



Dipartimento di Giurisprudenza

Cattedra di Diritto tributario

IMPOSTA DI SUCCESSIONE. DONAZIONI INDIRETTE E IL CD. "COACERVO"

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATO

Giuseppe Reytani

Matr. 060983

CORRELATORE

Prof.ssa Livia Salvini

ANNO ACCADEMICO 2018/2019

Indice

Introduzione.....	4
Par. 1 Le prospettive della tassazione sulle successioni e le donazioni alla luce della recente giurisprudenza.....	4
Par. 2 L'impatto dell'evoluzione delle liberalità indirette sulle problematiche del coacervo delle donazioni effettuate prima del decreto 262 del 2006.....	7
Par. 3 Il futuro dei tributi successori e il ruolo dell'interprete nell'evoluzione della disciplina.	10
Cap I. Cenni storici e contesto internazionale	12
Par. 1 L'evoluzione dell'imposta sulle successioni dall'antichità a oggi.	12
Par. 2 Le imposte di successione nel Regno Unito dalle rivoluzioni del secolo XVII ad oggi.....	17
Par. 3 La travagliata vicenda della estate tax e le imposte di successione negli Stati Uniti.....	23
Par. 4 La disciplina italiana dagli Stati preunitari.....	34
Par. 5 La disciplina della materia prima della Costituzione. La riforma del 1923 e gli interventi successivi e il rapporto coll'imposta di registro.....	35
Par. 6 La legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 e il d. lgs. 26 ottobre 1972, n. 637.	57
Par. 7 Il regime del coacervo nel decreto 637 del 1972.....	64
Par. 8 Le novità del testo unico del 1990 (d. lgs. 32 ottobre 1990, n. 346).....	69
Par. 9 La legge 21 novembre 2000, n. 342 e la legge 18 ottobre 2001, n. 383.	77
Par. 10 Il d. l. 3 ottobre 2006, n. 262.	82

Cap. II L'imposta sulle successioni e donazioni nel sistema fiscale italiano.	91
Par. 1 Il presupposto dell'imposta e la distinzione tra imposte dirette e indirette. Imposta sui trasferimenti o imposta sull'arricchimento.....	91
Par. 2 La Costituzione. La rilevanza della riserva di legge ex art. 42, 4° comma.	94
Cap. III Il tema del coacervo.	99
Par. 1 Il ruolo del coacervo all'interno delle imposte sulle successioni e sulle donazioni.....	99
Par. 2 Le tesi della "nuova imposta" e della "reviviscenza" e le donazioni effettuate prima dell'entrata in vigore del d. l. 262 del 2006.	100
Par. 3 Le donazioni effettuate tra il 2001 e il 2006	103
Par. 4 Le donazioni effettuate prima della legge 383 del 2001.....	113
Par. 5 Le "nuove" fattispecie ricomprese nella base imponibile e le donazioni pregresse.....	115
Par. 6 L'abrogazione implicita dell'art. 8, c. 4 del decreto 346 del 1990.....	115
Par. 7 La nuova natura delle franchigie nel decreto 262 del 2006.....	124
Par. 8 La funzione antielusiva del coacervo ai fini delle aliquote progressive e l'abrogazione implicita dell'art. 8, c. 4.	126
Par. 9 La funzione antielusiva del coacervo ai fini delle franchigie.....	128
Par. 10 La funzione recuperatoria del coacervo rispetto alle donazioni pregresse.	131
Cap. IV Il tema delle donazioni indirette e l'impatto sull'evoluzione della disciplina.	132
Par. 1 Le donazioni indirette dopo le recenti sentenze della Cassazione.....	132

Conclusioni.	147
Bibliografia.	151
La giurisprudenza.....	152
Prassi amministrativa.....	155
Dottrina.	156
Riassunto.....	161

Introduzione.

Par. 1 Le prospettive della tassazione sulle successioni e le donazioni alla luce della recente giurisprudenza

Le novità giurisprudenziali degli ultimi anni hanno senza dubbio aperto prospettive nuove, e riaperto nuovi e antichi dibattiti intorno all'imposta sulle successioni e donazioni. Ma, a ben vedere, queste imposte hanno rappresentato, e rappresentano, da sempre, un terreno di scontro politico, col quale misurare il rapporto, non solo tra diverse visioni della finanza pubblica, ma soprattutto tra diverse dottrine di politica economica¹. Per questo è difficile realizzare un'efficace analisi giuridica, senza farsi condizionare dalle dottrine economiche che informano, in primis, la redazione dei testi legislativi, e successivamente gli interpreti chiamati ad analizzare le disposizioni. Non aiuta sicuramente la conclamata approssimazione colla quale il legislatore talvolta procede frettolosamente a riformare la disciplina, a volte in maniera organica, a volte indirettamente o inconsapevolmente, e a volte in maniera puntuale e disconnessa dal contesto. Il ruolo degli interpreti, la dottrina e i giudici, conseguentemente si espande, e si maturano aspettative di una riorganizzazione sistematica della materia mediante una o più pronunce della Suprema Corte. Aspettative prontamente tradite², in quanto non è questo il ruolo della giurisprudenza, né potrebbe esserlo forse, ed è impossibile individuare

¹ Numerosi riferimenti alle estate taxes e ai vari successions' duties, sia nel Regno unito, sia in Olanda, sono presenti in Adam Smith, *La ricchezza delle nazioni*, 1776, pagg. 666-670; nonché in Karl Marx, Friedrich Engels, "Il manifesto del partito comunista", 1848, Londra. In Italia, sulla scia del pensiero di John Stuart Mill, Luigi Einaudi, "L'imposta patrimoniale", 1946.

² Cass. SS. UU. 18725, 27 luglio, 2017, ad esempio, contiene un elenco parziale delle ipotesi in cui la giurisprudenza ha affrontato il tema della distinzione tra la donazione formale e la donazione indiretta. Ma si tratta di una ricognizione di alcuni precedenti allo scopo di risolvere il caso specifico. Non è paragonabile, ad esempio, agli elenchi delle "figure sintomatiche" dell'eccesso di potere, con le quali oggi abbiamo una linea di demarcazione più precisa dei limiti della discrezionalità amministrativa. In questo caso, è ragionevole presumere che la giurisprudenza non produrrà mai un elenco, né esaustivo né approssimativo, dei casi di donazione indiretta.

chiaramente dei principi generali capaci di supplire alle lacune e alle incertezze lasciate dalla disciplina.

In questo contesto, periodicamente, ci sono stati molti tentativi di analizzare la disciplina, con l'obiettivo di fissare con rigore quali possano essere le future evoluzioni della stessa, ed escludere le prospettive più "stravaganti". Guardando all'evoluzione nel tempo di queste analisi, la speranza (o forse l'illusione) è stata quella di superare le abissali distanze tra i modi di sentire delle diverse parti della dottrina, impegnata a ricostruire sistematicamente una materia, che, per sua natura, rappresenta il frutto di compromessi tra numerosi interessi incompatibili tra loro. Le distanze siderali tra i diversi autori sembrano essere dovute, almeno in parte, proprio alla maggiore o minore sensibilità nei confronti degli interessi di fondo, e conseguentemente, il temperamento di essi stessi risulta essere assai difficile da raggiungere. E ancora, non appena si entra nei dettagli e nelle interconnessioni tra le discipline sul coacervo e sulle donazioni indirette, emergono con chiarezza le enormi differenze tra le diverse sensibilità e le diverse ideologie. Si tratta di culture giuridiche profondamente diverse, maturate in decenni di pratica, che solo una finzione risolve tutte in una stessa radice comune. Da una parte c'è una naturale tendenza a schematizzare e inquadrare concetti e istituti, all'interno di grandi matrici che inducano l'interprete a riprodurre nel tempo delle soluzioni coerenti. Dall'altra c'è un approccio più problematico, una certa rassegnazione alla circostanza che, in ultima analisi, non è sempre possibile rinvenire principi e valori generalissimi ai quali appellarsi per rendere coerenti le scelte interpretative.

L'ideale sarebbe trovare un insieme di concetti e schemi nella comparazione e nella tradizione giuridica³. Ma normalmente la comparazione giuridica ha un ruolo

³ Un'ottima analisi del rapporto tra diritto successorio e diritto comunitario è contenuta in "Profili di diritto comparato, internazionale e comunitario in materia di imposta sulle successioni", di Pasquale Pistone (in "L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme", AAVV, 2001, Consiglio Nazionale del Notariato, Giuffrè editore, Milano). L'Autore sottolinea come, data la natura del diritto sostanziale comunitario, nonché le procedure dinanzi alla Corte europea, è (quasi) sempre necessario

marginale, complementare o sussidiario. Diversamente da altri tributi, per l'imposta sulle successioni e donazioni non c'è una radice o una tradizione comuni nel diritto comunitario⁴. L'imposta sulle successioni e donazioni, nella cultura giuridica moderna, rientra in toto nella competenza degli Stati membri. E scarse sono le fonti di diritto internazionale convenzionale, che abbiano un impatto apprezzabile sulla materia. In mancanza di fonti che rinviino a contesti estranei all'ordinamento statale, la comparazione può solo corroborare l'interpretazione "giusta", e mai confutarla. Quanto alla tradizione, poi, le nuove tecnologie e la complessità dei sistemi giuridici di oggi, rendono le antiche soluzioni impraticabili. Tuttavia non può essere sottovalutato l'impatto della globalizzazione e delle nuove tecnologie, sia sui sistemi fiscali in generale, sia su materie specifiche. Gli stessi legislatori oggi sono costretti ad effettuare complesse ed accurate analisi economiche del diritto, prima di intervenire, anche solo marginalmente, sulla disciplina dei tributi⁵.

avere un elemento transnazionale affinché si possa poi verificare la compatibilità delle discipline interne con le regole dei Trattati. Nel caso in specie, i principi rilevanti sono la libertà di stabilimento e, più in generale, la libera circolazione dei capitali. Un'interessante proposta, fatta dall'Autore, è quella di applicare anche la disposizione (quanto mai discussa) contenuta nell'art. 18 del Trattato CE. La libertà di circolazione cui la norma fa riferimento potrebbe essere interpretata in senso assoluto, cioè a prescindere da finalità economiche. Sembra tuttavia che, almeno per ora, non ci siano le condizioni politiche per realizzare una tale accelerazione.

⁴ L'ultimo aggiornamento del modello OCSE sulle doppie imposizioni in materia di tributi successori risale al 1982. Più di recente, il regolamento UE 650/2012 sulle successioni non contiene nessuna soluzione di diritto uniforme, né principi generali. Si tratta strettamente di soluzioni di diritto internazionale privato, che hanno il merito di semplificare la risoluzione di casi di successione internazionale, e rendere le procedure più agevoli per gli interessati. Ma consolidano la dimensione puramente nazionale e particolaristica della disciplina delle successioni. Le differenze tra le diverse discipline civilistiche, nonché tra gli apparati amministrativi a sostegno delle stesse, sicuramente sono enormi, ma sempre più determinante è la gelosia degli stati membri nei confronti delle rispettive competenze nazionali, anche quando non è neppure nel loro interesse. E spostare, senza riserve, il centro decisionale verso le istituzioni europee produrrebbe risultati migliori, anche in termini di semplificazione. Consentirebbe, anche politicamente, di gestire meglio il compensamento degli interessi degli individui interessati, a prescindere dalle nazionalità e gli altri criteri di collegamento territoriali del diritto internazionale privato. Altresì consentirebbe di evidenziare le migliori soluzioni legislative, da adottare poi a livello sovranazionale. Ma una soluzione del genere sembra sempre più difficile in un contesto di crisi del modello europeo.

⁵ Emblematico è il caso della Svezia, dove, nel 2004, pur non in presenza di una forte tradizione liberista, come quella statunitense, sono stati addirittura un governo e una maggioranza parlamentare di sinistra ad abolire del tutto l'imposta sulle successioni e donazioni. Spesso non si tratta quindi di una presa di posizione ideologica, ma per lo più un insieme di preoccupazioni relative alla fuga dei titolari di patrimoni più ingenti verso paesi dove l'imposta è assente o molto minore, a discapito delle finanze pubbliche. Sulla stessa linea di tendenza, si sono evolute altre discipline nazionali: Canada (1972), Australia (1977), Svezia (2004), Austria (2008), Norvegia (2014). In Italia e in Europa, progressivamente si vanno sviluppando le pratiche di analisi dell'impatto della regolazione, in parte per iniziativa del legislatore nazionale, ma sempre di più su impulso del diritto comunitario. È possibile che nel lungo periodo questo porti a un mutamento soprattutto nella percezione dei tributi successori, e delle imposte patrimoniali.

I tributi successori hanno in questo una certa peculiarità. La loro storia, lunga e travagliata, ci offre degli elementi che non possono indicare inequivocabilmente quale sarà il destino di questi istituti, ma possono forse confortare le diverse tesi proposte dalla dottrina e dalla giurisprudenza, e aiutare a comprenderle meglio.

Par. 2 L'impatto dell'evoluzione delle liberalità indirette sulle problematiche del coacervo delle donazioni effettuate prima del decreto 262 del 2006.

Apparentemente il tema del coacervo si interseca solo marginalmente col tema delle donazioni indirette. Tuttavia, mentre in origine erano poche le occasioni in cui la qualificazione giuridica di atti o comportamenti dava adito a soluzioni contrastanti, col tempo si sono aggiunti sempre più casi problematici che hanno richiesto un'elaborazione sempre più sofisticata. Entrambi i temi, insomma, si confrontano con delle casistiche sempre più ampie e diversificate. E le difficoltà di fondo sono dovute, da una parte, all'ambiguità della disciplina nella determinazione dei presupposti dell'imposta, e dall'altra, alla teoria (in ambito civilistico) della causa del negozio. Tuttavia i due problemi, oltre a sovrapporsi in alcuni casi, si spiegano a vicenda. È possibile che le difficoltà del coacervo possano essere superate mediante le difficoltà delle donazioni indirette. Basti considerare che, all'indomani della riforma del 2000, la maggior parte degli autori aveva sottolineato la centralità delle innovazioni sulla base imponibile e le criticità del tema delle liberalità collegate e indirette⁶. La portata di quelle innovazioni non può essere apprezzata a pieno, fintanto che non si inquadri la disciplina all'interno di

⁶ "Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio", Dario Stevanato; "Le liberalità informali" di Gianfranco Gaffuri; "I trasferimenti non formali: dalle scelte rinunciarie del legislatore del 1973 all'imbarazzo di quello del 2000", di Raffaello Lupi; "Liberalità indirette e prassi negoziale" di Michele Nastri; "Il nodo delle liberalità indirette" di Giampiero Monteleone, in "L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme", AAVV, Consiglio Nazionale del Notariato, Giuffrè, Milano, 2001.

modelli (derivanti dalla comparazione), rispetto ai quali il decreto 342 del 2000 rappresenta una rivoluzione “copernicana” dei tributi successori. Non si è trattato infatti semplicemente di sostituire le aliquote progressive con quelle proporzionali, ma di mutare profondamente la struttura e i presupposti del tributo. Il coacervo di conseguenza dev’essere ripensato all’interno di un tributo molto diverso da quello disciplinato dal testo originale del decreto 346 del 1990. L’evoluzione più recente del tema delle liberalità indirette e delle donazioni informali, può essere la chiave di lettura migliore per risolvere alcuni problemi relativi al cumulo delle donazioni pregresse.

In particolare, rimangono alcuni dubbi su come debbano essere considerate le donazioni effettuate prima dell’entrata in vigore del decreto 262 del 2006. Gli argomenti a favore della tesi dell’irrilevanza⁷ di questi atti di trasferimento si basano su diverse ricostruzioni del presupposto dell’imposta, nonché su diverse interpretazioni della lettera della legge, in riferimento all’art. 8, c. 4 del d. lgs. 346/90. Ma nessuno sembra essere decisivo, tanto che l’amministrazione conserva ancora oggi la posizione espressa nel 2008, con la circolare n. 3/E, per la quale anche le donazioni precedenti vanno ricomprese nel coacervo, sia per l’imposta sulle successioni, sia per quella sulle donazioni. La Cassazione, nel dicembre del 2006⁸, ha accolto la tesi dell’abrogazione implicita dell’ultimo comma dell’art. 8, d. lgs. 346/90, ma gli argomenti adottati a sostegno di questa ricostruzione non sembrano essere decisivi. Le liberalità indirette e le donazioni informali sono disciplinate in modo puntuale dalla riforma del 2000, per cui il legislatore, seppure nel campo limitato della disciplina dei tributi successori, offre spunti per ricostruire la categoria delle “altre liberalità” e degli “atti di trasferimento a titolo gratuito”, i quali a loro volta, hanno un impatto sulla natura stessa del presupposto

⁷ Per un’analisi approfondita delle diverse posizioni della dottrina, della prassi e della giurisprudenza, si rinvia al terzo capitolo.

⁸ Sentenze nn. 24940 e 26050 del 2016, Corte di Cassazione, Sez. V.

dell'imposta. È possibile che nell'evoluzione di questa disciplina, ci siano gli argomenti necessari per corroborare la tesi dell'irrilevanza, ai soli fini dell'imposta sulle donazioni, delle liberalità (dirette e indirette) effettuate prima del 2006, la quale non può essere giustificata esclusivamente sulla base di argomenti di natura letterale. Occorre una ricostruzione sistematica del tributo che renda conto della imprescindibile necessità di individuare con precisione le fattispecie imponibili, senza lasciare i contribuenti nel dubbio sul costo fiscale degli atti che essi intendano porre in essere. In quest'ottica, la disciplina particolare dell'imposta sulle liberalità indirette indica l'intenzione del legislatore di offrire al contribuente due possibilità. La prima è quella di porre in essere una donazione formale, o una liberalità indiretta corredata da un collegamento negoziale (o una dichiarazione in sede di accertamento), e versare l'imposta; la seconda è quella di ricorrere allo strumento delle donazioni informali, le quali non dovrebbero essere assoggettate al tributo (in quanto manca il trasferimento in senso giuridico), evitando l'imposta, ma esponendosi al rischio che l'intera operazione economica, realizzata indirettamente e priva di un collegamento causale con altri negozi, venga travolta dall'azione di nullità o dall'azione di ripetizione dell'indebito. Questo ha implicazioni sull'oggetto dell'imposta, in quanto il legislatore rinuncia a ricostruire l'arricchimento complessivo del donatario. Questo, a ben vedere, non è mai stato l'oggetto dell'imposta, in quanto il coacervo si applica in relazione alle singole coppie di autori della successione ed eredi o legatari, nonché donanti e donatari. Qualunque sia l'ammontare complessivo delle donazioni ricevute dal donatario, da parte di uno specifico donante, è in realtà al di là del presupposto dell'imposta, la quale mira a colpire specifici "atti di trasferimento" della forza economica, come indici di capacità contributiva. Estendere il coacervo alle donazioni precedenti sarebbe stato possibile, ma a patto di disciplinare la fattispecie in modo puntuale,

come d'altronde in passato è avvenuto⁹. Più corretto quindi è riferire l'oggetto dell'imposta ai soli atti posti in essere dopo l'entrata in vigore del decreto 262/06, in quanto essi costituiscono da soli l'oggetto dell'imposta stessa. Il coacervo, anche se inteso come “custode della franchigia¹⁰” in relazione alla sola imposta sulle donazioni, rappresenta un meccanismo antielusivo. Va sottolineato che anche un coacervo limitato alla verifica dell'erosione delle franchigie determina un effetto impositivo, quindi l'applicazione dello stesso non può non essere condizionata dalla verifica dei presupposti dell'imposizione.

Par. 3 Il futuro dei tributi successori e il ruolo dell'interprete nell'evoluzione della disciplina.

In conclusione, considerando sia il contesto storico, sia quello economico, che quello strettamente giuridico, per quanto possa essere difficile, non è affatto impossibile tracciare delle linee di tendenza per le future evoluzioni dei tributi successori in generale. Sono numerosi gli indizi, e non tutti puntano nella stessa direzione. Non è affatto scontato che il legislatore statale intervenga più o meno incisivamente. Può darsi che l'Agenzia delle entrate emani una nuova circolare, superando quella del 2008, oppure che sia il Ministero dell'economia e delle finanze ad intervenire, emanando il temuto decreto di aggiornamento delle aliquote. Tuttavia è inevitabile che presto occorrerà avere un quadro normativo più chiaro e funzionale. Le ultime sentenze della Cassazione sono quindi da considerarsi l'inizio di un ciclo di innovazioni, che dovrà portare ad un assetto che

⁹ Ci si riferisce alla legge 25 del 1902 che approntava un meccanismo per la valutazione delle donazioni precedenti, per le quali era già stata versata l'imposta di registro. La materia viene approfondita nel capitolo II, parr. 4 e 5.

¹⁰ L'espressione si ritrova in Simone Ghinassi – Tacitamente abrogato il coacervo delle donazioni fatte in vita (in “Corriere Tributario” n. 8 del 2017, pag. 613)

risponderà ad una gamma di interessi difficilmente conciliabili, ma ai quali, soprattutto, serve una risposta precisa e chiara. La disciplina dei diritti successori è stata relegata ai margini per molto tempo, in quanto non funzionale alle recenti rivoluzioni industriali. La situazione oggi sembra cambiare molto rapidamente, e una quota sempre crescente della ricchezza mondiale è oggi ricchezza ereditata¹¹. Quindi è prevedibile che si tornerà ad affrontare antiche questioni, all'interno di contesti nuovi, con prospettive quanto mai incerte. Quello che resta sempre uguale è la capacità del diritto di fornire soluzioni.

¹¹ Thomas Piketty, "Il capitale nel XXI secolo", 2013, Éditions du Seuil.

Cap I. Cenni storici e contesto internazionale

Par. 1 L'evoluzione dell'imposta sulle successioni dall'antichità a oggi.

Si potrebbe presumere che l'imposta sulle successioni, e a maggior ragione quella sulle donazioni, siano il prodotto di sistemi fiscali moderni, in cui l'accertamento dei presupposti di fatto complessi sia reso possibile da un'adeguata organizzazione burocratica. E invece tracce di tributi successori si ritrovano anche nell'antichità.

I primi esempi di tributi sulle successioni si hanno nell'antico Egitto¹², a titolo di imposta sui trasferimenti. Il faraone Psammetico I (XXVI dinastia) nel settimo secolo introdusse una imposta sulle vendite, e in quel contesto era necessario sottoporre a imposizione anche i trasferimenti mortis causa. Era stato necessario quindi sottoporre l'eredità ad un obbligo di registro, e qualora l'erede non ottemperasse, perdeva l'eredità e veniva multato. L'aliquota era del 20% e non erano previste esenzioni per i parenti in linea retta¹³.

Di tipo diametralmente opposto è il caso delle imposte di successione nell'impero romano. I primi esperimenti si ebbero sicuramente nelle provincie, mentre l'Italia è stata a lungo risparmiata, in virtù del privilegio della cittadinanza nel sistema fiscale dell'aerarium repubblicano. Già a partire da Cesare si cominciò a pensare di istituire un tributo sulle eredità anche per i cittadini, ma è con Augusto che si ha la prima vera e propria imposta di successione, forse ad opera della cosiddetta *lex Julia de mutandis ordinibus*¹⁴. Lo scopo era in origine quello di riequilibrare le finanze del neonato impero, dopo anni di guerra civile, con l'intento di consolidare

¹² Francesco Serrano, *Le imposte sulle successioni*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Achille Donato Giannini, UTET, 1953; Schanz, *Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer*, in *Finanz Archiv*, 1900, 1, 1.

¹³ Lumbroso, *Recherches sur l'économie politique de l'Égypte sur les Lagides*, Torino, 1870

¹⁴ Savigny, *Vermischte Schriften*, 1850.

le entrate a favore della spesa militare. Per quanto impopolare, tale misura sarebbe comunque stata possibile proprio nel contesto di uno sforzo collettivo di risanamento delle finanze pubbliche. Solo nel 6 d.C. viene istituita la vicesima haereditatum che riorganizzò completamente il tributo. Augusto minacciò di introdurre un più pesante tributo fondiario ordinario, se non fosse stata istituita la nuova imposta. Il risultato però fu quello di minare il principale privilegio della cittadinanza romana, cioè l'immunitas. Questo era, almeno in parte, l'obiettivo di Augusto. Alla fine delle guerre civili, in Italia si erano stabiliti molti non cittadini, e, sebbene la cittadinanza fosse ancora una meta ambita da molti, Augusto, che pure in altri ambiti cercò di difendere la "razza" latina¹⁵, non poteva permettersi di mantenere la totale esenzione dai tributi¹⁶, e tentò anche di disincentivare gli stranieri che tentavano di raggiungerla. La nuova imposta veniva amministrata all'interno dell'aerarium militare, una nuova cassa fondata da Augusto stesso. La sua base imponibile era costituita dalle eredità, sia testamentarie, sia legittime, ma probabilmente anche le donazioni a causa di morte. Soggetti d'imposta erano i chiamati all'eredità e ai legati, che fossero cittadini romani. In questo l'imposta era speculare alle imposte dirette che si applicavano nelle provincie. Erano previste almeno tre importanti esenzioni. La prima era a favore dei parenti in linea retta, coerentemente con il progetto sociale di Augusto, di proteggere le famiglie dei cittadini romani. La seconda operava come una franchigia, per cui non erano soggette ad imposta le eredità inferiori a 100.000 sesterzi. E infine, la terza era a favore dei cittadini più poveri che possedevano meno di 50 aurei. Per la riscossione fu istituita una società di pubblicani, ma già dall'imperatore Adriano in poi si era resa necessaria un'amministrazione speciale, la *Statio XX hereditatum*, con una complessa struttura di uffici competenti distribuiti sul territorio. Con Caracalla si

¹⁵ Si considerino la *leges Juliae de adulteriis et de maritandis ordinibus*.

¹⁶ Nina, *Successione (Tassa)*, Digesto italiano, 1902.

ha l'estensione della cittadinanza a tutti i provinciali. Non solo anch'essi erano soggetti al tributo, ma erano ricomprese tutte le donazioni, vennero abolite tutte le esenzioni, e, per un breve periodo, l'aliquota venne aumentata al 10%. Presto però venne riportata al 5%, fino alla totale abolizione della vicesima da parte dell'imperatore Giustiniano, che la fuse con l'imposta annua, riversando quindi sulla proprietà fondiaria tutto il carico fiscale dell'impero.

Nel Medio Evo i sistemi fiscali collassarono. Non era possibile applicare un tributo così complesso senza un'adeguata burocrazia, e nei confronti di popoli come i Franchi e i Longobardi che, analogamente ai romani della repubblica, vedevano i tributi come attentati alla loro libertà. Nel sistema feudale, l'istituto più simile all'imposta di successione era il cosiddetto laudemio o relevio, cioè la tassa d'investitura dell'erede, alla morte del vassallo. L'erede doveva quindi corrispondere al signore una certa misura della sua eredità in occasione della successione. A partire dalla diffusione del modello ereditario del feudo, presto la consuetudine del laudemio si consolidò in tutta Europa, ma non si può affermare che si trattasse di un vero e proprio tributo. In ultima analisi, il rapporto tra signore e nuovo vassallo si riduceva ad un rapporto di natura contrattuale, dove il nuovo vassallo doveva far fronte all'obbligo di un corrispettivo per l'investitura. E proprio all'interno del sistema feudale, la stessa regola si ritrova non solo nei rapporti aventi ad oggetto i feudi, ma anche in quelli tra i signori e i servi nel dominio diviso, e specularmente nel regime della manomorta per le proprietà ecclesiastiche. Proprio in questo ambito, si era consolidata la consuetudine per la quale gli eredi del titolare del dominio utile erano obbligati in misura minore o maggiore a seconda del rapporto di parentela.

La situazione non cambiò durante il basso medioevo e il rinascimento, nonostante gli stessi Comuni che erano diventati i migliori laboratori per le sperimentazioni di

nuovi assetti istituzionali e ordinamenti civili, avessero avuto a loro disposizione una potente burocrazia. Avrebbero potuto anche avvantaggiarsi della progressiva emersione della borghesia urbana, e della contrapposizione tra essa e l'aristocrazia ancora forte di una antica ricchezza fondiaria rimasta indenne ai passaggi generazionali. Ma il permanere dei privilegi aiuta a spiegare come la mancanza di una moderna imposizione sulle successioni e donazioni non rappresenta il prodotto né di un'ideologia capitalistica, né di un'ostilità alla ricchezza in genere. Né i ricchi mercanti dei borghi che si espansero grazie alla urbanizzazione, né i banchieri che resero possibile l'esplosione della borghesia a partire dal basso medioevo, né i sovrani degli Stati patrimoniali e poi degli Stati assoluti, avevano interesse a scardinare un modo di sentire che si mantenne quasi immutato fino al diciannovesimo secolo. L'ideologia di fondo¹⁷ era che tassare le eredità era da considerarsi un abuso da parte dello Stato, nei confronti dei diritti (naturali) della proprietà, in particolare nelle successioni tra parenti in linea retta, e quindi dei diritti della famiglia, e delle successioni. Intervenire su di essi equivaleva ad intervenire sugli equilibri della famiglia, o quantomeno a forzare la volontà del testatore, che, se avesse davvero scelto liberamente, se non fosse stato minacciato dalla tassazione, avrebbe scelto altrimenti. Se un intervento su questi equilibri era possibile in teoria, nell'ambito dello *ius commune* nella sua dialettica con gli *iura propria* e le nuove consuetudini¹⁸, comunque non era possibile mediante imposizione tributaria, in quanto la legittimazione del potere impositivo delle formazioni statali, prima del più maturo Stato liberale, era fortemente limitata.

¹⁷ "There is no art which one government sooner learns of another than that of draining money from the pockets of the people" Adam Smith, op. cit.

¹⁸ Voce "Il testamento" (Enciclopedia Italiana, Roma, 1937, Giuseppe Furlani - Ugo Enrico Paoli - Vincenzo Arangio-Ruiz - Luigi Cosattini): "La capacità di testare fu essa stessa molto limitata, tanto da potersi dire eccezionalmente concessa quando non urtava contro nessuno degli interessi prevalenti nel mondo medievale. La maggior parte degli statuti dei comuni italiani la negava alle donne; il diritto feudale la negava ai baroni; le leggi canoniche la negavano ai monaci e chierici."

