse non assoggettate a tassazione in considerazione del rapporto di parentela o di coniugio tra donante e donatario, con effetti analoghi a quelli prodotti dall'applicazione di una franchigia totale».

2. Evoluzione della giurisprudenza di legittimità

Negli ultimi anni si è consolidato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo il quale il coacervo "successorio" è un istituto "implicitamente abrogato" per incompatibilità applicativa con il nuovo sistema delle aliquote

proporzionali introdotto dall'articolo 69 della legge n. 342 del 2000, che ha sostituito il sistema delle aliquote progressive per scaglioni, per cui tale istituto non può più essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie⁴.

Si segnala *ex multis* l'ordinanza 20 ottobre 2020, n. 22738, con cui la Corte di Cassazione ha chiarito che: «*come, di vero, rilevato dalla Corte, secondo un indirizzo che si è consolidato nel tempo e cui va data continuità, 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 (così Cass., 6 dicembre 2016, n. 24940 cui adde Cass., 15 gennaio 2019, n. 758; Cass., 19 dicembre 2018, n. 32830; Cass., 19 dicembre 2018, n. 32819; Cass., 23 maggio 2018, n. 12779; Cass., 16 dicembre 2016, n. 26050)*» (cfr. anche le precedenti Cass., 19 dicembre 2018, n. 32818, e Cass., 29 maggio 2020, n. 10255).

Tale orientamento è stato successivamente ribadito dalla Suprema Corte con le pronunce 16 novembre 2020, n. 25909; 4 dicembre 2020, n. 27827; 16 febbraio 2021, n. 3989; 30 marzo 2022, n. 10171; 8 aprile 2022, n. 11422; 31 maggio 2022, n. 17623.

Di converso, con riferimento al coacervo "donativo", si è consolidato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo il quale tale istituto continua ad operare in considerazione della vigente formulazione dell'articolo 57, comma 1, del TUS, ma il cumulo non può ricomprendere le donazioni poste in essere nel periodo in cui l'imposta non era normativamente prevista.

Al riguardo, si segnala la sentenza 19 gennaio 2021, n. 727, con cui la Cassazione ha, innanzitutto, precisato che la disposizione normativa di cui al citato

⁴ In merito all'applicazione dell'articolo 69 della legge n. 342 del 2000, si rinvia alla circolare del Ministero delle finanze 16 novembre 2000, n. 207, paragrafo 2.2.10.

articolo 8, comma 4, del TUS «non è stata (...) espressamente abrogata in sede di nuova istituzione dell'imposta, e tuttavia essa è stata ritenuta implicitamente superata in quanto testualmente ed inequivocabilmente riferita ("ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili") alla sola applicazione di un sistema progressivo di aliquote (...)

Senonché, si tratta di un riferimento che il legislatore ha invece espunto dall'art. 57 sull'imposta di donazione, il quale - dopo la modifica apportata dalla L. n. 342 del 2000, art. 69 - non lega più il coacervo alle aliquote, così rendendolo residualmente rilevante per la franchigia».

Inoltre, con la citata sentenza n. 727 del 2021, la Cassazione, in consapevole contrasto con la precedente sentenza 11 maggio 2017, n. 11677⁵, ha precisato che il coacervo “donativo” non deve comprendere le donazioni anteriori «*poste in essere in esenzione da imposta ovvero nel periodo (ottobre 2001 - novembre 2006) nel quale l'imposta di donazione non esisteva*».

Tale orientamento è stato successivamente ribadito dalla Suprema Corte con le pronunce 13 aprile 2021, n. 9617; 20 dicembre 2021, n. 40865; 23 febbraio 2023, n. 5690.

3. Indicazioni di prassi e gestione del contenzioso pendente

Alla luce di quanto esposto, tenuto conto che sul coacervo “successorio” si è consolidato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità sopra evidenziato,

⁵ Con la citata sentenza n. 11677 del 2017, la Cassazione ha affermato che «*il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, deve essere interpretato nel senso che, ai fini della determinazione del valore globale dei beni oggetto della donazione, occorre tener conto anche delle donazioni effettuate (dal, n.d.r.) 25 ottobre 2001 al 28.11.2006. A tale affermazione induce l'interpretazione letterale della norma secondo cui "...tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59"; la norma, dunque, fa riferimento a tutte le donazioni intese in senso civilistico come atti di liberalità del donante a favore del donatario e non esclude le donazioni che erano fiscalmente irrilevanti perché poste in essere nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006. Una diversa interpretazione dell'art. 57 cit. 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 che, anzi, in un'ottica costituzionalmente orientata, 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*».

contrario alla prassi dell’Agenzia delle entrate, devono intendersi superati i chiarimenti resi, al riguardo, dalla citata circolare n. 3/E del 2008, paragrafo 3.2.3.

Ne deriva che, ai soli fini dell’imposta di successione, l’istituto del coacervo “successorio” deve ritenersi non più attuale, con la conseguenza che lo stesso non può essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie.

Inoltre, con riferimento al coacervo “donativo”, devono intendersi superati i chiarimenti resi, al riguardo, dalla citata circolare n. 3/E del 2008, paragrafo 4.2, nella parte in cui prevede che, ai fini della determinazione della franchigia, rilevano anche le donazioni effettuate nel periodo «*compreso tra il 25 ottobre 2001 (...) e il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore del regime attuale) (...)*»⁶.

Ne deriva che, ai soli fini dell’imposta di donazione, l’istituto del coacervo “donativo” continua a trovare applicazione, ma dallo stesso vanno escluse le donazioni poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006, periodo in cui la disciplina relativa all’imposta sulle successioni e donazioni risultava abrogata.

Si invitano, inoltre, le strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e, ove l’attività di liquidazione dell’ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi, ad abbandonare, con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio, la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Nel chiedere che venga dichiarata la cessazione della materia del contendere, occorre prendere motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio, fornendo al giudice elementi che possano giustificare la compensazione, qualora non sia stata acquisita la rinuncia del contribuente alla rifusione delle spese di lite.

⁶ Si precisa che il richiamo contenuto nella circolare n. 3/E del 2008 al «*29 novembre 2006*» deve intendersi più correttamente riferito al precedente giorno 28 novembre 2006, considerato che il 29 novembre 2006 coincide con la data di entrata in vigore della legge n. 286 del 2006.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)