Senza ripercorrere nel dettaglio l'evoluzione civilistica del diritto ereditario tra il diritto intermedio e la Restaurazione¹⁹, si può comunque intuire come, col consolidarsi del modello dello Stato assoluto durante il secolo XVIII, l'attenzione dei legislatori rivoluzionari e dei sovrani "illuminati" si risolveva in progetti prevalentemente politici²⁰, che avevano come dottrina economica di riferimento quella di una riduzione ad unità del diritto di proprietà (superamento dei privilegi feudali, e fine del regime del dominio diviso, nonché redistribuzione delle ricchezze confiscate dallo Stato), e di una limitazione della libertà di testare (le prime quote legittime fino al 10% dell'asse ereditario, o 6% nel caso in cui non ci siano discendenti diretti, l'abolizione del maggiorascato e della diseredazione, nonché l'evoluzione della sostituzione fedecommissaria). Vale la pena di notare come la redistribuzione della terra in Francia non abbia sostanzialmente sortito effetti apprezzabili ai fini dell'uguaglianza dei cittadini, mentre le riforme in materia successoria e fiscale hanno avuto un seguito anche nelle fasi successive della convenzione termidoriana, del Direttorio, fino a Napoleone. Solo con le codificazioni ottocentesche si recupera la centralità del testamento, in una rinnovata funzione stabilizzante dei valori della famiglia, in chiave statualistica. Fino al consolidamento dello Stato liberale ottocentesco, in cui la statualizzazione della disciplina delle successioni risponde all'esigenza di improntare il sistema a dei valori imperanti della borghesia industriale. Ma in questo contesto ideologico si misurano le dottrine, liberali e socialiste, che non escludono affatto la

¹⁹ Voce Successione (Enciclopedia Italiana, Roma, 1936) - Giuseppe Furlani - Ugo Enrico Paoli - Arnaldo Biscardi - Francesco Santoro Passarelli - Emilio Albertario.

²⁰ Adriano Cavanna (Storia del diritto moderno in Europa – Le fonti e il pensiero giuridico, vol. 2, Giuffrè, Milano, 2005). Il volume offre una panoramica del fenomeno della codificazione in Europa, a partire dalle origini nel diritto comune, fino all'inizio del secolo XX. Il diritto successorio risulta essere il terreno di scontro tra gli interessi della società rurale e i valori dei moderni "cittadini", opposti al vecchio regime. La conclusione alla quale l'Autore giunge è che, di tutte le innovazioni introdotte in questo arco di tempo, quelle che hanno più efficacemente, e più profondamente, modificato la struttura della società, non sono quelli relativi alla progressiva espansione dello Stato nell'economia, ma le nuove filosofie giuridiche che hanno saputo accompagnare l'evoluzione del diritto civile nella moderna realtà borghese e industriale.

legittimazione dello Stato ad intervenire sulle eredità, anche mediante imposizione tributaria.

Par. 2 Le imposte di successione nel Regno Unito dalle rivoluzioni del secolo XVII ad oggi²¹.

Colla fine delle rivoluzioni inglesi, le imposte dirette divennero sempre più rilevanti, e tra queste non potevano mancare le imposte sugli atti. Si istituì, con lo Stamp Duties Act del 1694, una serie di stamp duties che colpivano, tra gli altri, i trasferimenti di proprietà, in particolare immobiliare, anche mortis causa. Ovviamente si trattava di una semplice imposta fissa sugli atti. In primis i testamenti, ma anche altri atti scritti, comunque relativi al passaggio generazionale. Lo scopo era quello di finanziare l'imminente guerra colla Francia. Leggermente diversa era il Legacy duty del 1870, che era regolato da una tariffa, in cui l'importo era correlato al grado di parentela. Ben presto, queste imposte si moltiplicarono, fino alla fine del diciannovesimo secolo, quando erano previste ben sei distinte tasse sugli atti della successione. Nel 1894, la riforma del cancelliere dello Scacchiere William Harcourt istituì l'estate tax che riunificava solo quattro delle sei tasse, lasciando intatte il legacy duty e il succession duty. La riforma sopravvisse fino al 1949. La estate tax era la prima vera e propria imposta di successione, dove la base imponibile era costituita dall'insieme dei beni appartenuti al defunto al momento della morte, il cui valore andava aumentato considerando anche le donazioni effettuate negli ultimi anni prima dell'apertura

²¹ Antony Seely "Inheritance Tax" (Research Paper 95/107, House of Commons Library, 1 November 1995); Lesley Hoskins, Samantha Shave, Alastair Owens, Martin Daunton, David R. Green "The death duties in Britain, 1859–1930: evidence from the Annual Reports of the Commissioners of the Inland Revenue" (<https://historyofwealth.org> , working papers, giugno 2013); Anthony Barnes Atkinson, "Wealth and Inheritance in Britain from 1896 to the Present" (Centre for Analysis of Social Exclusion London School of Economics, novembre 2013, Londra).

della successione. Le aliquote erano progressive, per scaglioni dall'1 all'8%. Per le donazioni, tuttavia, l'imposta colpiva i donanti e non i donatari, dato che le aliquote si applicavano sul valore dell'asse globale, e non sulle donazioni in sé, e allo stesso modo, nelle successioni vi era una disparità di trattamento tra i diversi eredi e legatari, i cui arricchimenti effettivi non erano presi in considerazione dalla disciplina. A lungo si sviluppò un dibattito sulla materia, ma nessun intervento venne preso in considerazione, fino al 1974, con l'introduzione della Capital Transfer Tax. Il nuovo tributo aveva carattere di unitarietà, per cui andavano colpiti in egual misura i trasferimenti gratuiti, diretti e indiretti, effettuati quando il disponente era ancora in vita, e i trasferimenti che si realizzavano al momento della successione. L'obiettivo era sicuramente ambizioso, ma c'erano anche preoccupazioni più pratiche. Due erano i difetti della estate tax che la nuova disciplina prendeva di mira. Il primo era l'esenzione dei trasferimenti fiduciari, ovvero i trusts. L'altro era la cosiddetta regola dei sette anni. Particolarmente odiosa era la pratica di trasferire enormi patrimoni alla generazione successiva, senza alcuna imposizione, semplicemente provvedendo per tempo a donare la maggior parte dei beni, mentre per molti altri patrimoni, spesso di medie o piccole proporzioni, l'imposta colpiva tutto il patrimonio trasmesso agli eredi. Il cancelliere Healey, autore della riforma del 1974, considerava l'estate tax, una sorta di imposta volontaria. La Capital Transfer Tax (CTT), quindi, prendeva di mira tutte le donazioni fatte in vita dal defunto, a prescindere dal momento in cui esse venivano poste in essere. Sul coacervo delle donazioni, si applicavano le aliquote progressive. Erano previste due serie di aliquote, una, con aliquote più basse, per tutte le donazioni effettuate fino a tre anni prima dalla morte, e l'altra per i beni caduti in successione, ai quali si aggiungevano le donazioni degli ultimi tre anni. Le aliquote andavano da zero a 75%, e gli interventi successivi si concentrarono sulla franchigia, allo scopo di adeguarla al valore della moneta.

Inizialmente scarna era la disciplina delle donazioni esenti. Un'esenzione particolarmente importante erano le donazioni tra coniugi, che era totale, mentre le donazioni di modico valore e le donazioni obnuziali erano esenti fino ad un limite fissato dalla legge. Inoltre c'era una franchigia annuale entro la quale tutte le donazioni rimanevano comunque esenti. La disciplina delle esenzioni rimase sostanzialmente immutata, anche dopo le riforme degli anni successivi. Le proposte di riforma tra il 1981 e il 1986, però, partivano dal presupposto che l'imposta fosse in realtà duplice, e che occorresse distinguere tra la inheritance tax e la lifetime gifts tax. La seconda era considerata un peso in particolare per le piccole imprese, che andava a deprimere lo spirito imprenditoriale, e la propensione al rischio. L'obiettivo quindi era di incentivare le donazioni in vita, e renderle preferibili alle delazioni ereditarie. I conservatori quindi proposero, in un primo tempo, di abolire l'intera imposta, e in un secondo, di eliminare l'imposta sulle donazioni. La soluzione che si adottò, col Capital Transfer Act e col Inheritance Taxes Act del 1984, fu quella di soppiantare la vecchia CTT con una nuova imposta (la inheritance tax, o IHT), anche se di fatto non si può considerarla una vera e propria nuova imposta. Il regime delle aliquote venne modificato mediante diversi successivi interventi, fino a quello più importante del 1988 che trasformò l'imposta da progressiva a proporzionale, con un aliquota fissa al 40%. Il termine ad quem per le donazioni in anticipazione dell'eredità tornò ad essere di sette anni, ma il regime di queste donazioni è sensibilmente diverso da quello della estate tax. Non si tratta infatti di aggiungere le donazioni all'asse ereditario, ma piuttosto, di tassarle separatamente. Anzitutto occorre distinguere tra le donazioni che sono immediatamente imponibili a titolo di tassa di successione, e quelle che ordinariamente vengono tassate solo al momento dell'apertura della successione. Le prime sono tassate al 20%, in presenza di alcune condizioni, ma si tratta di fattispecie molto limitate, cioè donazioni verso e da società, e trasferimenti ad

alcuni tipi di trust. La legge non si riferisce specificamente alle donazioni, ma ai trasferimenti di valore. L'ambiguità dell'espressione determina anche l'esclusione di talune donazioni indirette, e altre forme di liberalità come il prestito senza la corresponsione di interessi, o alcune spese di mantenimento. Complessivamente però la disciplina copre la maggior parte delle fattispecie di trasferimento a titolo gratuito. Le esenzioni che erano già previste per la generalità delle donazioni, nel nuovo regime si applicano solo ai trasferimenti effettuati negli ultimi sette anni prima della morte. Una categoria particolare è quella dei trasferimenti potenzialmente imponibili (potentially exempt transfer, o PET). Si tratta di tutte le donazioni che diventano tassabili, se il donante muore prima di sette anni dal trasferimento. Tutte le donazioni verso persone fisiche sono automaticamente PETs, eccetto il caso particolare delle donazioni con riserva (gifts with reservation). Quest'ultima categoria si riferisce ai casi nei quali il donante conserva comunque o il possesso del bene, o un qualche interesse sul bene stesso, anche dopo la donazione. L'esempio classico è quello dell'immobile che viene donato, ma il donante continua ad abitarlo. Per queste donazioni non ha rilevanza il momento della donazione, ma il momento della perdita del possesso, o del venir meno dell'interesse da parte del donante. Se questo momento ricade nel termine di sette anni, allora queste donazioni perdono l'esenzione. I PETs sono i beni che vanno cumulati all'attivo ereditario, al momento della morte, quindi già prima dell'apertura della successione, questi trasferimenti possono erodere la franchigia. La disciplina quindi tende ad individuare in positivo queste operazioni, in modo da consentire al contribuente di pianificare correttamente il passaggio generazionale. E, dalla parte del donatario, che è comunque il soggetto dell'imposizione, c'è la necessità di essere consapevoli immediatamente, all'atto di accettare la donazione, del rischio di essere colpiti dall'imposta. La IHT comunque non tratta le donazioni allo stesso modo delle successioni, e anche le donazioni, tra loro, vanno

discriminate, in base a quanto tempo è passato tra la donazione e la morte del donante. La disciplina infatti prevede delle detrazioni (il cosiddetto taper relief) per i PETs che sono stati effettuati tra tre e sette anni prima della morte del donante. Questo dovrebbe mitigare il regime dell'imposta proporzionale, in quanto, se questo meccanismo non ci fosse, il donatario, nei sette anni successivi alla donazione, dovrebbe tenersi pronto a pagare un'imposta pari al 40%, e solo alla scadenza del termine poter finalmente considerarsi liberato. Colle detrazioni, invece, il donatario, progressivamente aumenta la detrazione a cui ha diritto. In questo sistema ha un ruolo determinante la franchigia. Può essere che la donazione rientra del tutto nella franchigia, e nessuna imposta è dovuta. Ma se il cumulo delle donazioni eccede la franchigia, allora residua una base imponibile, sulla quale applicare l'aliquota, e poi la detrazione. Il donatario però non necessariamente è informato di altre eventuali donazioni effettuate dal donante, quindi rimane sempre un certo margine di incertezza. Le riforme degli anni successivi non hanno cambiato la struttura dell'imposta. La preoccupazione dei governi che si sono succeduti era quella di introdurre delle agevolazioni a favore di alcune categorie di soggetti, o alcuni tipi di trasferimenti. Ad oggi, la franchigia (Nil Rate Band, o NRB) è di 325.000 sterline, ed è previsto che aumenti fino al 2020, mentre, già nel 2018, il governo sta studiando la possibilità di elevarla ad 1.000.000.

Il modello della Inheritance tax offre senz'altro spunti interessanti. Non è mai stata presente, nella storia inglese, l'idea di un'imposta sull'arricchimento, come in Italia. Il modello sarebbe quindi quello dell'imposta proporzionale sui trasferimenti, sebbene complessivamente l'imposta inglese è più vicina all'imposta sull'asse ereditario, che non a quella sulle quote. E anche se i responsabili dell'imposta sono sempre eredi, legatari e donatari, la base imponibile rimane comunque commisurata al patrimonio del donante, prima, e del defunto, poi. Il passaggio ad una disciplina della base imponibile per quote ereditarie

richiederebbe una riforma strutturale, che finora il Parlamento non è riuscito a produrre, accontentandosi invece di una serie di correttivi, peraltro molto importanti, come quello del 2007, con la franchigia per i trasferimenti immobiliari verso i discendenti diretti (Residence Nil Rate Band, o RNRB). Tra gli anni novanta e gli anni duemila gli interventi sono stati giustificati dall'aumento dei valori degli immobili, che ha fatto aumentare anche il gettito dell'imposta. Da allora, la reazione si è focalizzata sul livello delle franchigie. Nel suo complesso quindi, sembrerebbe che i problemi del sistema inglese siano sostanzialmente irrisolvibili, se non con una netta abolizione dell'imposta. Un aspetto che invece va considerato positivo è la ricerca dell'equilibrio tra l'imposizione a carico dei donatari e quella a carico degli eredi. Il paradigma dell'unitarietà dell'imposta è in sostanza un dato formale della disciplina, perché in rapporto al complesso dei trasferimenti gratuiti, anche cumulati tra loro, è sicuro che le donazioni costano meno delle successioni, considerando la regola dei sette anni, le franchigie e del taper relief, mediante i quali saggiamente il legislatore inglese ha saputo mettere il contribuente in condizioni di maturare delle aspettative sul costo fiscale, e costruirsi un piano generazionale stabile. Ovviamente, fin tanto che non sopraggiunga una riforma globale, o l'abolizione, i margini di incertezza sono comunque considerevoli, pertanto nella comparazione con la maggior parte degli altri sistemi, giustamente il sistema inglese viene comunemente reputato uno dei peggiori²².

²² Un articolo del Financial Times, intitolato "So you thought death was final", (19 agosto 1995), rende bene il sentimento diffuso nei confronti del tributo successorio inglese: "This absurd tax is worth more to the avoidance business than to the Inland Revenue. The rules are riddled with so many loopholes that anyone with a lot of money and a half-decent accountant should be able to blow raspberries at officialdom from the battlements of their stately home. Meanwhile, those unfortunate enough to lack expert help get hit by one of the highest inheritance tax rates in the world."

Par. 3 La travagliata vicenda della estate tax e le imposte di successione negli Stati Uniti²³.

Oramai viene considerata dagli americani una sorta di regola quella per cui, ogniqualvolta che, per motivi bellici o per altre emergenze o situazioni contingenti, il governo deve incrementare le entrate, e conseguentemente le spese, il Congresso si vede costretto ad adottare soluzioni, talvolta drastiche, talvolta minime, ma che finiscono sempre collo spianare la strada a mutamenti radicali della fisionomia del fisco complessivamente considerato. Nessuno nega il ruolo che hanno avuto, e che hanno tutt'oggi, in un dibattito quanto mai acceso, anche le ideologie politiche, conservatrici da una parte, e progressiste dall'altra, durante tutta l'evoluzione dei tributi. Anche per gli Stati Uniti, analogamente alle esperienze europee, è possibile ricostruire un graduale passaggio da un fisco in cui le imposte dirette costituivano una percentuale importante delle entrate, ad un fisco moderno, più incentrato sull'imposizione sui redditi. In questo passaggio, però, la resistenza dei conservatori, e le spinte riformatrici dei progressisti, sono state protagoniste del processo evolutivo. Ma sarebbe sbagliato concludere che il fisco americano sia esclusivamente il prodotto di questi fattori. L'evoluzione complessiva del sistema, anche qui, rispecchia la necessità di adattarsi ad una realtà economica, che non ha mai smesso di cambiare. E la vicenda dei tributi successivi ne è, a ben vedere, la migliore riprova.

²³ "Historical Lessons from the Life and Death of the Federal Estate Tax" di David Frederick, (The American Journal of Legal History, 04/2007, Volume 49, Fascicolo 2); "History, present law, and analysis of the federal wealth transfer tax system" JCX-52-15, 16 marzo 2015, The Joint Committee on Taxation; David Joulfaian, "The Federal Estate Tax: History, Law, and Economics", febbraio 2018, Office of Tax Analysis US Department of the Treasury; David Joulfaian, "The Federal Gift Tax: History, Law, and Economics", novembre 2007, Office of Tax Analysis US Department of Treasury; Darien B. Jacobson, Brian G. Raub, e Barry W. Johnson "The Estate Tax: Ninety Years and Counting", Internal Revenue Service; David Frederick "Historical Lessons from the Life and Death of the Federal Estate Tax" (The American Journal of Legal History, 04/2007, Volume 49, Fascicolo 2); Eddie Metrejean, Cheryl Metrejean "Death Taxes in the United States: A Brief History" (Journal of Business & Economics Research – Gennaio, 2009, Vol. 7, n. 1); Debra Rahmin Silberstein, "A History of the Death Tax - A Source of Revenue, or a Vehicle for Wealth Redistribution" (Probate and Property, gennaio/febbraio 2003, n. 17).

All'indomani dell'indipendenza del 1776, il neonato governo federale doveva velocemente sviluppare un qualche flusso di entrate fiscali. Non si trattava solo di riempire le casse dello stato nel breve periodo, ma di costruire un nuovo governo dell'economia, e soprattutto stabilizzarlo. Sin da subito infatti, una preoccupazione diffusa presso le ex colonie era che, presto o tardi, qualcuno avrebbe potuto prendere il posto del Regno unito, e cercato di porre fine all'esperimento della democrazia americana. In quel periodo si erano sviluppate delle gravi tensioni con il governo francese, per cui si temeva che la guerra commerciale potesse sfociare in confronto più impegnativo. Non va trascurata la circostanza che la popolazione degli Stati Uniti era in forte crescita. Essa passò da un totale di tre milioni a circa cento milioni alla fine del diciannovesimo secolo. La guerra d'indipendenza poi aveva sicuramente consumato un'ingente quantità di risorse, per cui, costruire un'intera macchina statale da zero, con nuovi principi e norme innovative, e la relativa burocrazia, non era praticabile. I sostenitori dell'indipendenza che avevano combattuto anche contro l'imposizione fiscale britannica, adesso dovevano assumersi la responsabilità di prelievi fiscali che, almeno all'inizio, non erano certo popolari. Le scelte di quegli anni, quindi erano in linea con l'evoluzione che specularmente si stava avendo anche in Europa, e in particolare il Regno Unito. La maggior parte delle entrate del governo in quel periodo consistevano quindi in dazi di importazione, vendite di fondi di proprietà del governo, e accise. La prima tassa federale sulle successioni è stata istituita nel 1797²⁴, per finanziare la nuova Marina militare. Si trattava di uno stamp duty, quindi era da considerarsi più vicino all'imposta di registro, che non ad una moderna imposta di successione. La base imponibile era variegata, per cui, oltre ai beni immobili, c'erano anche altri beni, come gli inventari delle eredità, i legati ultra vires aereiditas, e le partecipazioni azionarie. L'imposta era fissa e le tariffe erano relativamente basse, e variavano a

²⁴ Act of July 6, 1797, 1 Stat. 527.

seconda dell'atto da registrare, e non il grado di parentela. Approssimativamente equivalevano ad un'aliquota proporzionale dello 0.2%. Ovviamente si trattava di un'imposta sull'asse ereditario, non sulle quote. Le imposte sulle quote ereditarie erano riservate agli Stati, i quali non sempre sceglievano di istituirle. E non era prevista alcuna deduzione del passivo. Queste imposte avevano il vantaggio di non richiedere strutture complesse per l'accertamento e la riscossione. Essa ebbe vita breve, tuttavia, e venne abolita nel 1802²⁵. Le successioni quindi rimasero senza un'imposta fino alla Guerra civile, nel 1862²⁶, quando venne istituita la cosiddetta legacy tax. Si trattava di aggiungere agli stamp duties, gradati in base al valore dell'atto da registrare, una nuova imposta, gradata in base al grado di parentela. L'aliquota per la legacy tax era progressiva fino al cinque per cento, e variava solo a seconda del grado di parentela, anche se, nel 1864 si introdusse la succession tax, per cui l'aliquota venne innalzata la sei per cento, relativamente ai trasferimenti immobiliari, e l'imposta venne estesa anche ai trasferimenti inter vivos. Va precisato che il soggetto d'imposta era il donante, e non il donatario. Era prevista una franchigia di 1.000 dollari. Era stata istituita la prima imposta sui redditi, o income tax, nel 1861, con un'aliquota proporzionale del 3 per cento, la cui base imponibile era costituita per lo più dalle locazioni, i dividendi e gli interessi sugli investimenti di capitale. Finita la guerra, sia l'imposta sui redditi, sia la tassa sulle eredità vennero presto abolite, intorno al 1870²⁷. Anche gli stamp duties vennero aboliti nel 1874.

Stessa sorte toccò alla prima vera e propria estate tax, istituita in occasione della guerra ispano-americana, nel 1898²⁸. Questa tassa fu il risultato di un compromesso. Già nel 1894 infatti, il governo dovette intervenire in seguito alla

²⁵ Act of June 30, 1802, 2 Stat. 148.

²⁶ Act of July 1, 1862, 12 Stat. 432, 483.

²⁷ Act of July 15, 1870, 16 Stat. 256.

²⁸ War Revenue Act del 1898, 30 Stat. 448, 464 (July 4, 1898).

crisi finanziaria del 1893. Esso decise quindi di reintrodurre la vecchia income tax che era stata sperimentata durante la Guerra civile, con un'aliquota del 2%. Questa volta però la base imponibile includeva anche le donazioni e i lasciti ereditari. In altri termini, la income tax rappresentava una sorta di imposta sui redditi-entrata (accession tax). Nonostante le aspre critiche, non fu il Congresso ad intervenire, ma la Corte suprema, nel celebre caso *Pollock vs. Farmers' Loan and Trust Co.*, del 1895, dichiarò costituzionalmente illegittima la income tax, in quanto incompatibile col Decimo emendamento. La costituzione americana aveva infatti adottato un riparto tra governo federale e governi statali, anche in materia di tributi, e il criterio, approssimativamente, era che al governo federale competevano solo le imposte dirette. Nel 1898 quindi il Congresso non avrebbe potuto istituire una income tax, e servivano risorse per finanziare la guerra con la Spagna. Oltre alla inheritance tax, altre imposte vennero istituite sui alcuni trasferimenti mobiliari, oltre a delle accise. Per la inheritance tax le aliquote variavano a seconda del grado di parentela e del valore dell'asse globale, arrivando ad un massimo del 15%. La franchigia era di 10.000 dollari. Nel 1902²⁹, cessate le ostilità colla Spagna, tutte le nuove imposte vennero abolite.

Si cominciò già nel 1906 a considerare seriamente un'imposta di successione a livello federale, e la proposta del presidente Roosevelt prevedeva aliquote progressive e imposta sulle donazioni con funzione antielusiva. La preoccupazione non era più un eventuale sforzo bellico nell'immediato futuro, ma la pericolosa concentrazione di ricchezza nelle mani di poche famiglie, anche a causa della natura regressiva delle imposte dirette. Il tentativo tuttavia non andò a buon fine a causa del Panico dei banchieri del 1907. Altri tentativi vennero espletati successivamente, ma, oltre all'opposizione dei conservatori, c'era anche

²⁹ Act of April 12, 1902, 32 Stat. 96.

l'opposizione degli Stati, che consideravano i tributi successori come loro competenza esclusiva.

Lo scenario cambiò solo dopo che, nel 1913, venne introdotto il Sedicesimo emendamento, mediante il quale il governo federale poteva finalmente istituire un'imposta sui redditi. Il risultato, nel 1916³⁰, fu un'imposta con aliquota progressiva fino al 5%, che aveva come soggetto d'imposta il patrimonio, e non l'erede, come nelle discipline previgenti. Lo scoppio della Prima guerra mondiale fece crollare di circa un quinto le entrate del governo federale. L'Emergency Revenue Act del 1916 decise l'innalzamento delle aliquote della income tax, e l'introduzione della moderna estate tax. L'aliquota massima era del 10%, con una franchigia di 50.000 dollari, e, dato che era il patrimonio ad essere assoggettato ad imposta, era prevista per la prima volta la deducibilità del passivo. L'imposta del 1916 può essere considerata in controtendenza rispetto alle imposte vigenti in Europa. Il governo avrebbe potuto istituire una inheritance tax federale, sul modello delle imposte nel Regno Unito o in Francia. Scelse invece la forma di tassazione più semplice, e soprattutto più veloce. Senza una potente burocrazia, con una capillare rete di uffici del registro, un'imposta sulle quote ereditarie è addirittura costosa. Non è escluso poi, che ci fosse anche un progetto redistributivo, considerando che la nuova imposta non aumentò in maniera considerevole le entrate federali. L'imposta resistette alla fine della guerra nel 1918, ma venne resa più progressiva, abbassando le aliquote per gli assi ereditari inferiori ad 1.000.000 di dollari, e inoltre, venne allargata la base imponibile a beni che prima ne erano esclusi, come le assicurazioni sulla vita del defunto.

Nel 1924 venne allargata di nuovo la base imponibile, includendo anche i beni in comproprietà, e venne introdotta la prima imposta autonoma sulle donazioni, la

³⁰ Revenue Act del 1916, 33 Stat. 756.

gift tax. Inizialmente l'aliquota marginale della estate tax venne alzata al 40%, e venne istituito un credito di imposta per le inheritance taxes versate a livello statale, per cui, fino al 25% dell'imposta federale, poteva essere coperto dalle imposte statali. Vale la pena di notare come, già all'epoca, la gift tax non veniva considerata antielusiva solo della estate tax e delle tasse statali, ma anche della income tax, in quanto le donazioni non rientravano più nel reddito. Nel 1926 tuttavia, l'opposizione alle nuove imposte ottenne l'abolizione della gift tax, mentre per la income tax l'aliquota marginale venne riportata al 20% per i patrimoni oltre 10.000.000, e i maggiori introiti degli anni precedenti vennero rimborsati modificando l'aliquota anche retroattivamente. Il credito di imposta che poteva coprire fino all'80% dell'imposta federale. La franchigia infine venne portata da 50.000 a 100.000 dollari.

Nel 1929, la Grande Depressione provocò la stessa reazione delle altre crisi finanziarie. L'aliquota marginale fu portata al 45% nel 1932³¹, e al 60% nel 1934³². A partire dal 1932, la estate tax si applicava anche alle donazioni e altre liberalità, con una franchigia annuale di 5.000 dollari. Il governo in questo caso voleva aumentare al massimo il gettito, applicando un'aliquota sulle donazioni di solo il 75% di quella delle successioni. Così facendo, i contribuenti erano incentivati a donare il prima possibile, per evitare di venire colpiti dalla income tax. La franchigia venne riportata a 50.000 dollari. Nel 1935³³ venne istituita un'aliquota nuova per i patrimoni oltre i 50.000.000, portando le aliquote per la income tax e la gift tax, rispettivamente a 70% e 52,5%, e la franchigia venne ridotta a 40.000 dollari per entrambe le imposte. Infine tra il 1940 e il 1941³⁴, venne imposto un aumento del 10%, per cui le nuove aliquote erano rispettivamente del 77% e del

³¹ Revenue Act del 1932, 47 Stat. 169 (June 6, 1932).

³² Act of May 10, 1934, 48 Stat. 680.

³³ Act of August 30, 1935, Stat. 1014.

³⁴ Revenue Act del 1940, 54 Stat. 516, e Act of September 20, 1941, 55 Stat. 687.

57,75%. Nel 1942³⁵ la franchigia per le successioni venne portata a 60.000 dollari, mentre quella per le donazioni venne ridotta a 30.000 dollari, e venne anche ridotta la franchigia annuale a 3.000 dollari. Si era posto poi il problema dei patrimoni dei coniugi in regime di comunione legale. La comunione legale infatti, non è prevista in tutti gli Stati, e di conseguenza il Congresso aveva equiparato le comunioni legali alle ordinarie comproprietà.

Dopo la Seconda guerra mondiale, nel 1948, il problema delle comunioni legali venne risolto in maniera più drastica, prevedendo un'esenzione sui lasciti fino al 50% dell'asse del defunto. La disciplina rimase inalterata fino al 1954, quando venne non solo codificata nell'Internal Revenue Act, ma anche innovata introducendo delle semplificazioni procedurali, ed escludendo le assicurazioni sulla vita del defunto dalla base imponibile. Nel 1958, venne introdotta la possibilità di rateizzare fino a dieci anni il pagamento delle imposte di successione, per alcuni patrimoni costituiti da piccole imprese (closely-held businesses). Rispetto ai precedenti dopoguerra, quindi, abbiamo una sostanziale continuità. Le aliquote infatti rimasero le stesse fino agli anni settanta.

La riforma che ebbe maggiore impatto fu quella del 1976 (Tax Reform Act 1976, o TRA76). L'innovazione più importante fu l'unificazione delle due imposte (Unified Transfer Tax), imponendo quindi aliquote uguali e progressive ad entrambi i tipi di trasferimento. L'aliquota marginale era del 70% su tutti i trasferimenti, mortis causa e inter vivos. Per calcolare l'aliquota quindi occorreva operare il coacervo delle donazioni con l'asse ereditario. Le franchigie, che prima operavano come esclusioni dalla base imponibile, invece vennero sostituite da un sistema di crediti di imposta (unified tax credit). In questo modo era possibile introdurre ulteriori crediti di imposta, da applicarsi sull'imposta liquidata, per

³⁵ Act of October 21, 1942, 56 Stat. 798.

ragioni specifiche senza interferire con l'operatività delle franchigie. Il livello delle franchigie sarebbe dovuto salire, e quello delle aliquote sarebbe dovuto scendere, entrambi con una progressione che avrebbe dovuto concludersi nel 1985. Erano previste delle esclusioni che tenevano in considerazione le discipline previgenti in materia di successione e di donazione. Un'attenzione particolare è stata riservata ad alcuni patrimoni piccoli, per i quali la riforma conteneva un elenco di "special-use valuation", in modo da tutelare l'integrità patrimoniale di piccole aziende, a patto che gli eredi promettessero di continuare l'attività imprenditoriale per almeno 15 anni. Inoltre sulle rateizzazioni non erano dovuti interessi per i primi quattro anni. Venne introdotta poi un'imposta speciale, la Generation Skipping Transfer Tax. Lo scopo di questa imposta è di considerare la disparità di trattamento tra il de cuius o donante che trasferisce a favore dei figli, i quali poi ritrasferiscono ai loro figli, e coloro i quali, per esempio mediante un trust, "saltano" il primo passaggio e trasferiscono direttamente ai nipoti. Nel primo caso, ci sono due trasferimenti, con due imposte. Nel secondo caso, invece, un solo trasferimento. L'imposta quindi aveva la stessa base imponibile, e avrebbe dovuto ricomprendere tutti i tipi di trasferimento previsti per la unified transfer tax. Ma curiosamente, sebbene la disciplina comprendesse un nutrito elenco di donazioni indirette e informali, mancavano i trasferimenti diretti. In coerenza col resto del sistema, l'esenzione a favore dei coniugi, per i trasferimenti mortis causa, venne elevata al 100%. Infatti i lasciti e le donazioni al coniuge sarebbero un trasferimento in più, con relativa imposta che in ultima analisi si traslerebbe sui figli e i nipoti, creando, anche in questo caso, disparità di trattamento. Altre novità furono l'abolizione della presunzione sulle donazioni fatte negli ultimi tre anni come anticipazioni di eredità, e la deduzione per le donazioni o delazioni a favore dei minori privi di parenti in vita (la cosiddetta orphan's deduction). L'ultima importante innovazione della riforma del 1976 era relativa all'ambito temporale della determinazione del valore

dei beni donati in vita dal de cuius. La regola fino a quel momento era stata infatti che i beni donati andavano rivalutati al momento dell'apertura della successione (il cosiddetto step up), mentre la riforma stabiliva che tali beni andavano considerati secondo il valore che avevano al momento in cui il donante si è spogliato del relativo possesso (il cosiddetto carryover).

Negli anni successivi, ci si rese conto presto dell'inefficacia dei tagli alle tasse per promuovere l'economia, e il debito pubblico aveva cominciato a raggiungere livelli preoccupanti. Anche i tributi successori ne risentirono. Nel 1980 venne reintrodotta la base step-up, e venne retroattivamente applicato a tutte le successioni intervenute dal 1977. Nel 1981, con l'Economic Recovery Tax Act, la franchigia venne aumentata ancora fino a 600.000 dollari, e estese l'esenzione a favore del coniuge anche ai trasferimenti inter vivos, sia diretti, che indiretti. La franchigia annuale per le donazioni, infine, venne elevata da 3.000 a 10.000 dollari, e vennero escluse tutte le donazioni per coprire spese mediche o relative all'istruzione. L'aliquota massima venne temporaneamente bloccata al 55% del 1987 (Tax Equity and Fiscal Responsibility Act – TEFRA), per poi essere permanentemente fissata nel 1993 (Omnibus Budget Reconciliation Act – OBRA). Nel 1984 vennero esclusi al 100% i benefici pensionistici dalla base imponibile. Nell'1986, il Tax Reform Act (TRA86) espanse la base imponibile della GST, per ricomprendere sia i trasferimenti diretti, che quelli indiretti. Ma introdusse anche una franchigia di un milione. Nel 1997, il Tax Relief Act comprese un graduale innalzamento della franchigia, stavolta per l'estate tax, fino ad un milione, oltre ad alcune misure a favore delle piccole imprese familiari.

Particolarmente incisiva fu la riforma del 2001, l'Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act (EGTRRA). Progressivamente il credito di imposta unificato, e quindi le franchigie, sia per la estate tax, sia per la GST, sarebbero salite fino ad

un massimo di 3.500.000 dollari per il 2009, e infine, nel 2010, l'imposta sarebbe stata abolita. Tuttavia, si trattava di modifiche temporanee, che se non fossero state rese permanenti, avrebbero reso applicabili retroattivamente le vecchie franchigie di un milione. Il Tax Relief, Unemployment Insurance Authorization, and Job Creation Act del 17 dicembre del 2010 (TRUIAJC), non ha mantenuto l'abolizione dell'imposta per il 2010, applicando però delle condizioni di favore per le successioni aperte in quel periodo. Aveva ulteriormente ridotto l'aliquota marginale al 35%, e la franchigia venne fissata a cinque milioni, prevedendo inoltre la "portabilità" per i coniugi superstiti dei crediti non utilizzati nella successione. Poi, nel 2012 (American Taxpayer Relief Act – ATRA), la franchigia venne indicizzata all'inflazione, mentre aumentava l'aliquota marginale al 40%.

Il Tax Cuts and Jobs Act è entrato in vigore il 22 dicembre 2018, e prevede il raddoppio della franchigia del 2011 con indicizzazione. Anche questa volta però si tratta di una disposizione temporanea, che andrà resa permanente prima del 2025, altrimenti si applicheranno retroattivamente le disposizioni in vigore al 2017.

In conclusione, il sistema americano si è evoluto su delle direttive completamente diverse da quelle dei sistemi europei. Il presupposto dell'imposta non rappresenta un punto centrale della disciplina, come invece è nei sistemi europei. Resta comunque la possibilità di inquadrare l'estate tax nell'alveo delle imposte sui trasferimenti, con la precisazione che essa assolve anche a compiti fondamentalmente redistributivi della ricchezza. La distanza dalle vecchie imposte sugli atti ha focalizzato l'attenzione del legislatore su aspetti strettamente economici e comportamentali dell'imposta. Per quanto minuscolo possa essere il gettito, infatti, enorme è l'impatto sul comportamento dei contribuenti. In un sistema fiscale moderno, un'imposta sulle successioni e sulle donazioni non avrà

mai un gettito enorme, in quanto anche la più sofisticata delle discipline in materia avrà sempre delle scappatoie.

Può trarre inganno l'eterno dibattito politico che periodicamente torna ad infiammarsi. Tendenzialmente le critiche mosse alla estate tax sono relative alla potenziale regressività e alla iniquità dell'imposta. La si definisce "death tax", sottolineando la debolezza del soggetto colpito dal tributo. Ed invero, almeno rispetto alle donazioni, risulterebbe più congrua una imposizione a carico del donatario, e non del donante.

Ma a ben vedere, il fervore con il quale viene avversata questa imposta deriva prevalentemente dalla circostanza che, anche un sistema complesso come quello statunitense, non si riesce ad evitare le disparità di trattamento tra coloro i quali possono agilmente spostare la maggior parte del proprio patrimonio, essendo esso prevalentemente costituito da strumenti finanziari, e quei soggetti che non hanno la stessa possibilità, essendo il loro asse ereditario costituito prevalentemente o da immobili, o da aziende che a loro volta sono costituite anche da immobili. E queste iniquità non sono diverse da quelle che si riscontrano, da sempre, nelle imposte di successione europee. Tanto che, sebbene in contesti totalmente differenti, le soluzioni adottate, nei rispettivi ordinamenti, in merito alle esclusioni, le agevolazioni, e i crediti d'imposta, vanno nella stessa direzione.

Ma se è vero quindi, che nell'applicazione dei tributi successori in questo periodo storico, occorre più che mai avere riguardo alla equità, per cui l'imposta deve gravare sui contribuenti a prescindere dalle specificità degli assi ereditari, allora bisogna ammettere che il sistema statunitense si trova avvantaggiato. Il paradosso, comparando le discipline, consiste nella maggiore efficienza di un tributo che formalmente ha come riferimento, non l'atto, né l'arricchimento, ma il trasferimento di ricchezza. Dal punto di vista procedurale, la semplificazione è

massima. Non ci sono i notai a farsi responsabili dell'emersione degli arricchimenti derivanti dalla successione e delle donazioni pregresse, ma è lo stesso contribuente, con le dichiarazioni annuali, che riporta sia le liberalità, dirette o indirette, sia i trasferimenti mortis causa, in modo analogo alle dichiarazioni dei redditi o iva. Tale accorgimento non risolve in generale il problema della elusione dell'imposta, ma, se non altro, il coltivatore diretto e il banchiere si trovano entrambi di fronte alla stessa procedura burocratica, lo stesso modulo predisposto dall'IRS, ed eventualmente, entrambi sono esposti agli stessi poteri di accertamento dell'agenzia fiscale. Non è così nei sistemi europei, dove i notai sono necessariamente coinvolti per tutte le operazioni immobiliari, eventualmente sono responsabili amministrativamente, anche con sanzioni. Mentre anche per le maggiori operazioni finanziarie, esistono numerosi strumenti per occultare il trasferimento.

Par. 4 La disciplina italiana dagli Stati preunitari.

Il punto di riferimento per le riforme dei tributi successori in Italia non poteva che essere la Francia³⁶, a prescindere dal maggiore o minore impatto delle campagne militari napoleoniche sulle diverse parti della penisola. Quello che merita di essere sottolineato è che, nel lungo periodo, il sistema francese non ebbe pieno successo.

³⁶ Nel 1704, in Francia, il re Luigi XIV istituì la tassa dell'1% su tutti i trasferimenti immobiliari. Ovviamente erano inclusi i trasferimenti mortis causa, ma erano esenti quelli tra parenti in linea retta. Il contesto era quello di un progressivo aumento, già a partire dal secolo XV, sia delle tasse che delle imposte che dovevano andare a finanziare uno Stato sempre più bisognoso di risorse. Non c'è mai stata l'occasione di fare un riordino della materia, in quanto il sistema feudale manteneva gli oneri della riscossione sempre a carico di enti e uffici decentralizzati, e i sovrani e i principi avevano non avevano un equivalente dell'antico aerarium. Il paradigma dello Stato assoluto invece era proprio quello di accentrare tutti i poteri nelle mani del sovrano. Non sorprende che sia stato proprio Luigi XIV a spianare la via alla tassazione sui trasferimenti di ricchezza. L'obiettivo politico quindi non era dissimile da quello della reggia di Versailles. Anche in questo caso, la nuova tassa era oltremodo impopolare. Non è un'esagerazione affermare che, tra le cause della rivoluzione francese del 1789, il tema dell'eccessiva tassazione, in un periodo di crisi economica nelle città, ebbe un ruolo particolarmente importante. Durante la rivoluzione, la legge del 1798 istituì un'imposta sulle successioni, con aliquote progressive e differenziate per grado di parentela, che rimase in vigore fino alla riforma del 1901, che finalmente introdusse la deducibilità del passivo.

In alcuni Stati l'imposta di successione venne adottata anche dopo Napoleone, in altri invece è stata abolita o considerevolmente modificata. In Sardegna venne istituita insieme alla imposta di registro nel 1798, abolita e istituita nuovamente nel 1820, e aggravata nel 1851. Nel lombardo veneto venne abolita, e fusa con l'imposta di bollo, nel 1840. Negli stati della Chiesa poi era prevista l'esenzione per le successioni in linea retta. Infine nel Regno delle due Sicilie, dove le successioni erano soggette a imposta di registro, nel 1816 venne istituito l'obbligo di dichiarazione per gli eredi. La materia venne riformata nel 1819 nel tentativo di abbassare le imposte di registro, ma introdusse una tassa fissa in luogo di una imposta proporzionale, creando enormi disparità di trattamento tra le eredità di valore maggiore e quelle di valore minore.

Par. 5 La disciplina della materia prima della Costituzione. La riforma del 1923 e gli interventi successivi e il rapporto coll'imposta di registro.

L'Italia dopo l'unificazione aveva quindi uno scenario in continuo cambiamento, e molto diversificato. In particolare tra nord e sud. Se i piemontesi e i lombardo veneti non avrebbero avuto problemi ad adattarsi ad un'imposta proporzionale sulle successioni, nel mezzogiorno essa considerata come una novità, non essendoci un vero e proprio precedente al di fuori dell'imposta di registro. In questo contesto, la prima legge in materia fu la legge 585 del 1862, che prevedeva un'imposta proporzionale, aliquote differenziate per rapporto di parentela, e soprattutto lo scorporo del passivo dalla base imponibile. Per quanto moderna e sofisticata, la nuova imposta tuttavia non pose fine al dibattito sulla materia. In generale l'imposta progressiva, come regola da applicarsi a tutto il sistema, godeva di ampio consenso, e veniva riconosciuta come più equa. Tuttavia c'era un ostacolo

quasi insormontabile, rappresentato dalla differenza economica tra nord e sud. Da una parte la ricchezza del nord si stava velocemente industrializzando, mentre al sud la proprietà fondiaria e l'agricoltura continuavano ad essere il fulcro dell'economia. Dal 1864 (fino al 1973) era stata introdotta l'imposta sui redditi della ricchezza mobile, che colpiva una serie di redditi non fondiari, con aliquote proporzionali. Ovviamente negli stati preunitari non esisteva un'imposizione uniforme su questi redditi, e anche nel Regno di Sardegna vigeva il principio per cui i redditi andavano misurati su basi presuntive, come per altro in Francia e Regno unito. L'imposta sulla ricchezza mobile quindi rappresentava il primo passo verso un'imposizione del tutto nuova, spianando la via per una determinazione dei redditi nella quale il contribuente partecipava al processo di imposizione nel momento della dichiarazione. Ma aldilà delle suggestioni provenienti dall'estero, nel contesto della rivoluzione industriale, la preoccupazione politica del legislatore del neonato Regno d'Italia era quella di riequilibrare il carico fiscale tra le nord e sud. Impresa tutt'altro che semplice. L'imposta di successione quindi doveva confrontarsi con questi delicati equilibri, che il sistema nel suo complesso doveva conservare. Numerosi tentativi si succedettero per riorganizzare l'imposta, per coordinarla con l'imposta di registro, e per introdurre la progressività. Il legislatore colse l'occasione dell'approvazione in Francia della riforma del 1901, in cui era appunto previsto il passaggio dall'imposta proporzionale alle aliquote progressive. I più importanti interventi relativi a quegli anni sono la legge 25 del 1902 e la legge 1042 del 1914. La legge 23 gennaio 1902, n. 25³⁷, prendeva di mira le successioni, il registro, nonché un insieme di dazi. Le disposizioni più importanti erano quelle dell'allegato C, che interveniva sulle "tasse sugli affari", modificando molte

³⁷ Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia n. 040 del 18 Febbraio 1902 parte ufficiale e parte non ufficiale. Formalmente la legge 25 del 1902 è stata abolita coll'allegato 1 del d. l. del 22 dicembre 2008, n. 200, convertito con modificazioni dalla legge 18 febbraio 2009, n. 9.

disposizioni del testo unico sul registro vigente all'epoca, cioè la legge 20 maggio 1897, n. 217. In particolare, l'art. 3 della legge n. 25:

“Le tasse di registro sulle donazioni, previste dagli articoli 95, 96, 97, 98, 99, 100 della tariffa annessa alla legge del registro (testo unico) 20 maggio 1897, n. 217, e le tasse sulle trasmissioni a causa di morte previste dagli articoli 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113 e 114 della tariffa stessa, sono applicate per ogni quota ereditaria o di donazione o di legato nella misura e secondo la scala stabilita nella tabella A annessa alla presente legge. Quando il valore dell'asse ereditario non raggiunga le lire cento, non á dovuta alcuna tassa di successione nella linea retta o fra coniugi.”.

Il successivo art. 4 della legge n. 25 del 1902 introduce il primo coacervo:

“Per l'applicazione delle diverse aliquote stabilite dalla tabella A, nella liquidazione della tassa di successione e di registro, alle singole quote trasferite per eredità, legato o donazione, saranno aggiunte le somme soggette a collazione e le donazioni anteriormente fatte dal donante o dall'autore della successione allo stesso erede o legatario o donatario.

Dall'ammontare della tassa in tal modo determinato sarà dedotto l'importo delle tasse già pagate sulle somme anzidette. E per le donazioni anteriori al 1° dicembre 1901 si computerà come già pagata la tassa che per esse sarebbe dovuta ai termini della presente legge.”.

La tabella A prevedeva sette categorie di eredi, legatari o donatari. Le prime due avevano una tassa fissa e sette aliquote per la tassa proporzionale, salva la franchigia di L. 100 dell'art. 3, u. c. Per gli ascendenti e discendenti in linea retta, le aliquote andavano dallo 0,8% al 3,6%, mentre per i coniugi le aliquote andavano dall'3% al 6,6%. Le altre categorie avevano solo sei aliquote che variavano dal 7

al 22%. Una tassa in misura fissa del 5% era prevista per gli istituti di beneficenza. Nonostante il testo della legge fosse abbastanza chiaro, un problema enorme si sviluppò a partire dall'ambiguità derivante dall'endiadi "somme soggette a collazione" e "donazioni antecedentemente fatte". Il relativo regolamento di esecuzione, 23 marzo 1902, n. 114, all'art. 3, 2° c., disponeva:

“Le somme o valori soggetti a collazione si aggiungeranno all'asse ereditario imponibile di tassa, e sul totale si determineranno le quote di ogni erede o legatario, a ciascuna delle quali saranno aggiunte le altre somme o valori che gli eredi o legatari avessero rispettivamente ricevuto per donazioni anteriori, senz'obbligo di collazione.”.

E anche allora, il regolamento ovviamente, non poteva derogare o modificare disposizioni di legge. Nonostante la lettera della legge e l'intenzione del legislatore non lasciassero molto spazio all'interpretazione, l'amministrazione decise di emanare la circolare 18 maggio 1902, n. 49852, in applicazione del regolamento. La disciplina quindi prevedeva un duplice coacervo, in cui un primo cumulo seguiva il modello della collazione, dove le donazioni anteriori erano fittiziamente revocate, ai fini del calcolo dell'intero asse ereditario, da ripartire poi in un secondo momento. Un secondo cumulo andava fatto per stabilire le rispettive quote, includendo le altre donazioni non soggette a collazione, ma senza aumentare la base imponibile. Vale la pena di notare che questo procedimento di liquidazione inevitabilmente discrimina le categorie di soggetti colpiti dalla collazione (figli naturali e legittimi, coniuge e discendenti in linea retta), per i quali le donazioni “pesano” molto di più delle donazioni intercorse tra il de cuius e altri soggetti. Nel meccanismo della collazione, in ragione della sua specifica ratio (cioè distinguere tra le donazioni intercorse nel nucleo familiare stretto e le altre donazioni), occorre distinguere tra quelle liberalità che vengono praticamente revocate con un

meccanismo automatico, e le altre donazioni che saranno utili solo ai fini della determinazione delle quote. Il coacervo delle donazioni pertanto veniva interpretato come speculare alla collazione, e di conseguenza, trattasi di successione legittima o testamentaria, poteva darsi il caso estremo di una successione in cui i beni del defunto, al momento della sua morte, costituissero in sé un piccolo valore globale, ma una volta intervenuto il cumulo, agli eredi, al netto del cumulo delle donazioni, si sarebbe imputato quindi un enorme arricchimento.

La legge 27 settembre 1914, n. 1042, sostituì la progressività a scaglioni con quella per classi, o progressività pura, che rimase in vigore fino alla legge 24 settembre 1923, n. 1802, trasfusa poi nella legge 3270. La maggior parte della dottrina³⁸, ritiene che l'intervento fosse stato motivato principalmente dallo sforzo bellico della prima guerra mondiale. Altri interventi notevoli furono quello del 1918 con l'introduzione dell'imposta complementare sulle successioni di soggetti privi di legami di parentela o affinità, e l'incremento delle aliquote del 1920³⁹. L'avvento del fascismo inverte la tendenza, forse fino all'eccesso opposto. Con la riforma del r. d. 30 dicembre 1923, n. 3270, infatti, si ha per la prima volta un'autonoma disciplina dell'imposta di successione, separata formalmente da quella dell'imposta di registro⁴⁰. Venne abolita l'imposta per il nucleo familiare, inteso in senso molto lato, cioè comprendente il coniuge, i parenti in linea retta, e in linea collaterale fino al terzo grado. Rimanevano solo gli altri parenti e affini, e gli estranei, con aliquote fortemente ridotte. Il contesto ideologico era chiaramente a

³⁸ Serrano, "Le imposte sulle successioni", vol. VIII, terza ed., 1953, e quinta ed., 1968, (da Trattato di diritto tributario a cura di Achille Donato Giannini, UTET); "Codice delle imposte di successione, ipotecarie e del gratuito patrocinio", Armando Armani, Gaetano Stamatì, Lando Ceccarelli, (Jandi Sapi editori, 1959); "L'imposta sulle successioni e l'imposta sull'asse globale ereditario netto", terza ed., Costantino De Bono, (Giuffrè, 1969); "L'imposta sulle successioni", Costantino De Bono, (Giuffrè, 1973).

³⁹ Il Serrano commenta: "...le aliquote raggiunsero, attraverso la scala progressiva, altezze tali, da condurre alla confisca delle attività ereditarie.", op. cit.

⁴⁰ Il collegamento tra le due discipline rimase comunque molto forte. Quella del 1923 fu una enorme riforma delle imposte indirette, in cui confluivano bollo, registro, successioni, manomorta, ipoteche, scambi, alberghi, trasporti, spettacoli, carte da giuoco, contratti di borsa, concessioni, surrogazione, assicurazioni, gratuito patrocinio e automobili. In Gazzetta ufficiale si pubblicò il supplemento al n. 117 del 17 maggio 1924, con tutti i regi decreti dal 3268 al 3283 del 23 dicembre 1923.

favore del diritto ereditario. Impossibile non riconoscere il significato fortemente politico. L'intervento esprimeva quindi il forte sentimento anticomunista radicatosi in Italia tra il 1919 e il 1920, e l'imposta sulle successioni era certamente un terreno fertile per iniziative precipuamente propagandistiche⁴¹. La riforma rimase in vigore fino alla successiva riforma del 1971-72. Una serie di interventi tra il 1930 e il 1945, vennero poi in gran parte abrogati in blocco dal d. l. n. 90 del 1945, e vennero introdotte alcune disposizioni sulle due imposte, quella sulle quote ereditarie, e quella sull'asse ereditario globale, istituita col d. l. 4 maggio 1942, n. 434⁴².

Ma importanti furono le novità in tema di coacervo. Prima la legge organica del 1923, che introdusse le esenzioni, e poi, più nello specifico, la legge 30 aprile 1930, n. 431, che all'art. 5 (confermato dall'art. 4 della l. 90 del 1945), eliminava il riferimento alle donazioni soggette a collazione. In occasione della legge del 1930, l'amministrazione diramò la circolare ministeriale 12 giugno 1930, n. 92795:

“...Poiché con gli artt. 5 e 6 della legge (del 30 aprile 1930) si è confermato il sistema che, nella liquidazione delle tasse per l'applicazione delle diverse aliquote alle quote di eredità e legati, si dovranno aggiungere le donazioni già fatte dall'autore della successione allo stesso erede o legatario... risorge la necessità del più rigoroso controllo della regolarità delle dichiarazioni delle donazioni. Fatte in precedenza, che i contribuenti, nel presentare le denunce delle successioni sono tenuti a fare, ai termini degli artt. 1, 2 e 3 del regolamento 23 marzo 1902, n. 114,

⁴¹ La relazione del ministro De Stefani sottolinea: “Giustamente si disse allora (nel 1920) nell'Alta Assemblea, che il diritto ereditario costituisce il punto d'interferenza di quelli che si devono considerare o cardini del mondo giuridico, la famiglia e la proprietà. Alle previsioni che allora da più parti si facevano, di una rapida scomparsa dal nostro ordine giuridico del diritto di eredità, per effetto dall'avocazione allo Stato del patrimonio ereditario, diventa oggi, a così breve distanza, una realtà il più assoluto rispetto del patrimonio familiare”.

⁴² D.l. 4 maggio 1942, n. 434, abrogato col decreto 90 del 1945, e successivamente colla legge 206/1949. Il decreto del 1945 sopravvisse formalmente fino al 2008, quando venne abolito dal decreto n. 200.

tuttora in vigore, perché contenente disposizioni non contrarie alla nuova legge tributaria sulle successioni.”.

Il senso era quindi che gli oneri formali e procedurali, che erano stati previsti in applicazione della legge del 1902, potevano essere conservati anche a seguito delle leggi del 1923 e del 1930, in quanto, anche se la ratio evidentemente era diversa, esisteva una necessità logica di imporre, ai soggetti obbligati alla denuncia di successione, lo specifico obbligo di denunciare anche le donazioni precedenti.

L'affermazione della validità di una delle disposizioni del regolamento del 1902 ingenerò la convinzione che tutto il regolamento continuasse ad essere valido ed applicabile. E quindi anche la parte in cui prevedeva il doppio cumulo. Riporta il Serrano: “E l'equivoco si annida anche nelle decisioni della Commissione Centrale, come in quella del 5 novembre 1954, n. 65099, dove si legge: “Se le donazioni fatte in vita dall'autore della successione ai propri discendenti sono soggette a collazione, esse debbono alla sua morte essere conferite, in forza dell'art. 737, cod. civ., dall'erede donatario ai suoi coeredi, e quindi il cumulo del relictum col donatum avviene ex lege, al fine di ricostituire la massa ereditaria e procedere poi alla formazione delle quote spettanti a ciascuno dei coeredi discendenti. Se, invece, le donazioni sono state fatte con dispensa dalla collazione, esse restano estranee alla massa ereditaria e, solo ai fini fiscali, ciascuna donazione viene ad aggiungersi, in forza del coacervo disposto dall'art. 4 della legge 8 marzo 1945, n. 90, alla quota di eredità attribuita all'erede, che la donazione stessa ebbe a ricevere. Questo criterio di differenziazione, tra donazioni soggette a collazione e donazioni che ne sono esentate, trovasi già accolto nell'art. 3, secondo comma, del regolamento 23 marzo 1902, n. 114, regolamento che, in questa parte, deve ritenersi tuttora in vigore, perché non abrogato né incompatibile con sopravvenute altre disposizioni.”.”. E ancora: “E da un altro punto di vista, di forte rilievo, la

stessa Corte di Cassazione, con la sentenza 30 maggio 1967, n. 1192, ha dichiarato, in merito alla collazione, che “trattasi di un istituto preordinato dalla legge alla formazione della massa ereditaria dividenda”. Se ne deduce che l’istituto della collazione è strettamente inerente alla divisione dei beni ereditari, come si evince dal capo II del titolo IV del codice civile, dedicato appunto alla divisione. Ne segue che mancando la divisione, e costituendosi un accordo diverso fra i coeredi discendenti del de cuius, potrebbe venire a mancare la collazione, e potrebbe, quindi, risultare un contrasto tra la formazione delle quote, fissata dalla finanza, in base alla collazione automatica, e la effettiva formazione delle quote stesse, fissata dagli eredi, in base alla libertà di decisione, loro concessa dalla legge.”.

È comprensibile come i due istituti, il coacervo e la collazione, siano effettivamente simili. Ma, per comprendere quanto sia improprio prendere a prestito le disposizioni del codice per interpretare la materia tributaria, basti considerare che la collazione ha come scopo quello di rendere operabile la divisione ereditaria. Occorre individuare delle quote percentuali, che, di norma, sono indicate dal testamento, ed eventualmente corrette per rispettare le quote legittime. Per fare questo l’art. 556 e gli artt. 737 del codice operano dei cumuli tra donato e relitto. Con il coacervo, non si attua nessuna distribuzione, o redistribuzione, del carico fiscale. Si tratta invece di applicare aliquote più basse, e quindi un’imposta minore, nel caso di assenza di donazioni, o aliquote più alte, e quindi una maggiore imposta, nel caso vi siano già stati dei trasferimenti. E questo è ancora più evidente quando si considerano le imposte prima del 1942, e le imposte attuali dopo il 2000. Fintanto che era in vigore l’imposta sul valore globale netto, si sarebbe comunque dovuto redistribuire il carico tra gli eredi, e a quello scopo, ovviamente, erano rilevanti le aliquote calcolate col coacervo. Ma al di fuori di questa specifica circostanza, non vi è alcuna continuità tra la ratio dei due istituti.

Comparato col sistema attuale, il regime vigente tra il 1949 e il 1972, incentrato sulla legge del 1923 era relativamente più complesso. Apparentemente, le fonti da considerare erano solo la legge 3270 del 1923 e il decreto 90 del 1945, e la nuova tabella della legge 206 del 1949. In verità occorre considerare una miriade di altre fonti, tra le quali anche la legge sul registro, la 3269 del 1923. Le donazioni infatti erano soggette a imposta autonomamente, con una disciplina del tutto indipendente.

Relativamente all'imposta sulle quote ereditarie, in origine l'art. 10 della 3270 del 1923 indicava come soggetti d'imposta solo prozii, pronipoti, affini, e gli estranei, oltre ai figli adottivi. E conteneva la tabella colle aliquote progressive. L'art. 17 in origine dichiarava esenti tutti i membri del nucleo familiare. Il decreto del 1930 e quello del 1935 intervennero su entrambi gli articoli. Il capo II della l. 3270 continuò ad essere rubricato "Delle persone soggette alla tassa di successione", ma l'art. 10 rinvia alla tabella A dell'allegato al decreto 90, e l'art. 17 della l. 3270 venne dapprima limitato, e poi le esenzioni vennero implicitamente abrogate dall'art. 17 del decreto 90. Nel 1945 rimaneva quindi solo la tabella del 1930, che poi venne sostituita con la tabella A della legge 12 maggio 1949, n. 206. Cinque erano le categorie di successibili:

1. Le trasmissioni tra ascendenti e discendenti in linea retta, compresi i figli naturali, legalmente riconosciuti, nonché a favore dei figli adottivi, ai sensi della legge 20 novembre 1955, n. 1123. Le aliquote inizialmente variavano dall'1% per le quote fino a L. 10.000, al 10% per le quote da L. 10.000.000. Dal 1949 in poi, le aliquote variavano da 1% per le quote fino a L. 1.000.000, a 35% per le quote oltre L. 500.000.000;

2. Trasmissioni tra coniugi.

Le aliquote inizialmente andavano dall'1,5% al 18%. Dopo il 1949 andavano da 2% al 40%. Le soglie erano le stesse previste per la prima categoria;

3. Trasmissioni tra fratelli e sorelle. Non era prevista nessuna franchigia, e le aliquote inizialmente erano tra il 4,5% e il 21%, mentre dopo il 1949 variavano dal 3% al 60%;

4. Trasmissioni tra zii e nipoti.

Le aliquote nel 1930 variavano tra il 5,5% e il 25%, mentre dopo il 1949 partivano dal 5% e arrivavano a 70%;

5. Trasmissioni tra prozii, pronipoti, cugini e altri parenti oltre il 4° grado, tra affini, tra estranei.

Le aliquote previste andavano in origine da un minimo di 12% fino ad un massimo dell'50%. Successivamente arrivarono a 15% e 80%.

Per le prime due categorie il decreto del 1945 prevedeva una specie di franchigia, del valore di lire 250.000. L'art. 2 della legge 206 del 1949 modificò l'art. 2 del decreto 90 del 1945, e la nuova disposizione prevedeva che “nelle successioni in linea retta o fra coniugi le quote di eredità o di legato sono esenti da imposta fino a lire settecentocinquantamila.”. A partire dal 1949, si trattava di una vera e propria franchigia, ma il meccanismo in vigore dal 1945 al 1949 invece era più complicato. Era infatti una progressività per classi, che nel 1942 non era mitigata in alcun modo. In occasione della riforma del 1945 decise di introdurre un complesso correttivo. La prassi amministrativa semplificò il risultante quadro normativo. Le istruzioni ministeriali 6 aprile 1945, n. 1201156, Div. IV (Bollettino Tasse 1945, Normale 161), a paragrafo 6 (quindi a proposito dell'art. 6 del decreto 90), rilevavano che:

“...Il limite per la esenzione dei piccoli patrimoni è stato elevato a Lire 250.000; se il patrimonio ereditario netto supera tale limite esso è per l'intero suo valore assoggettato a imposta. Tuttavia allo scopo di evitare che i patrimoni ereditari di poco superiori al limite di esenzione possano, per effetto dell'imposizione, lasciare agli eredi un residuo netto inferiore a quello che ad essi sarebbe rimasto se l'asse ereditario non avesse superato le L. 250.000, è stato espressamente disposto dall'ultimo comma dell'art. 6 che in nessun caso l'ammontare dell'imposta può superare la differenza tra il valore globale netto dell'asse ereditario e le L. 250.000. Gli uffici pertanto, dopo aver liquidato l'imposta con l'applicazione delle aliquote indicate dal citato articolo, dovranno calcolare quale viene ad essere l'importo residuo dell'asse ereditario al netto dell'imposta e ove esso risulti inferiore a L. 250.000 dovranno ridurre l'ammontare dell'imposta di quanto occorre perché tale residuo non resti al disotto di detta cifra.

Così, ad esempio, su un asse ereditario globale netto del valore di L. 252.000 devoluto a un fratello del defunto, verrebbe a ricadere una imposta di L. 2520, per cui all'erede rimarrebbe un residuo di L. 249.480 ($252.000 - 2520$), inferiore cioè a quanto egli avrebbe realizzato se l'asse non avesse superato il limite di esenzione.”

Qui nasceva forse la prassi, durissima a morire, per la quale, la base imponibile si calcolava sul coacervo, e non sul solo patrimonio relitto. La succitata circolare infatti conteneva la tabella nella quale, allo scopo di semplificare i calcoli, il Ministero trasformò le classi zero in una sorta di credito d'imposta, e l'imposta si applicava con l'ultimo scaglione su tutta la base imponibile, e talvolta gli uffici, sulla scorta dell'equivoco sulla collazione, ricomprendevano comunque il donato. Le donazioni pregresse determinavano a valle un'ulteriore detrazione ex art. 10 della 90 del 1945, senza essere invece dedotte dalla base imponibile, come sarebbe

stato corretto. Da un punto di vista matematico, l'operazione era ineccepibile, fintanto che la progressività veniva realizzata per classi.

Questo sistema per classi però venne superato col decreto 206 del 1949. E le relative istruzioni ministeriali, contenute nella circolare 6 giugno 1949, n. 121579, avvertivano che l'imposta andava liquidata solo dopo aver dedotto le 750.000 dalla base imponibile. Insomma, era una normale franchigia.

L'imposta sull'asse ereditario, cioè sul valore globale netto delle successioni, era disciplinata in un primo momento dal d. l. 4 maggio 1942, n. 434 convertito con modificazioni nella legge 18 ottobre 1942, n. 1220. L'art. 17 del decreto 90 del 1945 abrogò, tra gli altri, tutto il decreto 434 del 1942, e la disciplina venne riscritta interamente. Le aliquote erano indicate dalla tabella A, a cui l'art. 1 faceva rinvio. L'art. 1 in origine quindi prevedeva una franchigia di L. 50.000, sette aliquote per scaglioni, e una quota fissa deducibile dall'imposta applicabile:

1. Fino a L. 100.000, aliquota dell'1%. Quota deducibile L. 1.000;
2. Da L. 100.001 a L. 250.000, aliquota del 2%. Quota deducibile L. 3.500;
3. Da L. 250.001 a L. 500.000, aliquota del 3%. Quota deducibile L. 4.500;
4. Da L. 500.001 a L. 1.000.000, aliquota del 4%. Quota deducibile L. 8.500;
5. Da L. 1.000.001 a L. 5.000.000, aliquota del 6%. Quota deducibile L. 28.500;
6. Da L. 5.000.001 a L. 10.000.000, aliquota dell'8%. Quota deducibile L. 128.500;
7. Da L. 1.000.001 e oltre, aliquota del 10%. Quota deducibile L. 328.500.

L'art. 6 del decreto 90 del 1945 elevò la franchigia a L. 250.000, le quote deducibili vennero sostituite da altri strumenti di agevolazione. Le nuove aliquote previste erano molto diverse:

1. Fino a L. 500.000, aliquota dell'1%;

2. Da L. 500.001 a L. 1.000.000, aliquota del 3%;
3. Da L. 1.000.001 a L. 2.500.000, aliquota del 5%;
4. Da L. 2.500.001 a L. 5.000.000, aliquota del 7%;
5. Da L. 5.000.001 a L. 8.000.000, aliquota del 10%;
6. Da L. 8.000.001 a L. 13.000.000, aliquota del 13%;
7. Da L. 13.000.001 a L. 20.000.000, aliquota del 16%;
8. Da L. 20.000.001 a L. 30.000.000, aliquota del 20%;
9. Da L. 30.000.001 ed oltre, aliquota del 25%.

La territorialità dell'imposta era leggermente diversa dal sistema attuale. L'unico riferimento era il luogo in cui i beni si trovavano all'apertura della successione⁴³, quindi il principio della *lex rei sitae*. In caso di doppia imposizione, era possibile avere la deduzione dell'importo pagato al fisco estero entro 3 anni dal pagamento dell'imposta estera. A parte questo caso, non rilevavano i beni all'estero in nessun caso⁴⁴.

Fatta eccezione per il regime delle sanzioni, dove numerosi erano i soggetti responsabili per la denuncia e altri adempimenti procedurali, inclusi i notai e i donanti, la regola generale era che i soggetti dell'imposta, esplicitamente elencati dall'art. 66 della l. 3270⁴⁵, erano gli eredi, i legatari e i donatari. Il dubbio invece sorgeva, già all'epoca, relativamente all'imposta sulle donazioni, in merito alla solidarietà tra donatario e donante, per il pagamento dell'imposta. Il legislatore dell'epoca infatti non si era preoccupato di individuare i soggetti dell'imposizione

⁴³ Art. 20, l. 3270/23, "I beni indicati nell'art. 1 sono soggetti alla tassa di successione quando si trovano nel Regno al momento in cui la successione si apre, indipendente dal luogo della morte dell'autore e della qualità di lui di cittadino italiano o straniero." Per l'imposta sul valore globale valevano i rinvii fatti dall'art. 10 del decreto 434, e l'art 13 del decreto 90 del 1945.

⁴⁴ Art. 20, c. 2

⁴⁵ L'art. 66 della l. 3270 prevedeva che: "Sono solidalmente tenuti verso l'amministrazione dello Stato: 1° per le tasse sui trasferimenti a causa di morte ciascuno degli eredi per la totalità delle tasse, salvo il regresso verso gli altri coeredi ed i legatari; i legatari per le tasse relative ai beni a ciascuno di essi devoluti...". Il decreto l'art. 12, 1° c., 434/42, stabiliva che "Per il pagamento della totalità dell'imposta sono solidalmente tenuti verso l'Amministrazione dello Stato tutti gli eredi, salvo all'erede che ha pagato, il regresso verso i coeredi e legatari..."

con riguardo alla effettiva capacità contributiva. Non c'era una specifica norma relativa alle donazioni, quindi la prassi amministrativa usò come riferimento la legge di registro allora vigente⁴⁶, ovvero la legge 3269/23⁴⁷. Questa è una plastica dimostrazione della contiguità tra la disciplina dell'imposta di registro e quella dell'imposta di successione. Il risultato era, nonostante il donante fosse già depauperato mediante la donazione, un'esposizione del donante alla responsabilità per un'imposta mirata a colpire il donatario, salvo il rapporto di rivalsa.

Particolarmente brevi erano inizialmente i termini generali per la denuncia di successione⁴⁸. L'art. 55, 3° c. infatti prevedeva che:

⁴⁶ Le istruzioni ministeriali 6 aprile 1945, n.120156, Div. IV (Bollettino Tasse 1945, Normale 161). § 12. – Solidarietà nel pagamento (art. 12). – L'imposta liquidata sul valore globale dell'asse ereditario fa carico a tutti gli eredi in via solidale, per cui ciascuno di essi è tenuto verso l'Amministrazione al pagamento dell'intero, salvo regresso verso gli altri eredi e verso il legatario per la quota parte di imposta che singolarmente è da attribuire agli stessi secondo le norme di ripartizione stabilite dall'art. 8. Il legatario risponde invece del solo pagamento della quota proporzionale di imposta che a lui fa carico. Per le donazioni il vincolo di solidarietà nel pagamento della imposta sul valore globale investe tutte le parti contraenti a norma dell'art. 93 della vigente legge di registro.

Quest'ultimo prevedeva che: "Salvi gli obblighi dei funzionari e delle persone indicate nei precedenti articoli 80, 81, 82, 83, 84 e 86, sono inoltre solidalmente tenuti verso l'Amministrazione dello Stato per il pagamento della tassa di registro: 1° Per le tasse dovute sugli atti contemplati nella prima parte della tariffa, sulle convenzioni verbali soggette a registrazione, e sugli atti stipulati all'estero, tutte le parti contraenti e quelle nel cui interesse fu richiesta la formalità della registrazione..."

⁴⁷ La legge 30 dicembre 1923, n. 3269, rimase la legge di riferimento fino al testo unico del registro col d. p. r. 26 aprile 1986, n. 131, ma venne formalmente abrogata formalmente solo dal d. l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 maggio 2008, n. 133.

⁴⁸ La denuncia era unica per le entrambe le imposte, come venne precisato dall'art. 11 del decreto 90 del 1945:

"La denuncia presentata agli effetti della imposta di successione vale anche per l'imposta sul valore globale dell'asse ereditario. Se la trasmissione è esente da imposta di successione, è obbligatoria la presentazione della denuncia agli effetti dell'imposta prevista dal presente capo.

Per la presentazione della denuncia, la determinazione dei valori imponibili, la deduzione delle passività, il pagamento della imposta, i privilegi, le prescrizioni e il modo di decidere le controversie, nonché per le sanzioni punitive sono applicabili, in quanto non sia diversamente disposto dal presente decreto, le disposizioni della legge tributaria sulle successioni e, quando si tratta di donazioni o liberalità, della legge di registro, comprese quelle relative all'addizionale istituita dal Regio decreto-legge 30 novembre 1937, n. 2145.

I valori accertati ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione o di donazione, valgono anche per la applicazione dell'imposta sul valore globale di cui agli articoli 6 e 9. Se la trasmissione o donazione è esente dalle normali imposte di successione, di registro o di trascrizione, si procede all'accertamento dei valori imponibili ai fini dell'applicazione dell'imposta prevista dal presente capo."

L'art. 61 indicava l'ufficio competente:

"Le trasmissioni per causa di morte sono denunciate all'ufficio del registro nella cui circoscrizione il defunto aveva l'ultimo domicilio o risiedeva da dieci anni almeno al giorno della sua morte. Se il defunto non aveva, nello Stato ne' domicilio, ne' residenza da almeno dieci anni, la denuncia si presenta all'ufficio del registro nella cui circoscrizione si trova la maggior parte dei beni ereditari."

“La denuncia deve prodursi nel termine di mesi quattro dal giorno della morte, quando l'autore della successione è morto nello Stato; di mesi sei se è morto in altre parti d'Europa; di mesi diciotto se è morto fuori dall'Europa.”.

L'elemento più interessante di tutta la disciplina è però quello relativo in generale al cumulo delle donazioni precedenti, ovvero il coacervo. Le disposizioni in materia erano diverse. Per quanto riguarda le quote ereditarie, il riferimento era l'art. 3 della legge 3270/23. Il testo originale era semplice:

“Nella liquidazione delle tasse per l'applicazione delle diverse aliquote stabilite dall'art. 10 e alle quote di eredità ed ai legati conseguiti dai singoli eredi e legatari, devono aggiungersi le donazioni e liberalità già fatte dall'autore della successione allo stesso erede o legatario”.

L'art. 4 del d. l. l. 90 del 1945 prima, e la legge 206/49 modificarono l'art. 3 della legge 3270/23, e il nuovo testo prevedeva che:

“Alle quote di eredità e ai legati conseguiti dai singoli eredi e legatari debbono aggiungersi, ai fini della liquidazione della imposta, le donazioni e le liberalità fatte dall'autore della successione allo stesso erede o legatario, e dall'ammontare dell'imposta liquidata sull'intero si deducono le imposte che sarebbero dovute, per le dette donazioni e liberalità ai termini del capo 1° del d. l. l. 8 marzo 1945, n. 90”.

E l'art. 10 del decreto 90/45⁴⁹, e le relative istruzioni,⁵⁰ prevedevano che:

⁴⁹ Si consideri anche, per l'aspetto procedimentale, l'art. 14 del decreto 90/45:

“Art. 14.

Per l'applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 4 e 10 è fatto obbligo agli eredi e legatari e al notaio rogante di dichiarare rispettivamente nella denuncia di successione e negli atti di donazione e liberalità se e quali donazioni o liberalità l'autore della successione o il donante ha fatto in precedenza ai propri eredi e legatari o al donatario, con la specificazione del notaio rogante, della data dell'atto e di quella della registrazione, nonché del valore della donazione o liberalità.

L'omissione della dichiarazione è punita con la pena pecuniaria da L. 500 a L. 3000 a carico degli eredi o del legatario che hanno presentata la denuncia o a carico solidalmente del donante e del notaio che ha rogato l'atto di donazione.

La dichiarazione infedele è punita con l'ammenda da L. 1000 a L. 6000 a carico di colui o di coloro che l'hanno resa.”

⁵⁰ Le istruzioni ministeriali 6 aprile 1945, n.120156, Div. IV (Bollettino Tasse 1945, Normale 161) spiegano al paragrafo 10:

“Come per l'imposta sulle quote ereditarie e sulle donazioni (art. 4) anche nella applicazione e nella liquidazione dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario e delle donazioni l'art. 10 prescrive che debba, agli stessi effetti, farsi il coacervo delle

“Ai fini della liquidazione dell’imposta prevista dall’art. 6 all’asse ereditario si debbono aggiungere le donazioni e le liberalità fatte dall’autore della successione ai suoi eredi e legatari a decorrere dal 12 maggio 1942 data di entrata in vigore del R. D. L. 4 maggio 1942, n 434, istitutivo dell’imposta sul valore globale, e dall’ammontare dell’imposta così liquidata si deducono le imposte che per dette donazioni e liberalità sarebbero dovute ai termini dell’art. 9”.

Considerando in modo organico il coacervo, la disciplina della denuncia e le disposizioni del decreto del 1902 sugli obblighi formali, anche all’epoca quindi si era posto il tema della determinazione dei valori delle donazioni pregresse. La disciplina di dettaglio in materia è copiosa, con diversi metodi a seconda della categoria di beni oggetto della donazione, e un criterio residuale del valore venale dei beni in commercio. In particolare il legislatore non sembrava preferire il valore dei beni al momento della donazione, ma quello all’apertura della successione, come momento rilevante per la valutazione del valore dei beni. Questa scelta potrebbe essere confermata dall’art. 4 del decreto 90 del 1945, laddove non si riferisce alle imposte che sono dovute, ma a quelle che sarebbero dovute. Dello stesso tenore era anche l’art. 10 della l. 90/45, mentre il relativo regolamento attuativo⁵¹ si discostava sensibilmente dalla struttura delineata dal decreto stesso.

donazioni e liberalità fatte in precedenza dall’autore della successione o del donante rispettivamente ai suoi eredi e legatari o allo stesso donatario. Il coacervo limitato alle donazioni e liberalità che siano posti in essere dalla data di introduzione dell’imposta sul valore globale (12 maggio 1942) allo scopo di evitare che questa potesse altrimenti trovare applicazione con effetto retroattivo.”

⁵¹ L’art. 4, 2° c. della l. 25 del 1902, nonché gli artt. 3, 4, e 6 del regolamento 114 del 1902, stabilivano che:

“Art. 3 del Regolamento 23 marzo 1902, n. 114.

Nell’ultima parte delle denunce delle successioni, dopo cioè tutte le indicazioni prescritte dall’art. 71 della legge 20 maggio 1897 n. 217, dovranno dichiararsi tutte le donazioni e liberalità di qualunque specie fatte in vita dall’autore della successione a favore degli eredi legittimi o testamentari e dei legatari che partecipano alla eredità, specificando le somme soggette a collazione, ai sensi dell’art. 1001 e seguenti del codice civile.

Le somme o valori soggetti a collazione si aggiungeranno all’asse ereditario imponibile di tassa, e sul totale si determineranno le quote di ogni erede o legatario, a ciascuna delle quali saranno aggiunte le altre somme o valori che gli eredi o legatari avessero rispettivamente ricevuto per donazioni anteriori senza obbligo di collazione. Nel fare tale coacervo, si terrà conto delle donazioni solo per la parte gratuita, come è detto nell’articolo precedente.

Da ciascuna quota si dedurrà, poi la parte delle passività ereditarie che vi corrispondono, e la differenza rappresenterà il valore netto imponibile.

Art. 4 id.

Il vecchio regolamento 114 del 1902 faceva riferimento specificamente alle “donazioni e liberalità di qualunque specie”, al fine di aggiungerle all’asse ereditario imponibile di tassa, per poi operare una detrazione dall’imposta dovuta, per ciascuna quota ereditaria, “una parte proporzionata alla tassa relativa ai valori conteggiati per la ricostituzione del patrimonio...”. Non è chiarissimo quindi se i valori dei beni e diritti caduti in successione vadano attualizzati, oppure se occorra fare riferimento al valore al momento della donazione. Quello che conta però è che il regolamento introduce un metodo di calcolo in cui il coacervo opererebbe direttamente sulla base imponibile, sulla base delle norme contenute nel regolamento, mentre la l. 25/1902 non lasciava margine di interpretazione sulla natura del coacervo, e sul metodo di calcolo della base imponibile. Il regolamento insomma, era insanabilmente in contrasto con la legge, e lo diveniva ancora di più dopo la riforma del decreto 90/45.

L’uso del condizionale nella legge del 1945 indica che doveva esserci una differenza tra la valutazione fatta contestualmente alla donazione, e la valutazione da farsi al momento della successiva donazione o al momento della successione. La dottrina, tutt’altro che unanime, tendeva a sottolineare la continuità colla disciplina della collazione, e la ricostruzione del coacervo basata sulla particolare interpretazione del decreto del 1902, e del suo regolamento esecutivo. Il Serrano, che pure aveva criticato la distinzione tra somme soggette a collazione e altre

La tassa di successione si applica con le varie aliquote stabilite nella tariffa distintamente per ciascuna quota degli eredi e legatari, in modo da colpire di tassa l’intero ammontare determinato a norma dell’articolo precedente. Se nelle quote sono compresi valori posti in collazione od altre donazioni anteriori, dalla tassa come sopra liquidata si dedurrà, per ciascuna quota, una parte proporzionata alla tassa relativa ai valori conteggiati per la ricostituzione del patrimonio e la formazione delle singole quote colle norme indicate dall’articolo precedente.

Art. 6 id.

Nella determinazione del valore delle donazioni ed eredità, e delle quote di donazioni, di eredità o legati, la nuda proprietà si considera pel valore della proprietà piena, salva la sospensione della maggior tassa corrispondente al valore dell’usufrutto, da riscuotersi all’epoca della consolidazione.

La tassa di successione sulle quote di eredità o legati subordinati a condizione sospensiva si applica, pendente la condizione, in confronto di quello fra gli eventuali aventi diritto che, nel momento della liquidazione, verrebbe a pagare una tassa minore, tenuto conto del suo grado di parentela col defunto e dell’ammontare dei beni ereditari che gli spettano per legge o testamento senza condizione sospensiva; salvo l’eventuale supplemento di tassa al verificarsi dell’evento previsto dal testatore.”

donazioni, insisteva sulla necessaria corrispondenza tra quanto disposto dagli artt. 556, 747, 750 e 751 del codice civile, e il procedimento di ricostruzione dei singoli arricchimenti da attribuire agli eredi. Nella collazione infatti il valore dei beni va verificato relativamente al momento dell'apertura della successione. Il principio generale era che in entrambi i casi, la ratio delle norme si può ricondurre all' "uguaglianza dei punti di partenza", nella determinazione del valore dei beni, da effettuarsi relativamente ad un unico momento, uguale per tutti, cioè l'apertura della successione, in modo da non pregiudicare la posizione di nessuno degli eredi e dei legatari. Così argomentando però si sarebbe potuto obiettare che un'imposta sulle donazioni era stata già pagata, in base alle leggi vigenti al momento della donazione, e lo stesso decreto del 1945 prevedeva il principio della detrazione, non semplicemente dell'imposta già pagata, ma di quella che si sarebbe dovuta pagare per le donazioni al momento dell'apertura della successione. Apparentemente quindi la legge prevedeva che all'iniziale valutazione dei beni, si sovrapponeva poi una nuova valutazione cogli stessi metodi, degli stessi beni. In realtà, si tratta di due valutazioni indipendenti, per cui la nuova valutazione, da farsi all'apertura della successione, è una valutazione accidentale, limitata allo scopo di realizzare il coacervo. Proprio per dare un senso al coacervo delle donazioni precedenti, al netto della detrazione dell'imposta sulle donazioni, la determinazione dei valori dei beni va fatta solo ai fini del coacervo. E ai fini del coacervo, la determinazione che ha rilevanza è quella da farsi al momento dell'apertura della successione. Di conseguenza, l'interpretazione dell'art. 4 della legge del 1945, secondo il Serrano, è un'interpretazione estensiva che prevale sia sulla regola generale che proibisce una nuova valutazione del valore degli stessi beni, sia in generale, sulla regola dell'irretroattività. Ma così facendo si recupera quella distinzione tra le diverse categorie di donazioni, che dopo il 1930 non avrebbe più alcun fondamento nella legge. "Si dovrebbe allora riscontrare un tipico caso di applicazione

dell'interpretazione estensiva, perché il legislatore, nel dettare la norma sul coacervo delle donazioni precedenti, ha detto meno di quello che avrebbe voluto dire, nel senso che le imposte da dedurre sarebbero quelle dovute, non solamente secondo la tariffa vigente nel momento dell'apertura della successione, ma anche secondo il valore accertato in questo stesso momento"⁵². Anche il De Bono⁵³ sottolinea la rilevanza dell'art. 737 del codice, e distingue tra le donazioni soggette a collazione e quelle fatte con dispensa, o le altre donazioni⁵⁴. Ma, al contrario del Serrano, egli sottolinea anche l'assurdità del sistema così delineato, criticando la posizione dell'amministrazione dell'epoca, non tanto in termini di antinomie tra fonti normative, quanto da un punto di vista del principio di uguaglianza, e dell'eguale trattamento di situazioni analoghe. Dapprima occorre considerare la reale natura dell'istituto della collazione, per cui il tenore letterale dell'art. 737, può trarre in inganno. Laddove il codice prescrive l'obbligo di conferire all'asse ereditario tutti i beni donati dall'autore della successione ai soggetti della collazione, potrebbe infatti sembrare che il cumulo tra relictum e donatum sia reale, e la massa ereditaria vada integrata a tutti gli effetti, inclusi quelli fiscali, con le donazioni. Tuttavia, non è possibile ignorare quanto disposto dall'art. 556 che limita al calcolo delle quote ereditarie, laddove necessario in presenza di più coeredi, la necessità del cumulo. Si tratta quindi di una riunione fittizia, ai fini del calcolo delle quote da ripartire tra i coeredi. Si consideri lo stesso art. 724 sulla divisione, che può essere richiesta, ma potrebbe anche non esserlo. A riprova della natura fittizia del cumulo, depone anche gli artt. 560 e segg. del codice, i quali consentono di ridurre alcune donazioni, ma solo in presenza di specifiche condizioni. Argomentando a contrario, non sarebbe comprensibile come possa il

⁵² Serrano, op. cit. e Commissione centrale, decisione del 19 giugno 1963, n. 100645, e decisione 8 luglio 1964, n. 12466.

⁵³ Costantino De Bono, "L'imposta sulle successioni e l'imposta sull'asse ereditario netto", Giuffrè editore, 1969, terza edizione.

⁵⁴ L'autore si riferisce alla decisione n. 65099 del 5 novembre 1954 Commissione centrale, e in calce alla decisione della Commissione centrale, sez. VI, 25 giugno 1952, 37937.

donatario rimanere nella titolarità dell'immobile donato, dopo averlo conferito alla massa ereditaria. La regola generale quindi è l'irriducibilità delle donazioni, e tale regola è incompatibile con la loro qualificazione di beni dell'asse ereditario. La giurisprudenza invece era saldamente ancorata all'impostazione tradizionale⁵⁵, e la sovrapposizione delle regole della collazione a quelle per la ricostruzione delle quote e dell'asse ereditario, comportava due diversi regimi di cumulo delle donazioni pregresse. Le donazioni soggette a collazione si cumulano come se fossero parte dell'asse ereditario (cumulo reale), mentre tutte le altre, incluse quelle per cui il donatario sia stato dispensato dalla collazione, si cumulano solo ai fini del calcolo delle quote (cumulo fittizio)⁵⁶. Ne discende che, se l'ambito temporale della valutazione dei beni è quello dell'apertura della successione⁵⁷, allora è del tutto irrilevante sia l'imposta versata per l'atto di donazione, sia la contestuale valutazione dei beni oggetto della donazione stessa. Sicché le detrazioni degli artt. 4 e 10 del decreto 90 del 1945, si applicano restrittivamente alle altre donazioni, e le imposte già versate sono detraibili solo in caso di donazioni non soggette a collazione. Ma, a prescindere dal dato letterale della legge, ci sono conseguenze paradossali derivanti dall'applicazione in pratica di questa interpretazione. Il De Bono riporta degli esempi in cui la differenza, in caso di operatività della collazione al cumulo ex art. 4 l. 90/45, è ingiustificabile. In primis, l'imposta liquidata con la collazione non può che essere sempre più alta. Da una parte infatti si ha l'aumento dell'asse ereditario, e dall'altra si ha l'indetraibilità dell'imposta già versata. Il risultato non solo è una maggiorazione considerevole dell'imposta, ma soprattutto, in caso di più coeredi, un forte scompenso nella ripartizione del carico fiscale. A complicare ulteriormente la situazione, versano anche l'ambito temporale delle donazioni pregresse, per cui l'aumento del valore dell'asse

⁵⁵ Commissione centrale, Sez. V, 15 giugno 1962, n. 89540; Sez. V, 14 febbraio 1964, n. 5863; Sez. VII, 8 luglio 1964, n. 12466.

⁵⁶ Decisione n. 39121 del 6 marzo 1961 Commissione centrale, Sez. V

⁵⁷ Decisione n. 87134 del 18 aprile 1962 Commissione centrale, Sez. V

ereditario dopo il cumulo, può essere considerevole, e l'imposta sul valore globale netto, che risponde agli stessi criteri. La conclusione del De Bono quindi era drastica. Non solo occorreva tenere in considerazione il nuovo contesto normativo dove non era più presente la distinzione tra somme soggette a collazione e altre donazioni, ma occorreva in generale evitare qualunque commistione tra la disciplina civilistica e quella tributaria, in quanto tale interferenza sarebbe stata priva di qualunque rinvio o riferimento nella legge. Inoltre anche il criterio dell'ambito temporale unico dell'apertura della successione⁵⁸ non è giustificabile, in quanto incompatibile con le modifiche introdotte dalla l. 90/45.

Infine, a completamento del sistema vigente prima delle riforme degli anni settanta, occorre considerare la disciplina contenuta nella legge del registro, dove all'art. 4, era prevista in generale l'imposta progressiva sugli atti a titolo gratuito. È nella legge di registro che il legislatore affrontò per la prima volta il tema delle liberalità indirette. L'art. 42 prevedeva che:

“Se un contratto, o per i patti che contiene o per gli effetti che produce, risulta in parte gratuito ed in parte oneroso, è tassato come contenente due distinti contratti, l'uno a titolo gratuito, l'altro a titolo oneroso.”.

Vale la pena di citare la relazione del ministro sulla legge del registro⁵⁹:

⁵⁸ L'autore soggiunge che “Per quanto riguarda la possibilità o meno di sottoporre a giudizio di congruità di valore i beni di collazione, assai esattamente con nota 9 agosto 1947 n. 121449 il Ministero ha dichiarato che. Nei casi in cui ricorre l'applicazione dell'art. 4 del D.L.L 8 marzo 1945 n. 90, secondo cui alle quote di eredità e ai legati conseguiti dai singoli eredi e legatari debbonsi aggiungere ai fini della liquidazione dell'imposta le donazioni e le liberalità fatte dall'autore della successione allo stesso erede o legatario, il valore dei beni da cumularsi è quello divenuto a suo tempo definitivo per ciascuna liberalità, non avendo l'amministrazione titolo per procedere alla valutazione a data corrente dei beni che già scontarono a suo tempo l'imposta dovuta sul trasferimento del quale formarono oggetto.”.

⁵⁹ Infine l'art. 44 disciplinava le liberalità in modo specifico:

“Le donazioni, assegnazioni e liberalità per atto tra vivi, della proprietà, dell'usufrutto, dell'uso o godimento di beni o di altro diritto reale, di rendite, crediti, ragioni ed azioni di qualunque specie, nonché le devoluzioni dei lucri dotali e l'avveramento delle liberalità subordinate all' eventualità della premorienza, sono soggette alle tasse progressive stabilite, secondo i rapporti di parentela fra il donante e il donatario, e per ciascuna quota individuale, nella parte terza della tariffa annessa alla presente legge...”.

I commi successivi disciplinavano alcune fattispecie specifiche in relazione al grado di parentela. La tabella di riferimento era nell'allegato A, parte terza. Le categorie previste erano quattro:

1. Atti di liberalità fra ascendenti e discendenti. In questo caso si applicava l'imposta in misura fissa.

“L'art. 44 del nuovo testo reca alcune norme per l'applicazione delle tasse sulle liberalità per atto tra vivi stabilite dalla parte terza della tariffa. A simiglianza delle trasmissioni gratuite a causa di morte si è dichiarato che i figli naturali legalmente riconosciuti sono equiparati ai figli legittimi, e che nelle donazioni dall'adottante all'adottato, o viceversa, la tassa viene ridotta alla metà di quella dovuta in ragione dei rapporti di parentela. Per le liberalità a favore degli enti morali è stata fatta la precisa enumerazione di quelli che, in ragione delle loro alte finalità istituzionali, fruiscono dell'agevolazione dell'aliquota proporzionale costante del 5 per cento. Sono stati compresi fra questi anche le Provincie, i Comuni e gli altri enti morali quando lo scopo specifico delle liberalità sia di beneficenza, istruzione, igiene o pubblica utilità, qualunque ne sia l'ammontare, restando così modificato ed assorbito l'art. 147 del precedente testo.”.

L'intento del legislatore del 1923 era quindi di assoggettare ad imposta le liberalità, disciplinando i casi specifici, e avendo come riferimento l'imposizione sui trasferimenti mortis causa. Ma la separazione delle due discipline determinava uno sfasamento, per cui, mentre sin dal 1902, sia ai fini dell'imposta di registro, che ai fini delle imposte di successione, era necessario un coacervo, non vi erano obblighi formali specifici che rendessero praticabile il coacervo stesso. L'art. 14 del decreto

-
2. Atti di liberalità fra coniugi, tra fratelli e sorelle, tra zii e nipoti. Si applicano le aliquote di tassa proporzionale stabilite per le trasmissioni a titolo oneroso.
 3. Atti di liberalità fra prozii e pronipoti, fra cugini, fra altri parenti oltre il quarto grado, tra affini, tra estranei. Per questa categoria erano previste ben dieci aliquote.
 4. Atti di liberalità a favore di corpi ed enti morali legalmente riconosciuti, fondati o da fondarsi, di cui all'art. 44 della legge del registro. L'imposta era fissata al 5 per cento.

Le aliquote per la terza categoria erano:

1. Fino a lire 10000, 12%
2. Da 10001 a 25000, 15%
3. Da 25001 a 50000, 18%
4. Da 50001 a 100000, 22%
5. Da 100001 a 250000, 26%
6. Da 250001 a 500000, 30%
7. Da 500001 a 1000000, 35%
8. Da 1000001 a 5000000, 40%
9. Da 5000001 a 10000000, 45%
10. Oltre i 10000000, 50%

90/45 ha, almeno in parte, sopperito a questa esigenza, per cui, non solo le donazioni registrate andavano cumulate ai fini della successione, ma anche ai fini dell'imposta di donazione, volta per volta, riportando le donazioni precedenti. L'obbligo formale per i notai, inoltre, consentiva di riscontrare anche la data di ciascuna donazione, sicché per ogni successiva donazione, era più agevole individuare in quale momento, e con quale specifico atto, si era superata la franchigia, o era divenuta applicabile un'aliquota superiore.

Par. 6 La legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 e il d. lgs. 26 ottobre 1972, n. 637.

La legge delega del 1971, all'art. 8, indicava i principi e i criteri direttivi coi quali riformare l'imposta sulle successioni e donazioni. Conteneva un progetto ambizioso⁶⁰. Si trattava di riformare i tributi successori, coordinandoli con l'Iva e l'Invim, ma nel frattempo, anche informare tutta la disciplina con alcuni principi e criteri direttivi. Il disegno di legge delega, nel testo originale, conteneva addirittura l'abolizione dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario, ma un emendamento in Parlamento l'ha ripristinata⁶¹. Uno degli obiettivi era quello di rendere unitario il tributo, pur mantenendo la duplice natura di imposta sull'asse ereditario, e imposta sulle singole quote. Il comma 1 imponeva una riforma della territorialità:

“Applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni alle eredità, alle singole quote ereditarie, ai legati e alle donazioni o ad altre liberalità per atto tra vivi,

⁶⁰ Il De Bono riporta uno dei commenti dell'allora ministro delle finanze Preti, sulla legge 825: “la riforma si propone di modificare profondamente l'attuale sistema tributario, adeguandolo, per quanto possibile, a quello delle nazioni più evolute e civilmente e maggiormente industrializzate tanto nel settore delle imposte dirette, quanto del settore delle imposte sugli affari; l'attuale sistema viene radicalmente mutato sulla base di due presupposti, aliquote moderate ed eliminazione delle evasioni.”.

⁶¹ De Bono, “L'imposta sulle successioni”, 1973, Giuffrè.

computando nei confronti dei residenti nel territorio dello Stato anche i beni esistenti all'estero;”

La regola generale non era più la *lex rei sitae*, come nell'art. 20 della legge 3270, ma doveva aversi riguardo ai tutti i beni trasferiti, compresi quelli all'estero, dal defunto all'erede, legatario, o donatario, residente in Italia. Il criterio quindi doveva essere quello dell'imposizione globale.

Il comma 3 si occupava del coacervo:

“Cumulabilità, ai fini della determinazione dell'aliquota, delle donazioni e altre liberalità, precedentemente fatte dal medesimo dante causa, rapportate al valore corrente alla data di apertura della successione;

Anch'esso si riferiva a “donazioni e altre liberalità”, senza alcuna menzione della collazione. Continuava ad essere escluso pertanto che si potessero considerare i valori all'epoca della donazione stessa. Viene confermato il principio che il coacervo si opera esclusivamente “ai fini della determinazione dell'aliquota”. I commi 6, 7 e 9 prevedono, rispettivamente, la detrazione ai fini dell'Invim, e il credito d'imposta per le imposte estere, e l'indeducibilità delle imposte di successione dall'irpef e dall'irpeg.

Il decreto 637 del 1972, emanato in attuazione della legge delega, doveva essere ispirato al principio di unitarietà dell'imposta sulle successioni e donazioni, equiparando definitivamente il trattamento delle successioni e delle donazioni, ma, in pratica, non riuscì ad innovare in maniera drastica rispetto alla precedente disciplina. In compenso però la normativa era divenuta molto più chiara e fruibile.

L'art. 2 disciplinava la territorialità, ed era rubricato “Estensione territoriale dell'imposta”, che rispecchiava il nuovo principio dell'universalità:

“L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero”.

Il senso dell'inversione di rotta rispetto all'assetto precedente fondato sulla *lex rei sitae*, era di rendere più equa l'imposta, assoggettando all'imposizione anche i beni all'estero. Ma in realtà si trattava di un manifesto di intenti, al quale neanche l'amministrazione diede molto credito. È sufficiente riportare il par. 1 della Circolare 10 gennaio 1973, n.5 (prot. n. 313168):

“Vengono assoggettati all'imposta i beni esistenti all'estero, quando il donante o il defunto sono residenti in Italia al momento del trasferimento.

In via di massima gli uffici non potranno espletare alcun accertamento circa l'esistenza od il valore dei beni siti all'estero e dovranno attenersi all'eventuale dichiarazione degli interessati. Tuttavia, ove particolari circostanze lo giustificassero, essi potranno rivolgersi, con motivata e particolareggiata richiesta, alle Autorità consolari italiane.”.

In pratica, l'art. 2 del d. lgs. 637/72 riuscì ad innovare la territorialità dell'imposta, ma solo formalmente. In pratica, non c'è soluzione di continuità con la disciplina previgente. Basti considerare l'art. 35 sull'ufficio competente alla ricezione della dichiarazione:

“Competente a ricevere la dichiarazione ed a procedere all'accertamento ed alla liquidazione e riscossione della imposta è l'ufficio del registro nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto.

Se l'ultima residenza del defunto non è nota o era all'estero la competenza è attribuita all'ufficio del registro di Roma.

L'ufficio è tenuto a rilasciare ricevuta delle dichiarazioni presentate.”.

La disposizione rende possibile quanto disposto dall'art. 2, ma successioni e donazioni estere soffrivano dei limiti strutturali del registro.

Sui soggetti dell'imposta, l'art. 5 ripristina la chiarezza normativa che aveva il vecchio art. 10 della 3270 del 1923 nella sua formulazione originaria.

“L'imposta è dovuta dagli eredi, dai legatari e dai donatari ed è determinata, per ciascuno di essi, secondo le disposizioni degli articoli 6 e seguenti e dell'art. 55.”.

Si ha quindi un semplice elenco dei soggetti passivi, il cui scopo è escludere che gli uffici abbiano il potere di agire nei confronti di soggetti estranei. Tuttavia, all'art. 36, comma 1, dove vengono elencati gli obbligati alla dichiarazione⁶², si ha un elenco più preciso, ma si tratta sostanzialmente degli stessi soggetti.

“La dichiarazione deve essere presentata dagli eredi, dai legatari, dai loro tutori e curatori, dai curatori dell'eredità e dagli esecutori testamentari, ovvero, nella ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 1, da coloro che succedono in conseguenza della dichiarazione di morte presunta o conseguono il possesso temporaneo dei beni dell'assente.”.

La dichiarazione di successione, regolata dagli artt. 36 e segg., è disciplinata mettendo i soggetti indicati nell'art. 36 al centro della procedura di liquidazione dell'imposta⁶³.

⁶² I soggetti dell'imposta possono essere solo gli eredi, i legatari e i donatari, e le sanzioni previste dagli artt. 50 e segg. sono stabilite in relazione all'imposta, e non in misura fissa. L'art. 50, comma 1, infatti prevede che:

“Per l'omissione o per il ritardo della presentazione della dichiarazione si applica la pena pecuniaria da una a tre volte l'imposta.”. A riprova dell'attenzione del legislatore su questo tema, l'art. 49 del decreto 637/72 individua con precisione i diritti e gli obblighi dei terzi. Senza entrare nel dettaglio, vengono imposte una serie di procedure che hanno come scopo quello di garantire l'integrità dei beni oggetto della successione. In molti casi, o i beni sono detenuti da terzi, o quest'ultimi sono nella posizione di ostacolare il normale svolgimento delle attività necessarie alla compilazione della dichiarazione di successione. Di conseguenza, alla luce della normativa nel suo complesso, il dettato dell'art. 5 rappresenta il principio generale a garanzia dei terzi, che il legislatore ha tenuto in debita considerazione.

⁶³ L'art. 37 infatti, nel descrivere i contenuti necessari della dichiarazione, finisce col dare una mappa di tutte le adempienze che devono essere espletate, ai fini del pagamento dell'imposta:

“La dichiarazione deve essere sottoscritta dall'obbligato o da un suo rappresentante legale o negoziale ed essere redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministro per le finanze.

Dalla dichiarazione devono risultare:

a) Le generalità e l'ultima residenza del defunto;

La dichiarazione è a garanzia anche degli interessi degli eredi e dei legatari, nella misura in cui il carico fiscale dev'essere distribuito secondo quanto individuato dalla dichiarazione. L'obiettivo è quello di ricostruire correttamente l'attivo ereditario. Il legislatore, in questo caso, fa affidamento sul contrasto di interessi tra i dichiaranti, per cui anche le sole dichiarazioni avrebbero dovuto rappresentare uno strumento formidabile per la ricostruzione dell'attivo⁶⁴. Si tratta di una pia illusione, e lo stesso Ministero, nel paragrafo della circolare relativo all'abolizione dello stato dei deceduti, mette in evidenza il problema delle dichiarazioni discordanti:

“Con l'abolizione dello stato dei deceduti vengono a cessare tutti gli adempimenti connessi a tale servizio.

Per evitare, però, che venga frustrata la progressività delle aliquote mediante la presentazione ad uffici diversi di dichiarazioni comprendenti solo parte dei beni

-
- b) Le generalità e la residenza degli eredi e legatari ed il loro grado di parentela col dante causa;
 - c) La descrizione analitica dei beni che, ai sensi del presente decreto, si considerano compresi nell'asse ereditario, con l'indicazione dei rispettivi valori;
 - d) Gli estremi degli atti di trasferimento di beni posti in essere dal defunto negli ultimi sei mesi di vita, con l'indicazione dei relativi corrispettivi;
 - e) Gli estremi degli atti di donazione eventualmente posti in essere dal defunto nei confronti degli eredi o legatari;
 - f) Gli estremi dell'iscrizione a ruolo di liti pendenti per crediti litigiosi, con l'indicazione delle generalità e la residenza dei debitori;
 - g) Le generalità e la residenza dei debitori per i crediti ritenuti di dubbia esigibilità;
 - h) I mezzi di prova prodotti a giustificazione delle singole passività;
 - i) I mezzi di prova del reimpiego o del consumo delle somme realizzate a seguito di alienazione di beni o di accensione di passività poste in essere dal defunto negli ultimi sei mesi di vita.”.

La circolare 10 gennaio 1973, n.5 (prot. n. 313168), sintetizza:

“La dichiarazione di successione (che ha assunto tale nuova denominazione, sostitutiva di quella precedentemente usata di denuncia) deve essere presentata con l'obbligo per l'ufficio a rilasciarne ricevuta anche se non richiesto, da coloro che sono indicati nell'art. 36, o da uno di essi nell'ipotesi di più soggetti coobbligati...

... Il termine per la presentazione della dichiarazione è di sei mesi dalla data di apertura della successione, con la possibilità di una diversa decorrenza e della utilizzazione di un più lungo periodo di un anno, stabilite dall'art. 39.”.

⁶⁴ A ulteriore riprova, sia del principio dell'art. 5, che del principio di unitarietà del tributo, il legislatore riproponeva, per l'imposta di successione, la solidarietà tra gli eredi, all'art. 46, valida persino sull'imposta sulle quote ereditarie:

“Gli eredi sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta complessivamente dovuta.

L'erede che ha accettato l'eredità con beneficio d'inventario risponde dell'imposta nei limiti previsti dall'art. 490 del codice civile.

L'ammontare complessivo delle imposte di successione e di trascrizione, dei diritti catastali e delle relative penali, in nessun caso può ripetersi in cifra superiore al valore dei beni sui quali le tasse, soprattasse, diritti e penali si riferiscono, al netto delle passività deducibili.”.

Rispetto alla disciplina previgente, sembra che i legatari non siano più quindi debitori d'imposta, com'era previsto dall'art. 66 della legge 3270, seppur nei limiti del legato.

ereditari, si raccomanda di rispettare rigorosamente le norme relative alla competenza territoriale degli uffici del registro (art. 35 del d. lgs. 637/72) avendo cura, nel caso sussista qualche perplessità, di richiedere i necessari elementi utili all'ufficio del registro che si ritenga eventualmente cointeressato.

Tali preoccupazioni, comunque, dovrebbero venir meno quando entrerà in vigore l'anagrafe tributaria.”.

Per quanto riguarda la liquidazione dell'imposta, per le successioni e per le donazioni, era unica la tabella per le aliquote e le franchigie, allegata al decreto stesso, e venivano coordinate meglio le due imposte sull'asse e sulle quote⁶⁵.

Anche questa volta il ministero adotta il calcolo semplificato, come sempre dal 1942 in poi, anche se l'art. 6 non fa più menzione alla detrazione delle “imposte che sarebbero dovute” sulle donazioni. Non fosse altro che matematicamente il calcolo semplificato è equivalente a quello previsto dalla legge, questa sarebbe

⁶⁵ L'art. 6 prevedeva che:

“L'imposta è determinata mediante l'applicazione delle aliquote indicate alla lettera a) della tariffa al valore globale dell'asse ereditario netto. Se vi sono più eredi e legatari l'imposta è ripartita fra loro in proporzione al valore delle rispettive quote o legati.

Se l'erede o legatario non è coniuge né parente in linea retta del defunto l'imposta di cui al comma precedente è aumentata dell'importo risultante dalla applicazione delle aliquote indicate alla lettera b) della tariffa al valore della quota di eredità o del legato.”.

Gli artt. 6 e seguenti prevedevano quindi, di calcolare prima l'imposta sul valore globale dell'asse ereditario netto, secondo le tabelle. La tabella a) si applicava quindi al coniuge e ai parenti in linea retta, e prevedeva nove aliquote, dal 3 al 31%, con una franchigia di 20 milioni di lire. Solo in caso ci fossero più eredi o legatari, allora vi era una distribuzione del carico fiscale.

Il secondo comma dell'art. 6 stabilisce in quali casi si applicano le altre serie di aliquote, e la tabella b) contiene altre tre serie di aliquote:

1. Fratelli e sorelle e affini in linea retta, 12 aliquote da 3 a 19%, con una franchigia di 3.500.000 lire.
2. Gli altri parenti fino al quarto grado e affini fino al terzo grado, 13 aliquote da 3 a 24%, con una franchigia di 2.000.000 lire.
3. Tutti gli altri soggetti, 14 aliquote da 3 al 29%, con una franchigia di 1.000.000 lire.

Le aliquote della tabella b) si aggiungono a quelle della tabella a), per cui l'aliquota da applicare poteva arrivare ad un massimo del 60%. Il ministero, nella Circolare, al paragrafo 4 sull'unicità del tributo e le aliquote, spiegava:

“L'imposta sulle successioni e donazioni è progressiva essendo commisurata per scaglioni di valore imponibile con aliquote crescenti, che si diversificano anche per il grado di parentela o di affinità.

Le dette aliquote o percentuali sono riportate nella Tariffa allegata al decreto e, per rendere più agevoli i calcoli da eseguire si è ritenuto opportuno predisporre i seguenti quadri, da quali è dato di poter desumere con immediatezza il coefficiente fisso di detrazione, da sottrarsi dal prodotto ottenuto moltiplicando l'aliquota dello scaglione più elevato, in cui i beni o i diritti ricadono, per la base imponibile determinata sui beni o diritti trasferiti.

È opportuno chiarire che la nuova imposta costituisce un unico tributo, sia pure articolato su due serie di aliquote, per cui l'ammontare dell'imposta applicata sul valore globale dell'asse ereditario netto non deve detrarsi dal valore imponibile delle singole quote.”

stata una prassi palesemente abusiva. La giurisprudenza, fino a pronunce recenti, ha criticato il metodo di calcolo delle aliquote basato sulle tabelle ministeriali, in quanto spesso, il donato, mediante il coacervo, finisce coll'essere ricompreso nella base imponibile.

Le stesse tabelle si applicano alle donazioni, ma ovviamente, vanno reinterpretate, secondo quanto disposto dall'art. 55:

“Per le donazioni l'imposta è determinata mediante l'applicazione delle aliquote indicate alla lettera a) della tariffa al valore complessivo netto dei beni e dei diritti che formano oggetto di tutte le disposizioni comprese in uno stesso atto ed è ripartita fra gli aventi causa in proporzione al valore dei beni e dei diritti attribuiti a ciascuno.

Nell'ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 6 l'imposta è aumentata dell'importo risultante dall'applicazione delle aliquote indicate alla lettera b) della tariffa al valore dei beni e dei diritti attribuiti a ciascun avente causa.

Si applicano le disposizioni degli articoli 7, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 30, 31 e 47.”.

L'imposta sulle donazioni quindi rappresenta un'imposta comunque separata⁶⁶ da quelle delle successioni, con le quali condivide solo alcune norme. Le tabelle non si riferiscono più alla distinzione tra imposta sul valore globale netto dell'asse ereditario, e imposta sulle quote ereditarie, ma vale solo a individuare la serie di aliquote applicabili alle diverse categorie di soggetti.

⁶⁶ Tanto più separata se si considera il successivo art. 56, rubricato “Registrazione dell'atto e applicazione dell'imposta”: “Gli atti di donazione sono soggetti a registrazione in termine fisso secondo le disposizioni sull'imposta di registro relativa agli atti pubblici.

Per la liquidazione e riscossione dell'imposta, per le sanzioni e per il contenzioso si applicano, salvo il disposto degli articoli da 1 a 5 e dell'articolo precedente, le norme relative all'imposta di registro.”.

La norma rinvia alla legge di registro, e così facendo innova rispetto alla precedente disciplina. Non è infatti più previsto l'obbligo per il donante o il notaio di indicare nell'atto le donazioni pregresse.

Par. 7 Il regime del coacervo nel decreto 637 del 1972.

Tornando all'art. 55, l'u. c. rende applicabile alle donazioni l'art. 7, il quale nel disciplinare la base imponibile, dispone il coacervo per le successioni:

“Ai soli fini della determinazione delle aliquote il valore globale dell'asse ereditario è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, comprese quelle che si presumono tali ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 637 fatte dal defunto agli eredi e legatari. Il valore delle singole quote o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore delle donazioni fatte ai singoli eredi o legatari. Il valore delle donazioni di beni diversi dal denaro o da crediti in denaro è determinato in base al valore venale dei beni medesimi al momento dell'apertura della successione.”.

L'imposta sulle donazioni, così come disciplinata dall'art. 55, e con le aliquote progressive, è perfettamente compatibile col coacervo disposto dall'art. 7. Considerando anche quanto disposto dalla legge sul registro, per cui veniva confermata la norma previgente per cui le donazioni pregresse andavano indicate nell'atto, l'istituto del coacervo per le donazioni aveva come scopo quello di garantire delle aliquote, e di conseguenza, anche delle franchigie. Virtualmente, sarebbe stato possibile ripercorrere la sequenza dei trasferimenti a titolo gratuito, dalla prima donazione, fino alla successione, quando secondo l'art. 37, in materia di dichiarazione, era obbligatoria la denuncia delle donazioni precedenti effettuate dal defunto agli eredi. Strutturalmente quindi, il coacervo operava unitariamente, in maniera analoga alla disciplina previgente. Una posizione più disagiata è posta a carico degli eredi in linea retta, stante la disciplina del registro per le donazioni

presunte, e, dall'altra parte, l'applicazione della disciplina della collazione ai beni ceduti ai soggetti indicati dall'art. 737 del codice⁶⁷, cioè i figli (inclusi i loro discendenti) e il coniuge⁶⁸.

Quindi complessivamente il decreto 637/72, pur non innovando drasticamente la disciplina del coacervo, lo rende certamente più oneroso, in particolare per gli eredi in linea retta, e predispone nuovi obblighi procedurali a guardia della corretta applicazione delle aliquote e delle franchigie.

Relativamente alle donazioni tuttavia, il cumulo previsto dall'art. 55, comma 1, non riguardava la generalità dei trasferimenti dal donante al singolo donatario. Il legislatore infatti, con una formulazione risultata essere alquanto infelice, si riferisce alle "disposizioni comprese in uno stesso atto", delimitando quindi l'operatività del coacervo. Da questa incongruenza si sono sviluppati numerosi indirizzi nella prassi amministrativa, che poi sono stati per lo più recepiti dalla giurisprudenza. Si ha nel 1974 una prima Risoluzione⁶⁹ che affronta la questione:

"...Per quanto, invece, riguarda la determinazione della imposta sulle donazioni, la scrivente, mentre conviene sul punto che per far luogo al coacervo di più donazioni, indipendentemente dal donatario, è necessario che esse derivino da uno stesso atto in quanto in tale ipotesi è possibile la ripartizione proporzionale della imposta sul valore globale, fra gli aventi causa, non può aderire all'ulteriore tesi

⁶⁷ Il De Bono, sulla denuncia delle donazioni precedenti: "...la finanza deve controllare se per caso la donazione ecceda i limiti della quota disponibile, e se quindi debba, anche in parte, essere, agli effetti della formazione delle quote, assoggettata a collazione. Per quanto concerne le donazioni fatte ai figli discendenti dell'autore della successione, occorre che sia espressamente indicato se siano, o no, soggette a collazione."

⁶⁸ In compenso però l'art. 9, innovando rispetto alla precedente disciplina, introduceva nell'attivo ereditario altri beni: "Si considerano compresi nell'attivo ereditario i beni e i diritti soggetti ad imposta che siano stati trasferiti a terzi a titolo oneroso negli ultimi sei mesi di vita del defunto."

Il riferimento ai terzi può trarre in inganno, per cui, la circolare precisava il senso della disposizione:

"Un criterio decisamente innovatore adottato dalle nuove disposizioni è stato quello di considerare facenti parte dell'attivo ereditario i trasferimenti a titolo oneroso di beni e diritti, sottoponibili ad imposta di successione, effettuati dal de cuius a favore di terzi negli ultimi sei mesi di vita (art. 9). In merito alla espressione usata di "terzi", occorre interpretarla come rivelatrice di una pluralità di contenuto e di significato e perciò comprensiva anche degli eredi."

⁶⁹ Ris. n. 321085 del 29 novembre 1974 Dir. TT. AA. D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 - Coacervo precedenti donazioni - Artt. 7, 55 e Tar.), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637

tendente - sembra - da escludere il coacervo delle precedenti e distinte donazioni fatte dal donante allo stesso donatario. In quest'ultimo caso, infatti, il coacervo deriva dall'art. 7, ultimo c., del citato D.P.R. 637/1972, richiamato dall'art. 55 dello stesso decreto, e non può, del resto, non essere applicato nei confronti del donatario che riceve in tempi diversi il patrimonio del donante.”.

Il coacervo quindi è possibile, solo ed esclusivamente, in due casi. Cioè quando le donazioni vengono effettuate mediante lo stesso atto a più donatari, ai fini dell'imposta di donazione occorre applicare il disposto dell'art. 55. Nel caso invece di più donazioni, ma con lo stesso donatario, la norma da applicare è l'art. 7, per cui, dovendosi riportare in ogni atto tutte le donazioni precedenti, è perfettamente operabile il coacervo.

In una successiva Risoluzione⁷⁰, il Ministero sembrerebbe aprire alla possibilità di applicare il cumulo anche alle donazioni effettuate mediante atti distinti, e verso donatari diversi, in ragione della ratio dell'art. 55:

“...Ed invero, devesi innanzitutto rilevare che nel caso di specie non vi è dubbio che appare corretto far luogo al coacervo delle quattro donazioni, in quanto, in forza dell'art. 55 del D.P.R. 637/1972 il cumulo di più donazioni, indipendentemente dalla relazione di parentela intercorrente fra il donante e i singoli donatari, è legittimato dal fatto che esse derivano dallo stesso atto e non può essere rinviato - come sembra sostenere il notaio ricorrente - all'epoca dell'apertura della successione del donante.

In tale ipotesi, del resto, la tassazione globale appare anche giustificata dal fatto che è possibile l'immediata ripartizione proporzionale dell'imposta applicata sul valore globale fra gli aventi causa.

⁷⁰ Risoluzione 25 settembre 1978, prot. n. 2712051.

Ma, a parere della Scrivente, la tassazione con la aliquota sul valore globale netto opera anche per i donatari che ricevono in tempi diversi il patrimonio del donante. Ed infatti il criterio di tassazione previsto dall'art. 55 del D.P.R. 637/1972 potrebbe trovare applicazione con l'attuazione dell'anagrafe tributaria nella parte in cui consente la ricostruzione del patrimonio complessivo del donante oggetto, nel tempo, di vari atti di donazione a diversi donatari.”.

Il coacervo così limitato ha il difetto di colpire immediatamente le donazioni cumulabili, rinviando all'apertura della successione il momento in cui si cumuleranno tutte le altre donazioni. Questa disparità di trattamento può essere giustificabile in base alla lettera del decreto, ma risulta arbitraria. In questo contesto, quindi va letto l'auspicio di poter cumulare tutte le donazioni, senza avere riguardo né al donatario, né all'atto. Ma correttamente, è la stessa risoluzione che mette in evidenza la necessità di un'anagrafe tributaria, che possa efficacemente coordinare i diversi uffici del registro. Stante la regola dell'art. 35, e i limiti della tecnologia dell'epoca, la ricognizione, da parte degli uffici, delle donazioni precedenti non era certamente agevole. E ad approfittarne erano molti contribuenti che mediante più atti di donazione in uffici diversi, cercavano di eludere la progressività dell'imposta⁷¹.

La giurisprudenza, dal canto suo, ha avuto difficoltà ad interpretare correttamente i limiti del coacervo. Una possibile interpretazione dell'art. 55 infatti, potrebbe escludere la possibilità di rendere immediatamente operabile il coacervo tra atti

⁷¹ Nel caso affrontato dalla Nota del 1985, vi erano due distinti atti a due diversi donatari:

“...dal combinato disposto delle due norme, ne discende che, per procedere al coacervo delle donazioni, è necessario che queste:

- a) Derivino da uno stesso atto, se sono disposte dallo stesso donante a favore di donatari diversi, oppure
- b) Siano disposte a favore dello stesso donatario, anche se con atti diversi.”.

A ben vedere, la posizione dell'amministrazione non è mai veramente mutata. La normativa di riferimento è un combinato disposto che prevede complessivamente solo queste due ipotesi. Qualora si volesse operare un diverso tipo di cumulo, allora occorrerebbe una norma che lo preveda specificamente.

distinti, lasciando quindi solo l'ipotesi di un atto unico verso molteplici donatari⁷². Questa interpretazione non trascura il rinvio espresso nell'art. 55 all'art. 7, ma postula l'incompatibilità tra l'imposta sulle donazioni, e la disciplina sulle successioni. Il coacervo quindi sarebbe un'operazione da effettuarsi esclusivamente dopo l'apertura della successione, in quanto per le donazioni c'era già lo specifico coacervo dell'art. 55. Ma questo indirizzo non era pacificamente condiviso⁷³. Solo nel 1987⁷⁴ la Commissione Centrale si espresse nel senso di confermare l'interpretazione dell'amministrazione:

“È l'art. 7 che impone il cumulo del valore complessivo di tutte le donazioni ricevute dall'interessato in epoca precedente a quella fatta dallo stesso donante al medesimo donatario. Ma si tratta di regola ben diversa da quella dell'art. 55 sopra enunciata: dal punto di vista soggettivo perché questo cumulo presuppone identità di soggetti nei vari atti presi in esame; dal punto di vista oggettivo perché è svincolato dalla condizione dell'unicità dell'atto che invece caratterizza l'ipotesi dell'art. 55. Che entrambe le disposizioni siano espresse in funzione della determinazione del valore al quale l'aliquota dell'imposta va applicata nulla toglie al carattere autonomo delle due disposizioni; né tale carattere risulta contraddetto dalla circostanza – di pure tecnica normativa - dell'enunciazione diretta, dell'una, e per richiamo, dell'altra, nel giro di uno stesso articolo. La ben definita separazione tra le due regole importa allora la conseguenza che non può essere negata l'applicazione concorrente delle due diverse disposizioni - naturalmente nei limiti

⁷² In linea con questa prima interpretazione: Comm. trib. reg. Treviso sez. II 20 novembre 1981 n. 1022; Comm. trib. prov-distr. Treviso 18 dicembre 1984 n. 3218; Comm. trib. prov-distr. Padova sez. I 13 settembre 1985 n. 65; Comm. trib. centr. sez. IV 15 febbraio 1993 n. 995.

⁷³ Nel senso di ammettere anche la possibilità di un coacervo tra atti distinti: Comm. trib. prov-distr. Venezia sez. X 01 febbraio 1985 n. 24; Comm. trib. prov-distr. Treviso sez. VIII 08 giugno 1985 n. 871; Comm. trib. centr. sez. un. 07 ottobre 1987 n. 6898; Comm. trib. centr. sez. XXIV 07 luglio 1989 n. 4748; Cassazione civile sez. I 05 novembre 1991 n. 11789; Cassazione civile sez. I 28 aprile 1992 n. 5054; Comm. trib. centr. sez. II 06 luglio 1992 n. 4288; Comm. trib. centr. sez. IV 15 febbraio 1993 n. 995. Più recentemente, le sentenze Cassazione civile sez. trib. 23 maggio 2001 n. 7018; Comm. trib. reg. Bari sez. XV 17 dicembre 2004 n. 53.

⁷⁴ Decisione n. 6898 del 7 ottobre 1987 della Commissione Tributaria Centrale, Sez. Unite.

derivanti dall'ampiezza dei rispettivi precetti - nessuna ragione valida essendo ravvisabile, né letteralmente, né dal punto di vista logico, perché l'applicazione dell'una importi l'inapplicabilità dell'altra o, addirittura, per ricostruire il sistema del cumulo unitariamente onde sottoporre alla limitazione dell'unicità dell'atto in ogni caso.”.

Questo era l'argomento centrale. Non vi era alcuna ragione per non applicare congiuntamente sia l'art. 55 che l'art. 7. Al contrario, era necessario per la corretta applicazione delle aliquote progressive all'imposta globale sulle donazioni. Se la base imponibile fosse ricostruita avendo a riferimento esclusivamente i beni e i valori indicati dal singolo atto, non avrebbe nessun senso applicare delle aliquote progressive. E non è possibile qualificare il coacervo ex art. 7 come un istituto tipico delle vicende successorie. Pur ammettendo che il coacervo sia avvicicabile alla collazione, questo non comporta che esso non abbia una sua autonomia. Se poi si considerano le differenze strutturali tra coacervo e collazione, non può che risultare logico, da una parte, che la disciplina civile non può avere alcun influenza sull'interpretazione delle norme in esame, e dall'altra, che le due imposte, quella di successione e quella sulle donazioni, siano comunque da considerarsi autonome.

Par. 8 Le novità del testo unico del 1990 (d. lgs. 32 ottobre 1990, n. 346).

Il d. lgs. 346 del 1990 non ha riformato radicalmente l'imposta, ma piuttosto ha ricodificato la materia, senza introdurre mutamenti alla struttura fondamentale del tributo⁷⁵. Si trattava di correggere le imprecisioni lessicali e le lacune, che avevano

⁷⁵ Alcune novità tuttavia sono meritevoli di menzione. L'art. 1 segue pedissequamente la disciplina previgente nel descrivere l'oggetto dell'imposta. Ma il legislatore ha scelto di specificare al comma 2 che:

“Si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.”.

determinato una serie di punti controversi. Tra queste imprecisioni, forse quella più importante era relativa al coacervo, rispetto al quale il legislatore ha voluto mettere porre fine alle difficoltà interpretative derivanti dal cumulo soggettivo.

Il coacervo viene disciplinato dall'art. 8, comma 4, del testo unico, e la nuova disciplina tiene in considerazione le difficoltà del vecchio art. 7, rendendo più equa la cumulabilità delle donazioni pregresse:

“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

Il senso letterale della disposizione non lascia molto spazio all'interpretazione. In continuità colle riforme dell'epoca, e anche in sintonia con le correnti riformatrici in tutto l'occidente, il legislatore italiano, sceglie di allargare la base imponibile, per rendere più equa l'imposta nel suo complesso. Le fattispecie del comma 2 tuttavia, mettono in evidenza il problema dell'individuazione, da una parte, del momento dell'imposizione, e dall'altra, di chi siano i soggetti dell'imposizione, relativamente alle specifiche fattispecie previste dalla norma.

Sulla costituzione di diritti reali di godimento, può sorgere il dubbio se il diritto debba essere già sorto al momento dell'apertura della successione, o se occorre verificare che il testatore abbia voluto costituire mediante il testamento tale diritto, e che quindi esso non si trovi già nell'asse relitto. Ovviamente si tratta di costituire un usufrutto, un uso, o un'abitazione, su dei beni che già si trovano nella disponibilità del de cuius, ma, aldilà dell'ambiguità della disposizione, il senso della norma non ci consente di distinguere tra le due ipotesi. Allo stesso modo per le costituzioni di rendite o pensioni, e in modo non uguale, ma simile per la rinuncia. Per quest'ultima occorre precisare che la norma non si riferisce alla eventuale rinuncia dell'erede all'eredità, ma ad un atto il cui autore rimane il de cuius stesso. Coerentemente colla disciplina civilistica, d'altronde, la rinuncia a diritti mediante testamento non è certo inficiata dalla rinuncia all'eredità. Il legislatore ha quindi inteso descrivere quei trasferimenti che si realizzano mediante la rinuncia a diritti reali o di credito, dimostrando la centralità per questa materia del tema delle donazioni indirette. E ha inoltre reso irrilevante il momento, e l'atto, con cui il trasferimento si verifica. Sia esso un atto inter vivos, sia esso il testamento, è il trasferimento ciò che conta ai fini di individuare l'oggetto dell'imposta.

Il resto dell'art. 1 riproduce le disposizioni previgenti riproponendo la formula “per donazione o altra liberalità tra vivi”, e conferma l'inclusione nell'attivo delle donazioni presunte ai sensi dell'art. 25 del decreto 637 del 1972. Continuano ad essere escluse le liberalità ex artt. 742 e 783 c. c., nonché quelle ex art. 770 c. c., ovvero le donazioni remuneratorie.

Una novità in materia di territorialità dell'imposta è contenuta nell'art. 2, il quale predispose l'assoggettamento a imposizione, per i non residenti, delle azioni, o quote di partecipazione in società, o anche in enti diversi dalle società, che nel territorio dello Stato abbiano la sede legale, o la sede amministrativa, o l'oggetto principale dell'attività.

dell'apertura della successione, riferito alla piena proprietà anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento.”

La circolare ministeriale n. 17/350134 del 15 marzo 1991⁷⁶, al riguardo, sottolinea quanto innovativa sia la nuova normativa. Il principio dell’attualizzazione del valore dei beni e dei diritti oggetto delle donazioni pregresse viene riconosciuto in relazione a tutte le categorie di beni, incluse le liberalità in denaro. Addirittura le donazioni con riserva di usufrutto vengono considerate come se avessero ad oggetto la piena proprietà. L’intento era evidentemente quello di applicare la rivalutazione senza discriminare tra situazioni simili. Eppure in termini di equità, questa accelerazione finisce coll’esacerbare quei profili di legittimità costituzionale che avevano impegnato, nel 1989⁷⁷, la Corte costituzionale, in relazione al vecchio art. 7.

La dichiarazione di successione è disciplinata dagli artt. 28 e segg. del decreto, mentre l’art. 27 descrive le fasi del procedimento e stabilisce i termini di scadenza dell’azione della finanza. In particolare, mentre l’art. 28 contiene l’elenco dei soggetti tenuti a presentare la dichiarazione, l’art. 29 disciplina il contenuto della dichiarazione stessa. Rispetto alla disciplina previgente, non è stata riprodotta la norma contenuta nel comma 2 dell’art. 36 del decreto 637/72, in base alla quale si prevedeva l’obbligo di presentare la dichiarazione anche se il defunto era nullatenente, qualora questi avesse posto in essere donazioni, sia pure presunte, a favore degli eredi, ovvero avesse effettuato trasferimenti a titolo oneroso negli

⁷⁶ “Una decisa innovazione formale viene introdotta dalla disposizione indicata al comma 4 dell’art. 8 che, nel riorganizzare l’istituto del cumulo delle precedenti donazioni, stabilisce che il valore globale netto dell’asse ereditario deve essere maggiorato, allo scopo di individuare la relativa aliquota progressiva applicabile, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le pregresse donazioni fatte dal de cuius agli eredi, estendendo l’attualizzazione del valore delle precedenti donazioni anche a quelle fatte in denaro con l’ulteriore precisazione che il valore delle donazioni poste in essere con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento deve intendersi rappresentato dal valore attuale della piena proprietà.”

L’attualizzazione in questo modo si applica su tutte le donazioni pregresse, senza distinguere in base all’oggetto delle donazioni stesse.

⁷⁷ Sentenza 537/1989, Corte cost.

ultimi sei mesi. Nel decreto 346/90 rimane ovviamente l'obbligo di dichiarare tutte le donazioni pregresse:

“art. 29 – Contenuto della dichiarazione

Dalla dichiarazione della successione devono risultare:

...f) gli estremi delle donazioni fatte dal defunto agli eredi o legatari, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, con l'indicazione dei relativi valori alla data di apertura della successione...”.

Coerentemente con l'art. 8, gli obblighi previsti dall'art. 29 sono funzionali a ricostruire i valori attualizzati delle donazioni pregresse. Tuttavia, per la maggior parte delle donazioni è sufficiente un richiamo per relationem all'atto di donazione, e per gli immobili in particolare è disponibile la cosiddetta “valutazione automatica” disciplinata dal testo unico sull'imposta di registro.

Per le donazioni il decreto 346/90 ha riservato gli artt. da 55 a 60, rinforzando le scarse disposizioni contenute nel vecchio decreto. Vengono precisati l'ambito di applicazione⁷⁸ (in considerazione anche delle previsioni degli artt. 1 e 3) e la determinazione della base imponibile⁷⁹.

⁷⁸ In particolare, all'art. 55, il comma 2 risolve la contraddizione di alcuni atti soggetti all'imposta di registro, come quelli a favore dello Stato e degli enti pubblici territoriali. Pertanto questi atti vengono registrati gratuitamente, a prescindere ovviamente dalle donazioni che sono già fuori dal campo di applicazione dell'imposta:

“Gli atti che hanno per oggetto trasferimenti di cui all'art. 3 sono registrati gratuitamente, salvo il disposto del comma 3 dello stesso articolo.”.

⁷⁹ La nuova disciplina della determinazione dell'imposta è contenuta nell'art. 56. Si tratta di una disposizione che ripercorreva i tratti dell'art. 55 del vecchio decreto 637, confermando lo schema specifico del coacervo delle donazioni effettuate mediante un unico atto, nei confronti di più donatari:

“L'imposta è determinata mediante l'applicazione delle aliquote indicate nella colonna a) della tariffa al valore globale dei beni e dei diritti oggetto della donazione, al netto degli oneri da cui è gravato il donatario diversi da quelli indicati nell'art. 58, comma 1. Se la donazione è fatta congiuntamente a favore di soggetti diversi l'imposta è determinata in base al valore globale netto di tutti i beni e diritti donati ed è ripartita tra i donatari in proporzione al valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno di essi.

Se il donatario non è coniuge né parente in linea retta del donante l'imposta è aumentata dell'importo risultante dall'applicazione delle aliquote indicate nelle colonne b) della tariffa al valore globale netto di cui al comma 1 ovvero, nell'ipotesi di cui al comma 2, al valore della quota spettante o dei beni e diritti attribuiti al donatario stesso, diminuito degli oneri a suo carico.”.

L'art. 57, superando i problemi della vecchia disciplina, introduce una disposizione specifica sul coacervo generale delle donazioni pregresse. Di conseguenza non ci sono più dubbi sulla possibilità, esclusa dalla prima giurisprudenza degli anni settanta, di cumulare le donazioni effettuate con atti distinti, tra lo stesso donante e lo stesso donatario. La struttura del primo comma, prevedendo due diverse ipotesi di coacervo, si coordina col disposto dell'art. 56, per cui, da una parte è previsto il cumulo delle donazioni precedenti tra donante e donatario, e dall'altra, nel caso di più donatari, il cumulo va fatto solo dopo aver già identificato il valore delle singole quote. A ciascuna di queste quote si aggiunge il valore delle donazioni pregresse, ma ai soli fini dell'individuazione dell'aliquota:

“Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 56, 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 artt. 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 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 diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le donazioni di pari data.”.

L'art. 56, al comma 4, disciplina, mediante rinvio alla sezione II e alla sezione III, la disciplina del valore dei beni e diritti donati. Il comma 5 invece, contiene una disposizione nuova, con la quale si coordinano, attraverso le detrazioni, l'imposta sulle donazioni, con l'IVA risultante dalla parcella notarile, e ovviamente l'INVIM.

Relativamente all'art. 57, c. 2, la circolare ministeriale n. 17/350134 del 15 marzo 1991 sottolinea come c'è una sostanziale continuità rispetto alla disciplina previgente:

“Nel comma 2, infine, viene reintrodotta l'obbligo, già previsto nelle leggi ante-riforma, di indicare negli atti di donazione e negli atti presunti tali, ai sensi dell'art. 26 del d. p. r. 26 aprile 1986, n. 131, gli estremi di atti di donazione posti in essere tra i medesimi soggetti.”.

Tuttavia, l'innovazione aveva una portata più ampia. Non solo l'obbligo formale di riportare nell'atto tutte le donazioni precedenti, non è più previsto mediante rinvio alla legge sul registro. Ma, proprio perché ha una sua autonomia, si deve leggere considerando la disposizione speculare, all'art. 29, comma 1, lett. f), che, pur prevedendo l'obbligo, nella dichiarazione di successione, di indicare tutte le donazioni precedenti, non specifica più, come invece faceva il vecchio decreto 637, l'obbligo di indicare tutte le donazioni pregresse anche nel caso di successione del nullatenente. Quindi, sembra che il legislatore abbia voluto limitare, con precisione, l'utilità del coacervo ai soli fini del calcolo delle aliquote, non lasciando alcuno spazio all'ipotesi di calcolare anche la base imponibile aggiungendo le donazioni pregresse all'asse ereditario.

Se l'introduzione del testo unico non aveva innovato la struttura fondamentale dell'imposta, in linea di massima, molte delle intrinseche criticità dell'imposta emersero anche per merito della giurisprudenza negli anni tra il 1990 e il 2000. Numerose sono le sentenze che hanno censurato la pratica degli uffici di applicare le aliquote al coacervo, invece del solo asse relitto⁸⁰. In particolare la Cassazione gettò le basi per una ricostruzione sistematica della progressività dell'imposta, per

⁸⁰ In particolare, Comm. trib. centr. sez. XIV 10 luglio 1992 n. 4441; Comm. trib. centr. sez. III 03 gennaio 1994 n. 49. Storica fu la sentenza Cassazione civile sez. I 04 settembre 1997 n. 8489.

la quale esisteva un legame inscindibile tra le aliquote e il coacervo. Non potendosi infatti cumulare il donatum ai fini della determinazione della base imponibile, la previsione di aliquote progressive imponeva di cumulare anche le donazioni pregresse. Al contrario del cumulo soggettivo previsto dalla vecchia disciplina, il solo cumulo oggettivo poteva essere giustificato solo con la progressività delle aliquote. Il cumulo soggettivo infatti poteva essere ricollegato alla diversa base imponibile tra imposta sull'asse globale e imposta sulle singole quote, ma il coacervo previsto dagli artt. 8 e 57 del d. lgs. 346/90 serviva unicamente a individuare l'aliquota applicabile alla base imponibile.

Occorre poi considerare i metodi prescritti dalle istruzioni ministeriali, le quali imponevano un metodo di calcolo diverso rispetto a quanto previsto dal decreto 637/72 e conseguentemente dal testo unico 346/90. Gli uffici infatti, calcolavano prima l'imposta sul coacervo di donatum e relictum, per poi detrarre l'imposta che sarebbe stata dovuta in relazione alle singole donazioni pregresse. Il metodo semplificato era anche coerente con il principio dell'attualizzazione delle donazioni anteriori, per cui i valori rilevanti erano quelli riscontrati all'apertura della successione. Tuttavia il risultato pratico non era identico, dal momento che non tutte le donazioni pregresse rientravano nel campo di applicazione del nuovo testo unico. Si effettuava quindi un coacervo con funzione recuperatoria, e quindi una "ritassazione" delle donazioni, applicando le aliquote nuove anche ai trasferimenti meno recenti. Perdipiù si sovrapponevano anche i problemi intrinseci dell'attualizzazione delle donazioni pregresse, per cui il donatario veniva colpito anche sugli incrementi di valore che sono intervenuti dopo la donazione, e il momento dell'imposizione risultava arbitrariamente fissato nella donazione successiva, o nella successione. Questo metteva in evidenza le disparità di trattamento, e quindi una violazione del principio di capacità contributiva. La norma invece, sia nella sua formulazione originaria all'art. 7, comma 4, del decreto

637/72, sia nella sua trasposizione nel testo unico all'art. 8, c. 4 del d. lgs. 346/90, delimita espressamente l'operatività del coacervo "ai soli fini dell'applicazione delle aliquote", riproducendo la stessa formula dell'art. 556 del codice civile (in materia di quota disponibile), il quale pacificamente opera nel senso di realizzare una "riunione fittizia". Questo non può essere ignorato quando si tratta di valutare l'applicabilità delle aliquote al coacervo, invece del solo asse relitto. L'argomento letterale, non solo nel decreto 637/72 e nel testo unico 346/90, ma anche nella legge delega del 1971, rende censurabile l'utilizzo del coacervo ai fini della base imponibile in stretti termini di violazione di legge. Né esistono argomenti sistematici che possano legittimare questa pratica, neanche in termini di ricostruzione storica della volontà del legislatore. Anche nelle discipline contenute della legge 3270 del 1923, e nel decreto 90 del 1945, infatti, è sempre stata esclusa la possibilità di semplificare il metodo di calcolo dell'imposta, dovendosi infatti considerare la distanza temporale tra le donazioni e la successione, nonché tra le donazioni stesse. Si potrebbe aggiungere alla disamina fatta dalla Cassazione all'epoca, che persino la legge del 1902 seguiva lo stesso schema, e a nulla vale il riferimento alla detrazione per le "imposte che si sarebbero dovute pagare". Sia la legge 25/1902, sia la legge 3270 del 1923, sia il decreto 637/72, infatti, prevedevano dei meccanismi premiali per la determinazione del valore delle donazioni precedenti, proprio per non pregiudicare la posizione dei donatari che erano stati soggetti ad aliquote diverse, con regimi diversi, e per i quali comunque era già trascorso un lasso di tempo considerevole.

In questo contesto, con la sentenza 8489 del 1997, la Corte di Cassazione segna uno spartiacque con la giurisprudenza precedente, in quanto il tema della attualizzazione delle donazioni pregresse, al netto della giurisprudenza costituzionale in materia, diventò un elemento sensibile per la ricostruzione del sistema delle aliquote progressive e del coacervo da applicarsi al fine di realizzare

le stesse. Non si dubitava quindi della natura “reale” del presupposto dell’imposta, ma ci si limitava a tracciare le linee di un’evoluzione storica dell’istituto del coacervo, partendo dalla legge 3270 del 1923, passando per il decreto 637/72, e arrivando agli artt. 8 e 57 del testo unico 346/90. La sentenza mette a confronto i due sistemi di calcolo, evidenziando come non siano affatto equivalenti. Se le istruzioni ministeriali, inclusa l’ultima, la 17/350134 del 1991, avevano in realtà seguito il dettato della legge, la prassi degli uffici aveva adottato il sistema semplificato. Una possibile giustificazione per questa scelta consisteva nella necessità di compensare, per quanto possibile, gli effetti distorsivi del meccanismo dell’attualizzazione. Se le donazioni pregresse rientravano nella base imponibile, era possibile modulare la successiva detrazione dall’imposta dovuta, in ragione delle aliquote applicabili al momento della donazione stessa. Se invece il cumulo si applicasse solo ai fini della determinazione dell’aliquota applicabile, non si potrebbe distinguere tra le diverse donazioni, rientrando tutte indistintamente nel coacervo. Ma la Cassazione si vide costretta a censurare questa operazione, che risultò essere palesemente in violazione della legge. Già all’epoca dell’imposta con aliquote progressive, era quindi chiaro che il cumulo costituiva esclusivamente una riunione fittizia, in chiave antielusiva rispetto alle aliquote progressive.

Par. 9 La legge 21 novembre 2000, n. 342 e la legge 18 ottobre 2001, n. 383.

Il testo unico 346/1990 era riuscito a risistemare la materia, garantendo intelligibilità alle disposizioni e una certa coerenza globale. Le riforme del 2000 e 2001 invece, operando in maniera puntuale sulla normativa, hanno rotto quegli equilibri interni, ed ancora oggi è lasciato alla giurisprudenza il compito di

ricostruire dei principi generali, nell'attesa che il legislatore si impegni in una riforma globale della materia.

La legge 342/2000 (il cosiddetto "collegato alla finanziaria") è un contenitore nel quale sono stati inseriti contenuti del tutto disomogenei. Non è neanche pensabile ricostruire dei principi o criteri direttivi che possano aiutare a chiarire la portata delle singole disposizioni. Quelle principali, relative all'imposta sulle successioni e donazioni, sono contenute nell'art. 69, il quale al comma 1 apporta una serie di puntuali modificazioni al testo unico.

La base imponibile non viene ridefinita rispetto alle donazioni indirette⁸¹, ma viene inserita una forma di agevolazione per alcuni tipi di liberalità indirette, che il legislatore definisce liberalità collegate. Lo scopo dell'agevolazione è quello di far emergere gli atti che dovrebbero essere soggetti ad imposta, a vario titolo. Tanto che la stessa ratio la si riscontra nell'art. 69, comma 3, che estende l'agevolazione c.d. "prima casa" anche agli immobili trasferiti a titolo gratuito mortis causa o inter vivos, sia pure con riferimento alle sole imposte ipotecarie e catastali. I presupposti della esenzione sono:

- 1) È posta in essere una donazione o altra liberalità, diretta o indiretta, soggetta all'imposta sulle donazioni;
- 2) La liberalità è collegata a un altro atto che ha come effetto diretto e immediato il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari o il trasferimento di aziende;

⁸¹ Analogamente ad altre disposizioni che raccordano l'imposta in questione con l'INVIM e la relativa imposta sostitutiva, all'art. 1 viene introdotto il comma 4-bis, contenente un principio di alternatività tra imposta sulle successioni e donazioni, e l'imposta di registro o l'IVA:

"4-bis. Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto."

3) Tale atto dev'essere assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale oppure all'IVA.⁸²

Al contrario dell'art. 1 del testo unico 346/90, nella sua formulazione originale, che si riferiva genericamente alle "altre liberalità tra vivi", e in modo anche troppo analitico alle rinunzie a diritti reali o di credito, il nuovo comma 4-bis ha il pregio di introdurre esplicitamente la categoria delle liberalità indirette, esentando le liberalità collegate, le quali vanno considerate come una sottocategoria. Se il legislatore però riconosce le liberalità collegate, allora è possibile che il comma 4-bis riconosca implicitamente una specifica teoria sulle liberalità indirette, cioè la teoria del negozio indiretto. Non c'è infatti alcun riferimento esplicito alla causa donandi, e il criterio per la determinazione di una liberalità collegata è di natura eminentemente formale, come appunto il collegamento negoziale, fatto palese dall'atto.

La circolare ministeriale 207/E del 16 novembre 2000, nel fornire istruzioni sull'art. 69, mette in evidenza la portata innovativa delle nuove disposizioni in materia di base imponibile e determinazione dell'imposta⁸³. Il nuovo art. 7 disciplinava sia le aliquote per le successioni, sia le franchigie, che il coacervo. È

⁸² Giovanni Santarcangelo – Tassazione delle successioni e donazioni (UTET – 2017).

⁸³ L'art. 7 del d. lgs. 346/90 infatti viene abrogato ai commi 1 e 2, e vengono introdotti i nuovi commi da 1 a 2-quater:

"1. L'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote sul valore complessivo dei beni:

- a) Quattro per cento, nei confronti del coniuge o dei parenti in linea retta;
- b) Sei per cento, nei confronti degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado;
- c) Otto per cento, nei confronti degli altri soggetti.

2. L'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera i 350 milioni di lire.

2-bis. Quando il beneficiario è un discendente in linea retta minore di età, anche chiamato per rappresentazione, o una persona con handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992 n. 104, come modificata dalla legge 21 maggio 1998, n. 162, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di un miliardo di lire.

2-ter. Con cadenza quadriennale, con decreto del Ministero delle finanze, si procede all'aggiornamento degli importi esenti dall'imposta ai sensi dei commi 2 e 2-bis, tenendo conto dell'indice del costo della vita.

2-quater. Le disposizioni di cui al comma 2 e 2-bis non si applicano qualora il beneficiario si sia avvalso delle previsioni dell'art. 56, commi 2 e 3, nei limiti del valore di cui abbia usufruito."

da notare che non c'erano più riferimenti al valore dell'asse globale ereditario, come invece continuavano ad esserci nell'art. 8, d. lgs 346/90.

La struttura dell'imposta non era più la stessa. Non si trattava solo di un diverso sistema di aliquote, per cui dalla progressività si passava alle aliquote proporzionali, differenziate solo per grado di parentela, ma veniva ridotto ad unità il tributo successorio, non essendoci più alcuna imposizione sull'asse ereditario in quanto tale. Anche la circolare ministeriale, interpretando la disposizione ai fini delle donazioni, spiega che il nuovo sistema di aliquote comporta un coacervo delle donazioni pregresse, ma solo ai fini della determinazione della franchigia. A ben vedere tuttavia, occorre contestualmente considerare le modifiche all'art. 56, per cui le donazioni non sono soggette alle stesse aliquote delle successioni. A parità di base imponibile infatti, conveniva trasferire il patrimonio attraverso le donazioni, essendo le aliquote applicabili inferiori di un punto percentuale rispetto a quelle previste dall'art. 7 per le successioni.

Un'altra novità rilevante è l'abolizione di alcune presunzioni. L'art. 10, d. lgs. 346/90 infatti conteneva una presunzione di liberalità, in merito alle alienazioni intervenute nei 6 mesi prima della morte dell'autore della successione. L'amministrazione e la maggior parte della dottrina ritenevano che tale presunzione fosse di tipo assoluto, non essendo prevista la facoltà in dichiarazione di successione di fornire prova contraria⁸⁴. Anche sui conti correnti bancari e postali, di azioni o anche di altri titoli, l'art. 11, comma 4, imponeva di attribuirli interamente al defunto. Con l'abolizione di questa presunzione, anche per questi beni occorreva verificare la quota di spettanza del defunto. Qualora questo non fosse stato possibile, allora le quote si presumevano uguali. Contestualmente

⁸⁴ Anche la giurisprudenza riconobbe il carattere assoluto della presunzione (Cass. Sez. V, 4.2.2015, n. 1970)

vennero introdotte altre presunzioni di liberalità⁸⁵, nell'art. 26, comma 1, sui trasferimenti di partecipazioni sociali tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta, qualora il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo fossero stati superiori all'importo di 350 milioni di lire. In questo caso però la presunzione era sicuramente di carattere relativo, e la circolare ministeriale ricollegava la scelta del legislatore alla pronuncia della Corte costituzionale⁸⁶, con la quale era stata censurata la norma previgente, laddove non prevedeva la possibilità di fornire prova contraria

Per quanto riguarda le donazioni, oltre alle aliquote separate previste dal nuovo art. 56, l'art. 69, comma 1, lett. p) introduceva l'art. 56-bis⁸⁷ per disciplinare le liberalità indirette. L'accertamento di queste liberalità era disciplinato in modo diverso, quindi mentre di norma si faceva riferimento al contenuto degli atti, per le liberalità indirette occorreva che si verificassero delle ulteriori condizioni. Occorreva una dichiarazione del contribuente, e occorreva che la liberalità da accertare corrispondesse ad un valore minimo equivalente alla franchigia, all'epoca generalizzata, di 350.000.000.

⁸⁵ . Venne mantenuta la presunzione ex art. 9, comma 2, in relazione a "gioielli e mobili per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore, salvo che da inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile non ne risulti l'esistenza per un importo diverso". La circolare ministeriale 207/E/2000, in merito agli interventi sulle presunzioni, sottolinea:

"Si può, pertanto, affermare che ormai cadranno in successione i soli beni o diritti appartenenti effettivamente al de cuius.". Nel senso invece della semplificazione, oltre che della equità, è la modifica degli artt. 15, comma 1, e 16, comma 1, lett. b), per cui nell'asse ereditario non rientra in nessun caso l'avviamento.

⁸⁶ Corte Costituzionale n. 41 del 1999.

⁸⁷ "Art. 56-bis. - (Accertamento delle liberalità indirette).

1. Ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni:

a) Quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;

b) Quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire.

2. Alle liberalità di cui al comma 1 si applica l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di 350 milioni di lire.

3. Le liberalità di cui al comma 1 possono essere registrate volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In tale caso si applica l'imposta con le aliquote indicate all'articolo 56 mentre qualora la registrazione volontaria sia effettuata entro il 31 dicembre 2001, si applica l'aliquota del tre per cento."

L'ambiguità della disposizione stava nel fatto che non si riferisce alla base imponibile, per cui, astrattamente, tutte le liberalità indirette, in quanto "altre liberalità tra vivi" rientravano nel presupposto d'imposta. Ma venne limitato il tipo di accertamento che potesse determinarne l'emersione. Al di fuori di questa interpretazione, sarebbe stato complesso, se non altro, ricostruire il momento in cui la liberalità diventa imponibile. E tuttavia, nel senso opposto depone l'inciso relativo alle liberalità escluse, in quanto l'esclusione sembrerebbe attenersi più all'oggetto dell'imposizione, che alle norme sull'accertamento.

La legge 383 del 2001, all'art. 13⁸⁸, abolisce l'imposta senza indicare analiticamente le disposizioni da espungere dall'ordinamento, e quindi lasciando formalmente in vigore il testo unico, così come modificato dalle leggi successive. Il comma 2 inoltre estese l'ambito di applicazione delle imposte di registro e catastali che non sarebbero state applicabili, rimanendo in vigore comunque le alternative previste dal testo unico. Ne deriva che, almeno per le donazioni, anche nel periodo in cui l'imposta era abolita, alcuni atti erano comunque soggetti ad imposizione secondo la normativa all'epoca vigente. Si riscontra, per contro, nell'art. 14 della legge 383 si salvano le esenzioni e le agevolazioni del testo unico, ma da applicarsi alle imposte di registro e catastali.

Par. 10 Il d. l. 3 ottobre 2006, n. 262.

⁸⁸Art. 13, l. 383/2001:

"1. L'imposta sulle successioni e donazioni è soppressa.

2. I trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera l'importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso."

Il decreto 262/06 conteneva “disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria”, e il capo I era rubricato “Disposizioni in materia di accertamento, riscossione e contrasto dell'evasione ed elusione fiscale, nonché di potenziamento dell'Amministrazione economico-finanziaria”. In questo contesto, la reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, disposta dall'art. 2, commi dal 47 al 55, venne realizzata anche mediante una tecnica di rinvio alle disposizioni del testo unico 346/90, così come risultava dalle modificazioni vigenti alla data successiva all'entrata in vigore della legge 383 del 2001. La scelta del legislatore di fare riferimento ad una data precisa, per la ricognizione della disciplina applicabile, consentì non solo di fare salve le innovazioni contenute nella legge 342/00, ma anche di avere un quadro chiaro della normativa di risulta. Tuttavia, se si considera che la stessa legge 383/01 aveva fatto salva l'applicazione di alcune specifiche disposizioni, e che detta legge non aveva abrogato formalmente il testo unico 346/90, occorre stabilire fino a che punto ci si trovava di fronte a una normativa nuova, e quali norme invece potevano essere applicate senza avere riguardo alla novità dell'imposta. Il decreto 262 del 2006 infatti conteneva una disciplina che non ricalcava affatto la vecchia normativa. Le novità più importanti riguardavano le nuove aliquote e le nuove franchigie, che vengono disciplinate direttamente dai commi 47 e 48 (d. l. 262/06, art. 2), mentre le disposizioni in materia, nel testo unico 346/90, vengono puntualmente abrogate (art. 2, c. 52, d. l. 262/06). Si tratta quindi, di ricostruire la ratio delle singole norme e della disciplina nel suo complesso, soprattutto per determinare la corretta applicazione del coacervo. Le nuove norme offrivano degli elementi importanti per affrontare i diversi problemi relativi alle donazioni pregresse.

L'applicazione del d. l. 262, convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286, rende necessaria anzitutto una considerazione sulla successione di leggi nel tempo. A norma dell'art. 2, comma 53, infatti, per le successioni, il

decreto si applica a quelle aperte a partire dal 3 ottobre 2006, mentre per le donazioni e le altre liberalità tra vivi, la disciplina si applica a partire dal 29 novembre 2006⁸⁹.

L'oggetto dell'imposta⁹⁰ così come descritto dal nuovo art. 1, ricomprende le seguenti categorie di trasferimenti:

- 1) Trasferimento di beni e diritti mediante successione mortis causa⁹¹;
- 2) Donazioni (articolo 769 del codice civile) o altre liberalità tra vivi, escluse le erogazioni liberali effettuate per "...spese di mantenimento e di educazione e quelle sostenute per malattia, (...) quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze" (articolo 742 del codice civile), e le donazioni di modico valore (articolo 783 del codice civile);
- 3) Liberalità indirette "...risultanti da atti soggetti a registrazione...". Rimane immutato infatti il riferimento all'art. 1, comma 1, alle "altre liberalità tra vivi", ma per le liberalità indirette, valgono le limitazioni imposte dall'art. 1, comma 4-bis, tenendo in considerazione anche il procedimento di accertamento previsto dall'art. 56-bis;
- 4) "...costituzione di vincoli di destinazione...": ad esempio, costituzione di trust, costituzione di fondo patrimoniale (art. 167 c. c.), intestazione fiduciaria di beni (trust), nonché, forse, la costituzione, da parte di una società, di un patrimonio destinato ad uno specifico affare (art. 2447-bis c. c.)⁹². Nella categoria dei negozi di destinazione rientrano tutti i negozi

⁸⁹ Più precisamente, le nuove norme hanno effetto per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del d. l. n. 262, nonché per le successioni apertesi dal 3 ottobre 2006.

⁹⁰ Circolare 3/E del 22 gennaio 2008, nonché Santarcangelo, op. cit..

⁹¹ C'è una leggera differenza con l'espressione usata dall'art. 2, comma 47, che non menziona la successione, ma si riferisce più genericamente ai trasferimenti per causa di morte. Il senso quindi è quello di non contraddire l'intenzione del legislatore di ricomprendere anche fattispecie come la costituzione di vincoli traslativi e la costituzione di trust, fatte per testamento. Al netto di questa precisazione tuttavia, possiamo considerare le due espressioni complessivamente equivalenti.

⁹² Relativamente all'ipotesi ex art. 2447-bis c. c., la circolare 3/E del 2008, esclude che le costituzioni di detti patrimoni rientrino tra i trasferimenti oggetto dell'imposta, in quanto non si verifica alcun effetto traslativo.

giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi, purché unitamente all'effetto segregativo, il vincolo implichi anche il trasferimento di beni ad un soggetto diverso dal disponente;

- 5) Trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito. Vale a dire gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni. Si tratta di trasferimenti ai quali non corrisponde una controprestazione, pur non essendo donazioni ex art. 769 e segg. c. c.. Tuttavia è da ritenersi che non rientrino nella categoria gli altri atti a titolo gratuito, diversi dalle donazioni formali e quelle indirette, come il comodato, il deposito gratuito, il mandato gratuito, il mutuo gratuito e il trasporto gratuito;
- 6) "...la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.". Rientrano nella fattispecie le costituzioni di diritti di abitazione, servitù, subusufrutto, superficie, uso, usufrutto, e le costituzioni di rendite o pensioni, nonché le rinunzie a diritto di usufrutto a favore del nudo proprietario, in quanto trasferimento a titolo gratuito con arricchimento.

I commi 48 e 49 (art. 2, d. l. 262/06) disciplinano separatamente le aliquote⁹³ da applicare rispettivamente alle successioni e alle donazioni.

⁹³ In entrambi i casi comunque, le categorie da considerare sono quattro:

- a. Il coniuge e i parenti in linea retta. L'imposta si applica sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;
- b. I fratelli e le sorelle. L'imposta si applica sul valore complessivo netto eccedente per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento;
- c. Gli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;
- d. Altri soggetti: 8 per cento"

Scompare quindi la franchigia generalizzata per tutti, per cui solo per le prime due categorie, sono previste le soglie oltre le quali è possibile applicare l'imposta.

Il comma 50 (art. 2, d. l. 262/06) contiene l'elenco delle disposizioni puntualmente abrogate. Tra di esse, spiccano per importanza i commi da 1 a 2-quater dell'art. 7, per cui non è più previsto il cumulo delle franchigie tra donazioni e successioni. A chiusura, lo stesso comma prevede una clausola di compatibilità tra le nuove disposizioni del decreto e quelle del vecchio testo unico.

Questa clausola sembra avere particolare rilevanza in relazione alla territorialità dell'imposta, in quanto l'art. 2 è rimasto formalmente immutato, ma la disciplina delle donazioni effettuate all'estero (art. 55, comma 1-bis, e art. 56-bis, comma 1), già all'indomani della legge 342/2000, sembrava indicare che per esse fosse previsto un regime specifico basato su un sistema di registrazioni, basato a sua volta sulla residenza del donatario. Con la nuova imposta, in mancanza di una riforma complessiva, c'erano sicuramente margini di incertezza. L'Agenzia delle entrate, con la consulenza giuridica 904-3 del 2015 della Direzione regionale della Lombardia, ha fatto chiarezza nel rapporto tra le diverse disposizioni, per cui, ai fini della territorialità, continua ad essere valido il criterio generale dell'art. 2, per cui le donazioni all'estero rilevano sempre quando il donante è residente in Italia, e limitatamente ai beni che si trovano nello Stato, qualora il donante sia residente all'estero. Le norme contenute nell'art. 55, comma 1-bis, hanno come scopo quello di evitare l'elusione dell'imposta sulle donazioni effettuate all'estero, derivante dal fatto che la registrazione dei relativi atti non era prevista dalla normativa del

Dal punto di vista della successione di leggi nel tempo occorre precisare le differenze tra successioni e donazioni, distinguendo tre intervalli:

1. Tra il 1 gennaio 1973 e il 31 dicembre 2000. Le aliquote progressive erano disciplinate dall'art. 6, comma 1, del d. lgs. 637, e dalle tabelle. Dal 1 gennaio 1991, la determinazione dell'imposta era disciplinata dall'art. 7, commi 1 e 2.
2. Tra il 31 dicembre 2000 e 25 ottobre 2001. L'art. 7, commi da 1 a 2-quater, non conteneva più le aliquote progressive, ma il comma 2-quater rinviava all'art. 56, commi 2 e 3, per cui, in caso di donazioni pregresse, occorreva comunque operare il coacervo, ma limitatamente al calcolo della franchigia.
3. Dal 3 ottobre 2006 a oggi. Trascurando il periodo tra il 25 e il 2 ottobre, in cui era in vigore il decreto 262, senza le modificazioni apportate dalla legge di conversione, la disciplina è stata ripristinata allo stato in cui versava nel 2001, ma sono stati abrogati i commi da 1 a 2-quater. La legge del 2006 quindi si applica alle successioni aperte dal 3 ottobre in poi, e alle donazioni effettuate dal 29 novembre.

registro. Complessivamente quindi, la residenza del donatario non ha rilevanza sulla territorialità dell'imposta.

In relazione alla base imponibile per l'imposta sulle successioni, l'art. 2, comma 47 (d. l. 262/06), recita:

“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, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31.10.1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24.10.2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54.”.

L'inciso “è istituita” ha dato adito a diverse opinioni in dottrina, relativamente al rapporto tra la vecchia imposta e quella nuova. Se un indirizzo insisteva sulla tesi della “reviviscenza” della vecchia imposta sulle successioni e donazioni, un'altra interpretazione invece affermava la necessità di sottolineare la discontinuità rispetto al regime in cui l'imposta era abolita.

In merito alla tesi della “reviviscenza” dell'imposta, la circolare 3/E/2008 dell'Agenzia delle Entrate, sembra dare particolare importanza al secondo comma dell'art. 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, laddove consente l'applicazione delle imposte sugli atti a titolo oneroso su alcune liberalità precedentemente ricomprese nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni⁹⁴. La norma consente una coerente applicazione delle imposte di registro e catastali, e forse di altre imposte, in luogo del particolare regime di alternatività tra registro e successioni. La preoccupazione dell'amministrazione è quella di

⁹⁴ La circolare 3/E/2008, specifica inoltre, che: “Come prevede, infatti, l'articolo 14, comma 1, della legge n. 383 del 2001, “Le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendono riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento di cui all'articolo 13, comma 2”. Essendo il coacervo ricompreso nelle norme sulla determinazione della base imponibile, esso non è mai stata abolito, e quindi non vi sarebbe ragione di escludere le donazioni pregresse.

ricostruire in modo fedele l'insieme dei trasferimenti tra donante e donatario, e tra de cuius ed eredi, senza distinguere tra le donazioni prima del 2006 e quelle intervenute successivamente. Il risultato tuttavia è quello di dare al coacervo un ruolo che non gli spetta.

Il Consiglio Nazionale del Notariato, con lo studio 168/2006/T, mise in evidenza l'abrogazione espressa della norma contenuta nell'art. 7, c. 2-quater del d. lgs. 346/90, la quale prevedeva l'impossibilità di usufruire della franchigia per l'imposta di successione, qualora fosse stata già erosa mediante donazioni in vita. Venuta meno quella specifica disposizione, rimaneva solo l'art. 8, c. 4, d. lgs. 346/90, e tale norma si riferiva espressamente alle aliquote, e pertanto si sarebbe dovuta considerare implicitamente abrogata⁹⁵

Con le sentenze 24940 e 26050 del 2016, la Cassazione esclude che, in relazione alle successioni, si possa ancora operare il coacervo, in quanto l'art. 8, c. 4 del d. lgs. 346/90, è da considerarsi implicitamente abrogato, per incompatibilità con le norme successive. Se da una parte viene chiarito che la riunione fittizia tra donatum e relictum era finalizzata alla determinazione delle aliquote applicabili, le sentenze deducono che il coacervo non ha effetto impositivo. Si verifica quindi una separazione tra le franchigie applicabili alle successioni e le franchigie valide per le donazioni, che potrebbe essere comunque giustificabile, data la natura del coacervo.

Più difficile da giustificare era il trattamento delle donazioni pregresse, considerandole rilevanti in sede di successiva donazione, ma non in sede di successione. Come già rilevato dal Consiglio Nazionale del Notariato, questo

⁹⁵ "La norma del comma 2 quater prevedeva l'inapplicabilità della franchigia nel caso in cui il beneficiario si fosse avvalso delle previsioni dell'art. 56 commi 2 e 3 (cioè nel caso in cui avesse usufruito della franchigia in sede di donazioni o liberalità indirette), nei limiti di valore in cui ne avesse usufruito. Il profilo dell'erosione della franchigia in sede di imposta sulle successioni trovava quindi la sua disciplina esclusivamente nel suddetto comma 2 quater.". Studio 168/2006/T del Consiglio Nazionale del Notariato, (Ugo Friedmann, Simone Ghinassi, Valeria Mastroiacovo, Adriano Pischetola), pag. 12.

poteva determinare una disparità di trattamento. Rispetto a questo tema le sentenze della Cassazione nn. 24940 e 26050, non si erano pronunciate puntualmente, essendo l'abrogazione implicita dell'art. 8, c. 4 del d. lgs. 346/90, assorbente rispetto alla questione delle donazioni pregresse. Nel 2017⁹⁶ invece la Cassazione affronta il tema delle donazioni intervenute tra il 2001 e il 2006, in merito ad un caso di donazioni successive. In questo caso la Corte⁹⁷ decise di distinguere tra il regime delle successioni e quello delle donazioni, dove il coacervo è previsto espressamente dall'art. 57 del d. lgs. 346/90. Al netto però della interpretazione costituzionalmente orientata, l'istituto del coacervo, in relazione alle donazioni, risulta inspiegabilmente ancorato alla finalità di ricostruire l'insieme di trasferimenti tra donante e donatario, e non al superamento delle franchigie, così come espressamente previsto dall'art. 57 del testo unico 346/90.

In quest'ottica, la recente sentenza 12779/2018 della Cassazione, sembra riconoscere che l'art. 8, c. 4 del testo unico, fosse caratterizzato da una specifica ratio antielusiva rispetto alle aliquote, e che l'imposta istituita dal d. l. 262/06 consiste in una nuova imposta. Conseguentemente, la Corte sottolinea che “il recupero, al fine della individuazione della base imponibile, del coacervo delle donazioni pregresse determina un'applicazione distorta dell'imposta di successione.”. Ma si spinge oltre quando sottolinea come il coacervo può avere effetto impositivo, qualora, come nel caso in specie l'applicazione dello stesso determini “un maggior prelievo fiscale all'esito di un'erosione di franchigia indotta da donazioni poste in essere (ottobre 2001/ottobre 2006) allorquando l'imposta di successione non esisteva ("più" ed "ancora").”. Sebbene quindi il caso riguardi la

⁹⁶ Sentenza 11677 del 2017, Corte di Cassazione, Sez. V.

⁹⁷ La Corte ritenne inoltre di interpretare la disposizione anche tenendo in considerazione l'uguaglianza tributaria: “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.”.

sola imposta di successione, e non anche l'imposta sulle donazioni, sembra che la Cassazione sia sempre più sensibile alle ragioni del principio di irretroattività della legge tributaria.

Cap. II L'imposta sulle successioni e donazioni nel sistema fiscale italiano.

Par. 1 Il presupposto dell'imposta e la distinzione tra imposte dirette e indirette.
Imposta sui trasferimenti o imposta sull'arricchimento.

Da sempre la manualistica riporta le ragioni giustificative per l'imposizione di tributi successori, allo scopo di chiarire la portata delle specifiche disposizioni, qualora dal testo della legge non emergano indicazioni chiare. E anche la dottrina e la giurisprudenza occasionalmente si cimentano nel delicato tema del ruolo delle imposte sulle successioni e donazioni, in un sistema che oggi è governato da principi costituzionali.

La dottrina più antica tendeva a ricollegare il fondamento delle imposte previste dalla legge 3270 del 1923 e dal decreto 90 del 1945 alla mera "necessità che ha lo Stato di imporre tributi per procurarsi mezzi economici necessari per la sua esistenza e per l'adempimento dei servizi pubblici che ritornano a beneficio della collettività.⁹⁸" Non sfuggiva già all'epoca come ci fosse una dicotomia insanabile tra le concezioni più stataliste e le dottrine economiche alla base dei principi di capacità contributiva e uguaglianza tributaria. Ma il confronto tra le due concezioni era limitato a considerazioni di scienza delle finanze, e pertanto, allo scopo di individuare il fondamento dei tributi successori, occorreva preventivamente risolvere il tema del rapporto tributario in generale, in cui, in base alla teoria dominante, la capacità contributiva imponeva solo che al contribuente venisse comunque garantito un qualche vantaggio, inteso in senso molto lato, per il quale sarebbe giustificabile una pretesa da parte dello Stato che quel vantaggio lo realizza. Rimaneva poi da qualificare il tributo in termini di tassa o di imposta. Su

⁹⁸ De Bono, op. cit.

questa base poi si sovrapponevano teorie specifiche sui tributi successori, come quella della coeredità dello Stato, che però non avrebbe avuto alcun fondamento positivo, almeno in Italia. Maggiore interesse ovviamente avevano le teorie che ricollegavano l'imposta sulle successioni ai modi di acquisto della proprietà⁹⁹. Non sfuggiva tuttavia, che, con l'avallo dell'art. 42, il risultato ottenuto era coerente anche con un'esigenza pratica, di colpire cioè un soggetto, il defunto, al quale il prelievo fiscale pesa di meno nel momento dell'apertura della successione. L'imposta quindi, oltre ad essere pacificamente ritenuta di natura eminentemente reale, era un'imposta, almeno in parte, indiretta. Cioè relativamente all'imposta sull'asse ereditario, essa colpiva direttamente l'avente causa, ma indirettamente il donante o il de cuius¹⁰⁰. Se si trattasse di una mera sostituzione, non si avrebbero problemi, ma essendo previste aliquote differenziate per grado di parentela, non si riscontra una ratio coerente né con l'imposta sull'arricchimento, né con l'imposta indiretta sul patrimonio del defunto, con una distorsione ingiustificabile dei naturali meccanismi della progressività, e quindi della capacità contributiva.

Sullo sfondo si trova l'analisi della distinzione tra imposte dirette e indirette, per la quale il principio della capacità contributiva aveva un ruolo centrale. Quando la capacità contributiva si desume dalle sue manifestazioni immediate, quali sarebbero il patrimonio, il prodotto, il reddito, si ha l'imposta diretta; quando si desume dalle sue manifestazioni mediate, quali il trasferimento o la dichiarazione di un diritto di proprietà, o il consumo di merci e servizi, presi come indizio dell'esistenza di una ricchezza, l'imposta dovrebbe qualificarsi indiretta. Questo ha un riflesso sul momento dell'accertamento dell'imponibile. Se l'accertamento

⁹⁹ Serrano, op. cit.: "Una teoria più allettante è quella che ricollega l'imposta di successione ai modi di acquisto della proprietà, rimanendo giustificata, quando manchi il lavoro come fonte di produzione della ricchezza. Il fatto che si possa ereditare, acquistare ricchezze, senza lavorare, aveva già impressionato la mente di Stuart Mill, che riconosceva giusta la progressione solo per l'imposta successoria."

¹⁰⁰ Da qui l'argomento che usò Einaudi per qualificare l'imposta sull'asse, come "l'imposta sul morto".

dev'essere effettuato in relazione al momento in cui la capacità contributiva si manifesta, allora l'imposta dev'essere diretta. Diverso il caso in cui la disciplina indichi un momento successivo, per esempio, quando la ricchezza viene consumata, per cui l'indice di ricchezza viene accertato indirettamente. Era su questa base che almeno parte della dottrina considerava l'imposta sulle successioni come un'imposta indiretta, almeno nella parte in cui colpisce il patrimonio del defunto all'apertura della successione, quindi in un momento necessariamente successivo a quello in cui si era manifestata la capacità contributiva.

La dottrina moderna non sembra invece tenere in considerazione la distinzione tra imposte dirette e indirette. Anche dal punto di vista storico infatti, gli autori moderni devono confrontarsi con la progressiva trasformazione dell'imposta di registro, e parallelamente dell'imposta sulle successioni¹⁰¹, in tributi "quasi" diretti¹⁰². Non essendo più commisurati né all'atto in sé, né al contenuto sostanziale dell'atto, cioè il mutamento di una situazione patrimoniale, entrambe le imposte tendono oggi a colpire non il trasferimento in sé, ma l'arricchimento. La mancanza di coordinamento tra le due discipline, del registro e dell'imposta sulle successioni, determinava in origine che il sistema, nel suo complesso, assoggettava gli stessi atti ad una doppia imposizione, sulla quale la dottrina spesso focalizzava le sue critiche¹⁰³. Ma anche dopo gli interventi del 2000, la questione non sembra essere

¹⁰¹ I due tributi sono storicamente collegati da una "comune matrice", come sostiene Andrea Fedele, in "Riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni come esito dell'evoluzione storica del tributo" (in "L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme", Giuffrè, Milano, 2001, pag. 39). Non solo esse rappresentano da sempre l'insieme delle cosiddette "imposte sui trasferimenti", ma l'evoluzione della disciplina dal concorso delle due imposte, all'alternatività, testimonia come ci sia stata una mutazione del concetto stesso di "trasferimento", non più riferito all'atto in sé, ma all'operazione economica sottostante e le relative modificazioni patrimoniali.

¹⁰² Il principio di capacità contributiva, così come ricostruito da Falsitta ("Corso istituzionale di diritto tributario", op. cit., pagg. 68 e segg.), dovrebbe imporre la ricognizione di un indice di capacità economica, effettiva e attuale, rispetto a tutti i presupposti d'imposta, incluse le imposte indirette. Lo scambio, il trasferimento, che è alla base dei tradizionali tributi indiretti, non è sufficiente da solo a giustificare l'imposizione, ma dev'essere colpito in quanto manifestazione di capacità contributiva. La nuova disciplina si muove sicuramente nel senso di rimuovere le presunzioni assolute, ma non si può affermare che si sia trasformata in un tributo diretto vero e proprio.

¹⁰³ Augusto Fantozzi, "Corso di diritto tributario" (UTET, 2005, Torino, ed. I, pag. 512)

pacifica¹⁰⁴. Gli autori¹⁰⁵ che insistono sulla natura sostanzialmente diretta dell'imposta, tendono a minimizzare la circostanza che, non solo le disposizioni attualmente in vigore (ad es. gli artt. 1 e 2 del t. u.), ma tutte le disposizioni previgenti in materia di oggetto dell'imposta, si riferiscono ai "trasferimenti", e persino la parola "arricchimento" risulta essere più il prodotto dell'elaborazione dottrinale, che non un contenuto della disciplina. L'imposta è oggi unanimemente considerata indiretta¹⁰⁶, ma esistono sicuramente elementi di continuità coll'imposizione diretta, e l'argomento più pregnante è dato proprio dall'abolizione dell'imposta sull'asse ereditario, per cui, al netto delle differenziazioni tra le diverse categorie di aventi causa sulla base del rapporto di parentela, il riferimento è unicamente l'arricchimento che viene colpito dal legislatore in quanto, coerentemente con la nozione di reddito entrata, trattasi di arricchimenti "immeritati".

Par. 2 La Costituzione. La rilevanza della riserva di legge ex art. 42, 4° comma.

¹⁰⁴ È il caso di Gianfranco Gaffuri, "Diritto tributario" (parte generale e parte speciale, ed. VIII, CEDAM, Milano, 2016, pag. 543), il quale sembra invece riconoscere una sola possibile matrice comune a tutte le ipotesi di beni tassabili ai sensi della nuova normativa, cioè l'elemento del trasferimento. In relazione alla vecchia disciplina, il Falsitta "Corso istituzionale di diritto tributario" (ed. III, CEDAM, Milano, 2009, pag. 576) sembra distinguere tra l'imposta sulle quote, che ha come oggetto gli arricchimenti, e l'imposta sull'asse che invece è indipendente dalla posizione del singolo avente causa. In Enc. Giur, voce "Successioni VI) l'imposta sulle successioni, si distingue invece tra una impostazione tradizionale nel senso dell'imposizione indiretta, rispetto alla moderna disciplina ispirata invece nel senso di colpire direttamente la manifestazione di ricchezza, non come semplice trasferimento, ma come incremento netto del patrimonio dell'avente causa.

¹⁰⁵ Un efficace raffronto, tra le diverse concezioni del presupposto dell'imposta di successione, viene fatto da Simone Ghinassi, in "Imposta di successione: presupposto di imposta e soggettività passiva alla luce della riforma" (in "L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme", Giuffrè, Milano, 2001, pag. 205). L'Autore critica l'opinione sostenuta, tra gli altri, da Gaffuri (op. cit., pag. 537), che, in relazione alle imposte sui trasferimenti distingue tra il trasferimento, inteso come "occasione" per tassare, e il vero oggetto dell'imposizione che sarebbe il rapporto economico. La critica mette in evidenza come separare il presupposto materiale dell'imposta, cioè l'arricchimento, dalla condizione di imponibilità, cioè l'apertura della successione, avvicinerrebbe impropriamente l'imposta sulle successioni all'area delle imposte sui redditi. Argomenti analoghi, ma in relazione alla posizione del chiamato all'eredità, e in genere all'abolizione dell'imposta globale, sono sostenuti da Ugo Friedmann, "Innovazioni e modificazioni in materia di imposta sulle successioni" (in "L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme, op. cit., pag. 220).

¹⁰⁶ Per tutti, Ignazio Manzoni, Giuseppe Vanz, *Il diritto tributario* (Profili teorici e sistematici, ed. II, Giappichelli, Torino, 2008 pag. 158).

La dottrina¹⁰⁷ ha correttamente individuato nell'art. 42, una solida base costituzionale per i tributi successori in genere:

“La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità.”.

Si può disquisire sulle teorie economiche che stanno alla base di questa previsione, ma basti considerare che non avrebbe senso interpretare restrittivamente il riferimento ai diritti dello Stato. La norma non si riferisce esclusivamente ai casi di successione dello Stato, che comunque sono ricompresi nella successione legittima. In più la riserva di legge si riferisce non in genere alle successioni, ma impone che ci siano dei “limiti” ad essa, e ai diritti dello Stato. Se poi si allarga lo sguardo, e si cerca una ratio comune alle diverse parti dell'art. 42, ci si rende facilmente conto che la Costituzione impone un equilibrio tra la proprietà privata “riconosciuta e garantita” dalla legge, e la celebre “funzione sociale” che essa deve svolgere.

Nel 1975¹⁰⁸, nel 1985¹⁰⁹, e infine nel 1989¹¹⁰, la Corte costituzionale ha avuto modo di confrontarsi con alcuni spinosi profili di criticità della disciplina allora vigente. Inizialmente i dubbi di legittimità costituzionale erano relativi alla compatibilità del sistema previsto dal combinato della legge organica del 1923 e il decreto 90 del 1945, col disposto degli artt. 3 e 53 della sopravvenuta Costituzione. L'imposta sull'asse ereditario globale infatti non si calcolava sugli arricchimenti degli aventi causa, ma sul patrimonio del defunto, sicché il contribuente non veniva colpito sulla base della sua capacità contributiva. A questo si aggiungevano le ovvie disparità di trattamento tra i diversi soggetti colpiti dall'imposizione, essendo

¹⁰⁷ Gaspare Falsitta, “Manuale di diritto tributario” (parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia, ed. XI, CEDAM, 2016, pag. 1009)

¹⁰⁸ Sentenza n. 147 del 6 giugno 1975.

¹⁰⁹ Sentenza n. 68 del 20 marzo 1985.

¹¹⁰ Sentenza n. 547 del 11 dicembre 1989.

possibile, che a quote ereditarie uguali, non corrispondessero imposte uguali. La Corte nel 1975 non ha ritenuto conferenti gli argomenti relativi alla capacità contributiva e all'uguaglianza tributaria, rilevando che l'imposta sull'asse globale non rientra nel novero delle imposte personali, ma di quelle reali, pertanto la base imponibile dev'essere calcolata sulla base del patrimonio del defunto, a nulla rilevando i singoli arricchimenti in capo agli aventi causa. La soluzione può essere considerata sbrigativa, ma ha in realtà una certa coerenza interna, in quanto gli eredi e legatari sono colpiti dall'imposta, in parte sulla base delle rispettive quote, ma occorre considerare anche la capacità contributiva del patrimonio del defunto, come se fosse egli stesso a dover contribuire, al pari degli eredi, col suo patrimonio. Rispetto all'autore della successione tuttavia l'imposta non può che esprimersi nei termini dell'imposta reale, non potendo il defunto essere titolare di un rapporto giuridico. Nel suo complesso quindi, l'unitarietà del tributo rispecchia proprio quell'equilibrio tra le ragioni della proprietà privata e i diritti dello Stato, così come previsto, almeno da un punto di vista sistematico, dall'art. 42.

L'intervento del 1985 si pone in continuità con la pronuncia precedente, ma il ricorso metteva in evidenza altre criticità della normativa. La disciplina dell'art. 66 della legge 3270, e l'art. 12 del decreto 90 del 1945, infatti prevedevano la solidarietà tra gli eredi per il pagamento dell'imposta. Può succedere che, complessivamente gli eredi siano esposti ad un carico fiscale eccedente il trasferimento a causa di morte, dato che oltre alla propria quota, il singolo erede può essere aggredito per la totalità dell'imposta dovuta, comprendente anche le parti dell'imposta a carico degli altri eredi. Per giustificare questa previsione alla luce del principio di capacità contributiva, la Corte si rifà al precedente del 1975, per cui, essendo un imposta reale, la responsabilità dell'erede, come soggetto dell'imposizione, non è ancorata alla propria quota. Ciascun erede quindi è colpito dal tributo nella sua interezza, perché l'imposta colpisce il patrimonio del defunto,

a nulla valendo i criteri di riparto delle quote, come ad esempio la norma che prevede il coacervo.

Nel 1989 invece vengono ad essere esaminate le norme specifiche del coacervo. Si trattava di verificare in che modo le donazioni pregresse, rispetto alle quali la disciplina non fa alcun discrimine qualitativo, potessero costituire, direttamente o indirettamente, un indice di capacità contributiva. In particolare, la Corte sottolinea che si tratta di una riunione fittizia, che non aggiunge le donazioni alla base imponibile, quindi sotto il profilo sostanziale, non vi è alcuna “ritassazione” delle donazioni, e quindi, non vi è alcuna violazione dell’art. 53. Più nello specifico, anche la vecchissima disciplina prevedeva l’attualizzazione dei beni delle donazioni. Va specificato che all’epoca la disciplina, di fatto, non prevedeva l’attualizzazione delle donazioni in denaro, per cui vi era sicuramente una disparità di trattamento, soprattutto rispetto alle donazioni aventi ad oggetto immobili, i quali nel corso del tempo possono rivalutarsi considerevolmente. La Corte giustifica l’attualizzazione con la ratio generale del coacervo, per cui le donazioni effettuate in vita, potrebbero di fatto eludere la progressività dell’imposta. Ma allo stesso tempo, sottolinea che l’attualizzazione non esclude la possibilità di scorporare le addizioni, le migliorie e gli altri incrementi di valore, che non sono imputabili al donante. In sede di successione infatti, l’erede o legatario possono escludere questi valori sulla base degli artt. 748 e 749 c. c.

In relazione quindi a questa giurisprudenza costituzionale, la sentenza della Cassazione 8489 del 1997, sembra essere ancora più innovativa. Al netto delle innovazioni introdotte dal testo unico del 1990, i problemi del coacervo si sono resi certamente più gravi. Ma la giurisprudenza e la dottrina si sono dimostrate sensibili alle criticità derivanti dall’attualizzazione dei beni oggetto delle donazioni

pregresse, innovando la ratio stessa dell'istituto, delimitandola all'esclusivo scopo di realizzare una corretta applicazione della progressività delle aliquote.

Cap. III Il tema del coacervo.

Par. 1 Il ruolo del coacervo all'interno delle imposte sulle successioni e sulle donazioni.

Il coacervo istituito con la legge 25 del 1902, nella sua semplicità, era uno strumento che avrebbe dovuto rendere più equo, e più razionale, il passaggio dalle aliquote proporzionali alle aliquote progressive, non solo per l'imposta di successione, ma anche per l'imposta di registro sulle donazioni. Entrambe facevano riferimento al modello dell'imposta su atti, e il coacervo era chiaramente confinato nell'alveo delle modalità applicative dell'imposta, a nulla rilevando gli arricchimenti o altri fattori esterni all'atto stesso. Già all'epoca era perfettamente possibile, ed oggi lo è a maggior ragione, immaginare un'imposta sulle successioni, in cui le donazioni pregresse non si considerano a nessun titolo, né al fine di determinare la franchigia, né al fine di determinare la base imponibile. Tutto dipenderebbe dal presupposto dell'imposizione. Se si ha riguardo all'arricchimento in quanto tale, il coacervo serve a qualificare con precisione l'arricchimento stesso, distinguendo tra coloro che hanno già ricevuto, direttamente o indirettamente, una parte dell'arricchimento complessivamente considerato, e coloro che ricevono esclusivamente mediante la successione. Se invece, si ha riguardo al trasferimento di ricchezza, è preferibile che si distingua tra le donazioni, in cui all'arricchimento di una parte corrisponde il depauperamento dell'altra, e la successione, in cui all'arricchimento degli eredi e dei legatari, non corrisponde alcunché, in quanto il dante causa è defunto. Dal punto di vista del trasferimento di ricchezza, quindi, i due fenomeni non sarebbero del tutto sovrapponibili, e, dal punto di vista fiscale, si imporrebbe la necessità di

trattarli separatamente. Ovviamente queste due opposte ricostruzioni rappresentano due polarità, e, nell'interpretazione della disciplina, non è possibile ricercare una soluzione netta, ma dovrà essere necessariamente ricercata una via mediana. Si tratta dopotutto di categorie astratte, che la disciplina poi completa con previsioni specifiche. Anche a prescindere dalle categorizzazioni, ci sono numerose altre esigenze di cui occorre necessariamente tenere conto. L'imposta di successione infatti, può assolvere anche a compiti redistributivi della ricchezza. Anche nel caso dei moderni tributi successori, dove queste imposte non hanno un gettito particolarmente alto, esse possono avere un impatto sul comportamento dei contribuenti, incentivando un certo tipo di piano generazionale, e disincentivandone altri. La stratificazione degli interventi, di conseguenza, non ci consente di individuare una ratio "naturale" per il coacervo, e di conseguenza, anche l'interpretazione dei recenti orientamenti giurisprudenziali, va fatta tenendo conto delle apparenti ambiguità della disciplina.

Par. 2 Le tesi della "nuova imposta" e della "reviviscenza" e le donazioni effettuate prima dell'entrata in vigore del d. l. 262 del 2006.

Il coacervo, nelle sue molteplici possibili articolazioni, non è un istituto a sé stante, né può essere considerato come una mera tecnica di calcolo individuata dal legislatore, a prescindere dagli altri aspetti della disciplina. Proprio perché il cumulo delle donazioni pregresse si manifesta in relazione a diverse tematiche, è necessario approfondire analiticamente le diverse criticità che la disciplina attuale pone, sia rispetto ai principi costituzionali dell'uguaglianza tributaria e della capacità contributiva, sia in merito alla coerenza interna della disciplina.

Sin dall'entrata in vigore del decreto 262 del 2006, con il quale veniva reintrodotta l'imposta sulle successioni e donazioni, si è sviluppato un acceso dibattito sulla rilevanza, ai fini del cumulo, delle donazioni intervenute nel periodo intercorrente tra l'abolizione della (vecchia) imposta nel 2001, e l'introduzione di quella nuova nel 2006. Un'analisi delle normative che si sono succedute nel tempo mette in evidenza come, normalmente, è una norma transitoria a disciplinare in che modo le donazioni precedenti possono essere computate nella determinazione dell'imposta, sia in relazione alle donazioni e alle successioni¹¹¹. Nella riforma del 2000, erano previsti regolamenti di attuazione, che però non sono mai stati emanati, in quanto l'imposta è stata poi abolita nel 2001. Nel 2006 invece, il decreto 262 non contiene una norma ad hoc, rinviando semplicemente al testo unico 346 del 1990 per quanto non disposto dal decreto stesso. La dottrina si è divisa tra i sostenitori della tesi¹¹² secondo la quale c'è una continuità sostanziale della disciplina, e la tesi opposta¹¹³ della "nuova" imposta.

I primi mettono in evidenza come il vecchio testo unico del 1990, seppure con modificazioni, non è mai stato formalmente abrogato, di conseguenza le norme del decreto 346 del 1990 non sarebbero da considerarsi come "nuove", ma piuttosto come "richiamate in vita" o ripristinate¹¹⁴. Inoltre gli artt. 14 e 15 della legge

¹¹¹ Si rimanda in particolare a quanto esposto in relazione alla legge 25 del 1902, e al decreto 637 del 1972, dove le donazioni precedenti sono disciplinate autonomamente.

¹¹² A favore della tesi della "reviviscenza" della vecchia imposta: "La «nuova» imposta sulle successioni e donazioni: reintroduzione delle disposizioni del d. lgs. n. 346/1990 e coordinamento con i provvedimenti successivi" di Luigi Bellini (in "il fisco" n. 47 del 2006, pag. 1-7230. Ma soprattutto, la circolare 3/E/2008 dell'Agenzia delle Entrate ricostruisce la disciplina minimizzando gli effetti dell'abolizione dell'imposta.

¹¹³ A favore della tesi della "nuova imposta", tra gli altri: "Il coacervo delle donazioni" di Giuseppe Rebecca, in "il fisco" n. 31 del 2013, pag. 1-4755; "Il cumulo di «donatum» e «relictum» nella «nuova» imposta successoria" di Valeria Mastroiacovo (in "Corriere tributario" n. 21 del 2007, pag. 1719; "L'istituto del «coacervo» nella nuova imposta sulle successioni e donazioni" di Simone Ghinassi (in "Rassegna Tributaria" n. 3 del 2007, pag. 737).

¹¹⁴ Luigi Bellini – La "nuova" imposta sulle successioni e donazioni: reintroduzione delle disposizioni del D. Lgs. n. 346/1990 e coordinamento coi provvedimenti successivi (in "Il fisco" n. 47 del 2006, pag. 1-7230). L'Autore ricostruisce "l'integrale ripristino della materia facendo leva anche sull'inciso "nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001", contenuto nel comma 47 dell'art. 2 del d. l. 262/06. Tale inciso presupporrebbe che, al netto delle abrogazioni, implicite ed esplicite, derivanti dalla legge 342 del 2000, non si può dire che il testo unico fosse stato abrogato. A questa ricostruzione della successione di leggi nel tempo, consegue, sul piano del coacervo, che si verificano delle disparità di trattamento derivanti dal passaggio dalla franchigia generalizzata a quelle differenziate in ragione del grado di parentela. Le donazioni rilevanti infatti, sono tutte quelle che non hanno superato la franchigia *ratione temporis*. Nel caso quindi degli eredi o donatari che non abbiano un vincolo di parentela, il

383/01, facevano salve parti importanti del testo unico¹¹⁵, per cui la base imponibile della vecchia imposta ricadeva nell'ambito di applicazione di altre imposte sui trasferimenti a titolo oneroso, seppure con le modalità applicative previste dal testo unico sulle successioni. Precisamente, la legge 383 del 2001 all'art. 13, c. 1, aveva abolito l'imposta sulle successioni e donazioni, ma al c. 2 faceva salve le altre imposte su donazioni e altre liberalità tra vivi, qualora fossero "ordinariamente applicabili" sugli trasferimenti a titolo oneroso, e, a tal fine, l'art. 14, c. 1 rendeva applicabili tutte le norme del testo unico utili al calcolo delle franchigie, e alla determinazione dell'imposta dovuta, incluse agevolazioni ed esenzioni. Un altro argomento sarebbe potuto essere derivato dall'art. 29, c. 1, lett. f) del d. lgs. 346/90¹¹⁶ (per le donazioni invece la norma di riferimento è l'art. 57, c. 2). Questa norma prevede infatti l'obbligo di indicare nella dichiarazione di successione "gli estremi delle donazioni fatte dal defunto agli eredi o legatari, comprese quelle presunte, con l'indicazione dei relativi valori alla data di apertura della successione.". La disposizione però è pacificamente di natura procedimentale¹¹⁷.

decreto 262 del 2006, di fatto, elimina la franchigia. L'opinione dell'Autore è nel senso di escludere queste donazioni pregresse, qualora non abbiano superato la vecchia franchigia. Massimo Plasmati – Le imposte sulle successioni e le donazioni (1990-2009) (in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 4 del 2009, pag. 20843), rinvia alla sentenza n. 5972/2007 della Cassazione, la quale riafferma la tesi della "riunione fittizia", pertanto legittimando il coacervo.

¹¹⁵ In particolare l'art. 14, c. 1: "Le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendono riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento di cui all'articolo 13, comma 2."

¹¹⁶ Per quanto riguarda gli obblighi formali, come quello previsto per la dichiarazione di successione dall'art. 29, comma 1, lett. f), e quello previsto dall'art. 57, comma 2, per le donazioni, invece, è possibile effettivamente censurare la disciplina, nella parte in cui pone gli stessi obblighi a carico anche di soggetti che non hanno più la franchigia, essendo venuta meno la franchigia generalizzata di 350 milioni. Per questi soggetti, infatti, il coacervo non può comportare alcuna maggiorazione di imposta. Essendo le nuove franchigie introdotte dal decreto 262, sarebbe possibile applicare la clausola di compatibilità prevista dall'art. 2, comma 50, reinterprestando l'art. 29 nel senso che è fatto obbligo ai dichiaranti di indicare le donazioni ai soggetti potenzialmente beneficiari della franchigia, e non tutti gli eredi e legatari. In questo senso, Giuseppe Rebecca – Il coacervo delle donazioni (in "Il fisco" n. 31 del 2013, pag. 1-4755).

¹¹⁷ Giuseppe Rebecca – Il coacervo delle donazioni (in "Il fisco" n. 31 del 2013, pag. 1-4755). Analogamente anche l'art. 29, c. 1, lett. d) prevede ancora l'obbligo di indicare nella dichiarazione di successione gli estremi degli atti di alienazione a titolo oneroso di cui all'art. 10", nonostante quest'ultimo non contenga più la presunzione relativa ai beni alienati dal de cuius negli ultimi sei mesi prima dell'apertura della successione.

I sostenitori della tesi della “nuova imposta” invece fanno leva sul testo del d. l. 262/2006 che, all’art. 2, comma 47, non si limita a reintrodurre le vecchie disposizioni che erano state abrogate, ma statuisce che “è istituita l’imposta sulle successioni e donazioni”¹¹⁸.

Par. 3 Le donazioni effettuate tra il 2001 e il 2006

Per quanto riguarda le donazioni intervenute durante il periodo della abolizione dell’imposta, le soluzioni sono essenzialmente due. Si potrebbero considerare come irrilevanti, anche ai fini del coacervo. Gli argomenti a sostegno della tesi dell’irrelevanza sono diversi.

Innanzitutto occorre tenere in considerazione il principio di irretroattività della legge tributaria¹¹⁹. Oltre all’art. 11 delle “preleggi”¹²⁰, il quale si applica alle leggi in generale, esiste anche una norma specifica per le leggi tributarie. All’art. 3, la legge 212 del 27 luglio 2000, dispone un generale principio di irretroattività delle leggi tributarie:

“Art. 3. (Efficacia temporale delle norme tributarie)

1. Salvo quanto previsto dall’articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le

¹¹⁸ L’argomento è riportato in Valeria Mastroiacovo – Il cumulo di “donatum” e “relictum” nella “nuova” imposta successoria (in “Corriere Tributario” n. 21 del 2007, pag. 1719). L’Autrice contesta la tesi dell’Agenzia delle Entrate (Circolare 3/E/2008) proprio in relazione alla diversa composizione della base imponibile, per cui non c’è nessuna continuità tra il vecchio e il nuovo regime. Ma precisa anche che “affermare il carattere innovativo di questo tributo è finalizzato unicamente a rendere ammissibili – o perlomeno a non escludere di per sé – soluzioni interpretative “nuove” rispetto a quelle cui si era pervenuti nel vigore della previgente imposta sulle successioni e donazioni.”. Stesso ragionamento viene fatto da Simone Ghinassi – L’istituto del “coacervo” nella nuova imposta sulle successioni e donazioni (in “Rassegna Tributaria”, n.3 del 2007, pag. 737). L’approfondimento maggiore sul tema è contenuto in “Donazioni precedenti ed erosione della franchigia nella nuova imposta sulle successioni” (Studio n. 1 del 12 dicembre 2008, del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Commissione di Studio “IVA ed altre imposte indirette”).

¹¹⁹ Giuseppe Rebecca – Il coacervo delle donazioni (in “Il fisco” n. 31 del 2013, pag. 1-4755)

¹²⁰ L’art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile: “La legge non dispone che per l’avvenire: essa non ha effetto retroattivo”.

modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.
3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.”.

Il legislatore quindi è tenuto a disporre solo di fattispecie che si verificano dopo l'entrata in vigore della legge. È sostanzialmente pacifico¹²¹ che la fattispecie, in particolare quella tributaria, possa contenere elementi che si sono verificati nel passato, purché il presupposto dell'imposta, nel suo complesso sia riferito ad eventi successivi. A seconda che al coacervo si attribuisca o meno effetto impositivo, se ne deduce la possibilità di coacervare anche le donazioni effettuate prima del 2006¹²². Altrimenti sarebbe necessaria una norma espressa in relazione alle donazioni effettuate tra il 2001 e il 2006, e non sembra che l'art. 57 contenga questo tipo di norma transitoria. Non si tratta di un argomento decisivo, in quanto

¹²¹ Su tutti, Francesco Tesaurò, *Istituzioni di diritto Tributario*, (ottava e nona ed., UTET, 2014, parte speciale, vol. 2, pag. 33). Lo Statuto dei contribuenti ha un particolare tipo di ultrattività, derivante dall'art. 1, c. 2, per cui è necessaria una norma espressa per escludere l'applicazione delle norme della legge 212 del 2000.

¹²² Valeria Mastroiacovo – Il cumulo di “donatum” e “relictum” nella “nuova” imposta successoria (in “Corriere Tributario” n. 21 del 2007, pag. 1719). L'Autrice sostiene che “Il principio di irretroattività, seppur “impropriamente” verrebbe ad essere intaccato attribuendo oggi rilevanza a donazioni poste in essere nel periodo 25 ottobre 2001 – 2 ottobre 2006 durante il quale il legislatore ha stabilito di non attribuire rilevanza fiscale a tali assetti.”.

l'irretroattività è pur sempre prevista da una legge ordinaria¹²³, e parte della dottrina¹²⁴ tende a minimizzarne l'importanza, almeno in materia tributaria.

Un secondo argomento¹²⁵ a favore dell'irrelevanza delle donazioni precedenti, fa riferimento all'abolizione dell'imposta nel 2001. Durante il periodo in cui era in vigore la legge 383/01, i contribuenti, calcolando il costo fiscale delle loro operazioni, facevano affidamento sull'abolizione dell'imposta.

Il terzo principale argomento deriva dalla ricostruzione dell'imposta sulle successioni come una "nuova" imposta¹²⁶, ed è già stato affrontato nel paragrafo precedente.

Alternativamente queste donazioni possono considerarsi come rilevanti ai fini del cumulo fittizio delle donazioni pregresse. Esso non dovrebbe comunque avere effetto impositivo in sé, ma servirebbe solo a verificare il superamento della franchigia. Parte della giurisprudenza¹²⁷, ad esempio, faceva riferimento alla

¹²³ "Donazioni precedenti ed erosione della franchigia nella nuova imposta sulle successioni" (Studio n. 1 del 12 dicembre 2008, del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Commissione di Studio "IVA ed altre imposte indirette") riporta l'orientamento della Cassazione che, con sentenza del 10.12.2002, n. 17576, ha stabilito la "superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, della loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete: in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. n. 212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari".

¹²⁴ Gaspare Falsitta ("Corso di istituzionale di diritto tributario, III ed., CEDAM, 2009) mette in evidenza la maggiore debolezza del principio di irretroattività della legge tributaria, rispetto allo stesso principio in materia penale, in quanto, apparentemente, mancherebbe un vero e proprio riferimento costituzionale, e l'art. 3 della legge 212/00 è solo una legge ordinaria. È la giurisprudenza della Consulta a sottolineare come il principio della capacità contributiva impone giocoforza che la capacità contributiva sia attuale, e pertanto è necessario che gli indici e le manifestazioni della stessa siano legati ad una specifica dimensione temporale. In altri termini, non è possibile attribuire ad un soggetto una capacità contributiva che non esiste più. Se in generale abbiamo sentenze che confermano questo principio (nn. 44/66 e 65/69), occorre specificare che la Corte costituzionale (in particolare la sentenza n. 537/89), pronunciandosi sulla vecchia disciplina dell'imposta sull'asse globale, ha riconosciuto la natura (in parte) reale dell'imposta (sentenza n. 147/75), pertanto il decorso del tempo, in quello specifico contesto, non aveva alcuna rilevanza. Sulla stessa linea anche Gianfranco Gaffuri ("Diritto tributario", VIII ed. CEDAM, 2016).

¹²⁵ Anche per questo argomento ci si riferisce a Giuseppe Rebecca – Il coacervo delle donazioni (in "Il fisco" n. 31 del 2013, pag. 1-4755). L'Autore mette in evidenza come il rinvio al decreto 346/90 contenuto nel decreto 262/06, è limitato alle "modalità applicative" del tributo. Dello stesso parere è anche Domenico Montemurno - Alcuni suggerimenti modificativi della legge sull'imposta di successione (in "Il fisco" n. 7 del 2015, pag. 1-655).

¹²⁶ Pur sostenendo la tesi della "reviviscenza", Luigi Bellini – La "nuova" imposta sulle successioni e donazioni: reintroduzione delle disposizioni del D. Lgs. n. 346/1990 e coordinamento coi provvedimenti successivi (in "Il fisco" n. 47 del 2006, pag. 1-7230), conclude che le donazioni, effettuate prima della novella del 2006, non siano da ricomprendere nel cumulo al fine della franchigia. Secondo l'Autore, l'art. 57, "poiché opera a livello di base imponibile, ha carattere sostanziale e non procedimentale". Quindi sono escluse le donazioni effettuate tra il 2001 e il 2006, ma sono coacervabili le donazioni precedenti.

¹²⁷ Comm. trib. reg. (Lombardia) sez. XXXVI 30 gennaio 2012 n. 21; in particolare la nota a commento della Comm. trib. prov.le Bologna sez. II 11 giugno 2015, in Rivista del notariato, 2015, 04, 00, 0825

manca di una disposizione transitoria specifica, che giustificasse il discrimine con le donazioni intervenute successivamente.

Nel 2008 interviene la circolare 3/E dell' Agenzia delle Entrate, che sul coacervo, prese posizione al par. 3.2.3 per le successioni:

“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.

...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.”.

E al par. 4.2 per le donazioni:

“Ai soli fini della fruizione delle franchigie rileva la disposizione dell' articolo 57, comma 1, del TUS, secondo cui il valore globale netto dei beni e 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' articolo 1, comma 3, ed escluse quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell' imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59...”.

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.

L'argomento usato dall'amministrazione finanziaria è che "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)". E ad ulteriore riprova la Circolare 3/E si riporta a quanto disposto dall'art. 14, c. 1, della legge n. 383 del 2001, la quale fa salve le norme su esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile contenute nel testo unico 346/90. L'argomento è debole in quanto si tratta di norme che descrivono le modalità applicative dell'imposta¹²⁸. Sebbene non siano norme procedurali, ma comunque sostanziali, questo non vale a sostenere che la legge 342/00 non abbia implicitamente abrogato tutta la disciplina, salvo eccezioni puntuali.

La circolare 3/E/2008 però contiene anche un elenco preciso di donazioni escluse, sia in riferimento alle vecchie franchigie da applicarsi *ratione temporis*, sia in riferimento a "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.". Dovrebbero escludersi anche le liberalità indirette ex art. 1, c. 4-bis, ma di esse non si fa cenno. Esse erano escluse secondo il regime previgente, e quindi sarebbe necessaria un'interpretazione analogica¹²⁹.

La Cassazione, con la sentenza 11677 del 2017, ha affrontato il tema specifico delle donazioni effettuate durante il periodo dell'abolizione dell'imposta, e si è pronunciata nel senso di considerarle rilevanti ai fini del cumulo previsto dall'art.

¹²⁸ Domenico Montemurno - Alcuni suggerimenti modificativi della legge sull'imposta di successione (in "Il fisco" n. 7 del 2015, pag. 1-655); Giuseppe Rebecca – Il coacervo delle donazioni (in "Il fisco" n. 31 del 2013, pag. 1-4755)

¹²⁹ Giuseppe Rebecca – Il coacervo delle donazioni (in "Il fisco" n. 31 del 2013, pag. 1-4755).

57. Il ricorso verteva infatti sull'imposta di donazione, e i motivi addotti contro l'accertamento della maggiore imposta consistevano nella violazione del principio di irretroattività. La Corte ha interpretato l'art. 57 in senso letterale:

“l'art. 57 del d. l. n. 346/1990 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 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 articoli 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.”.

Particolarmente debole è appunto il richiamo ad una interpretazione costituzionalmente orientata, in quanto il ruolo della franchigia non sembra essere quello di ricostruire i complessivi arricchimenti¹³⁰.

¹³⁰ Sulla natura delle nuove franchigie, il tema è approfondito al paragrafo 7.

Seppure in occasione di una pronuncia relativa all'imposta sulle successioni, oggi sembra che anche la Suprema Corte abbia messo in discussione la posizione dell'amministrazione. La recentissima sentenza della sezione tributaria della Cassazione¹³¹, sulla base delle precedenti pronunce nel 2016, ma anche in ragione dell'effetto impositivo dell'imposta, esclude la possibilità di ricomprendere le donazioni intervenute tra il 2001 e il 2006, ai fini del cumulo delle donazioni precedenti. Il cumulo era escluso dall'abrogazione implicita dell'art. 8, c. 4, ma gli argomenti della sentenza non si limitano all'interpretazione letterale:

“Sotto questo aspetto, se è vero che configurare, nella specie, un'ipotesi di illegittima applicazione retroattiva dell'imposta di successione - nei termini prospettati dalla CTR nella sentenza impugnata - può apparire improprio, dal momento che non vi è dubbio che la nuova disciplina impositiva venga qui applicata ad un presupposto realizzatosi successivamente alla sua introduzione, e con riguardo ad un istituto (la franchigia) tuttora operante; altrettanto evidente è che il recupero, al fine della individuazione della base imponibile, del coacervo delle donazioni pregresse determina un'applicazione distorta dell'imposta di successione.”

Proprio questa distorsione nell'applicazione dell'imposta mette in evidenza come il coacervo abbia sicuramente un effetto impositivo, per quanto indiretto. A riprova di ciò, gli stessi giudici mettono in evidenza il risultato economico di questa distorsione:

“L'infondatezza della tesi dell'amministrazione, già riscontrata con gli argomenti di cui ai citati precedenti di legittimità, risulta ancor più evidente in un caso - qual è quello di specie - in cui il suo accoglimento comporterebbe un maggior prelievo fiscale all'esito di un'erosione di franchigia indotta da donazioni poste in essere

¹³¹ Sentenza n. 12779/2018, Corte di Cassazione, Sez. V.

(ottobre 2001/ottobre 2006) allorquando l'imposta di successione non esisteva ("più" ed "ancora").”.

La Cassazione quindi non avalla gli argomenti dell'irretroattività o del principio di affidamento, ma sembra essere sempre più consapevole della necessità di considerare l'effetto impositivo del coacervo.

In conclusione, non convince l'idea che il superamento della franchigia, mediante il cumulo delle donazioni precedenti, sia del tutto estraneo alla determinazione della base imponibile. Si possono verificare, seppure indirettamente, delle situazioni di disparità di trattamento. È pur vero che queste donazioni non divengono in nessun caso base imponibile. In altri termini, qualunque sia il valore complessivo di queste donazioni, esso non determina direttamente né un'imposta maggiore (in quanto la base imponibile non ricomprende mai le donazioni pregresse), né un'aliquota maggiore (essendo oggi le aliquote proporzionali). Quello che occorre considerare quindi, non è tanto l'affidamento che i contribuenti fanno sulla non tassabilità delle donazioni pregresse, ma il principio di irretroattività in quanto tale. A seconda dell'estensione di questo principio, sarà possibile verificare se le donazioni pregresse rientrano o no nel cumulo. È vero infatti che l'affidamento del contribuente è fatto salvo dalla circostanza che nessuna nuova imposta si potrà esigere, a meno che non intervenga una donazione o una successione dopo l'entrata in vigore della nuova imposta. Nel caso in cui il contribuente sia intenzionato a porre in essere una donazione, egli potrà calcolare in anticipo l'effetto che le pregresse donazioni, avendo esse eroso, in tutto o in parte, la franchigia. Così facendo le vecchie donazioni saranno rilevanti solo se (e quando) il contribuente lo ritenga opportuno, soprattutto dopo aver valutato il relativo costo fiscale. Ma il principio dell'affidamento non corrisponde biunivocamente al principio di irretroattività. Quest'ultimo impone che la base

imponibile sia costituita esclusivamente da fatti intervenuti successivamente all'entrata in vigore della legge istitutiva del tributo. Si dovrebbe poter considerare fatti precedenti solo nell'ambito di un meccanismo di presunzioni, analogamente alla disciplina delle imposte sui redditi. Per l'imposta sulle successioni e donazioni invece, la rilevanza delle donazioni precedenti si giustificerebbe col presupposto dell'imposta stessa, inteso come l'arricchimento del soggetto passivo. Tuttavia, anche così argomentando ci si espone a delle critiche. In termini strettamente economici infatti, l'arricchimento corrispondente alle donazioni pregresse si è verificato in un momento in cui non vi era pretesa impositiva. L'erosione della franchigia quindi ha un impatto notevole sulla base imponibile dell'imposta sulle successioni e donazioni successive. E si possono verificare delle disparità di trattamento difficilmente giustificabili. Infatti, il risultato economico complessivo, una volta ricomprese le donazioni pregresse nel cumulo, è quello che l'abolizione dell'imposta ha avuto un qualche effetto apprezzabile solo per coloro i quali non solo hanno eroso la franchigia, ma sarebbero stati soggetti all'imposta sulle donazioni per la parte eccedente, e hanno potuto, in quel periodo, continuare a donare senza che si applicasse alcuna imposta. Invece, per tutti coloro i quali la franchigia non è stata erosa, o è stata erosa solo in parte, l'abolizione intervenuta tra il 2001 e il 2006 è come se non fosse mai avvenuta. Se poi si considerassero, invece dell'arricchimento, altri indici di capacità contributiva, come la forza economica o il trasferimento di ricchezza, l'irragionevolezza è ancora più evidente. Si potrebbe argomentare che la rilevanza giuridica dell'arricchimento prescinde dalla sua dimensione strettamente economica. Perciò l'arricchimento, in termini giuridici, non viene considerato solo nella sua dimensione economica, per la quale esso si può verificare solo istantaneamente, e quindi in un preciso momento. L'arricchimento, in senso giuridico, può protrarsi nel tempo, mediante più trasferimenti di ricchezza, e avere un qualche carattere di durata. Ma anche così

argomentando, non si dovrebbe poter eludere il principio di irretroattività. A riprova della necessità di questa conclusione, depongono alcune specifiche caratteristiche dell'imposta. Da una parte, le aliquote dell'imposta sono proporzionali, e non più progressive, e dall'altra, l'imposta non colpisce più il cosiddetto asse globale, ma solo le quote dell'eredità o della donazione. Di conseguenza, l'arricchimento, che il legislatore assumerebbe a presupposto dell'imposta, non è il complessivo arricchimento del soggetto passivo, ma l'insieme dei singoli arricchimenti, i quali giustificano, ciascuno indipendentemente dagli altri, un'autonoma pretesa impositiva. Se il legislatore avesse inteso considerare l'arricchimento complessivo, allora avrebbe dovuto predisporre un sistema completamente diverso, come quello inglese o quello statunitense. Anche in questa chiave di lettura, emerge quindi la necessità di riconsiderare il presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni, e abbandonare il parametro dell'arricchimento. La disciplina vigente sembra essere molto più coerente con l'assunzione a presupposto dell'imposizione del trasferimento di ricchezza o forza economica¹³². Rispetto al vecchio sistema rimangono alcune specifiche disposizioni, tra le quali la franchigia, la quale originariamente si poneva in continuità col sistema delle aliquote progressive. Oggi invece dovrebbe essere considerata autonomamente, in chiave premiale, analogamente ad altre esclusioni dalla base imponibile. Ed il coacervo che ad essa è funzionale, dovrebbe essere altrettanto riconsiderato¹³³.

¹³² Assumendo l'arricchimento come presupposto dell'imposta è evidente come le liberalità indirette, così come sono state disciplinate dalla riforma del 2000, offrono il migliore punto di riferimento per ricostruire gli elementi rilevanti. La normativa sembra infatti collegare l'accertamento delle liberalità indirette al contenuto degli atti collegati e alle dichiarazioni rese dalla parte nell'ambito di procedimenti finalizzati all'accertamento di altri tributi. Questo sistema è stato oggetto di molte critiche, ed è difficile ricostruire le norme dell'art. 56-bis e dell'art. 1, c. 4-bis, senza incorrere nelle inconsistenze di "un'imposta che c'è ma non si accerta", come è stata descritta da R. Lupi in "I trasferimenti non formali: dalle scelte rinunciarie del legislatore del 1973 all'imbarazzo di quello del 2000". Sempre sul rapporto tra arricchimento e trasferimento, Studio n. 135-2011/T "Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile".

¹³³ Già all'indomani della riforma del 2000, in "Le innovazioni nella legge n. 342 del 200, le definizioni della ratio del tributo. I rapporti con l'imposta di registro." di Andrea Fedele (in "L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme", AAVV, 2001, Consiglio Nazionale del Notariato, Giuffrè editore, Milano), si era evidenziato come, in relazione al collegamento tra la franchigia

Par. 4 Le donazioni effettuate prima della legge 383 del 2001.

La circolare 3/E/2008 prescrive un trattamento particolare per le donazioni intervenute prima della legge 383 del 2001¹³⁴. Queste donazioni infatti sono sicuramente rilevanti per il calcolo delle franchigie, ma la legge non specifica in che modo occorra calcolare l'ammontare dell'erosione della franchigia in relazione a queste donazioni. Il principio generale infatti è che il valore delle donazioni pregresse non vada individuato al momento della donazione stessa, ma al momento dell'apertura della successione. Quindi non è possibile semplicemente riportare nel coacervo i valori accertati all'epoca (qualora essi abbiano ecceduto la franchigia all'epoca vigente). Occorrerà in primis verificare in che percentuale, rispetto al valore dei beni e diritti, la franchigia abbia escluso l'applicazione dell'imposta su quella donazione, e quindi si considererà solo la percentuale rimanente sulla quale è stata applicata l'imposta stessa. Successivamente si deve accertare il valore dei beni e diritti all'apertura della successione, e considerare solo la percentuale di detto valore corrispondente a quella sulla quale all'epoca si era applicata l'imposta.

delle donazioni e quella delle successioni, "tale disciplina può essere considerata, in un certo qual senso, un ultimo residuo del «coacervo». Tuttavia, stante la diversa funzione e la specifica disciplina attuativa, la compatibilità con le disposizioni precedenti, relative al coacervo e non espressamente abrogate deve essere verificata caso per caso". Ovviamente il presupposto era che venissero emanati i decreti attuativi, ma l'Autore comunque sostiene la tesi dell'arricchimento. Invece, Dario Stevanato, in "Le liberalità tra vivi nel nuovo tributo successorio" (nello stesso volume), ricostruisce un'interpretazione evolutiva dell'art. 8, u. c., ma mette in evidenza che le nuove franchigie si moltiplicano, in quanto si riferiscono a ciascuna coppia specifica di donante e donatario, con evidente sperequazione a favore dei donatari che ricevono da più donanti, e a discapito di chi invece riceve solo da uno o pochi donanti. Il coacervo quindi opera nella direzione opposta alla natura personale del tributo.

¹³⁴ Sentenza n. 13133/2016, Corte di Cassazione, Sez. V, si pronuncia anche su questo specifico tema:

"Va infatti considerato che le disposizioni prese in esame nella sentenza qui impugnata non riguardano le successioni e donazioni verificatesi prima della soppressione del d.lgs. 346/90 (25 ottobre 2001), ma solo quelle che si realizzano dopo la reintroduzione dell'imposta per effetto dello stesso d.l. 262/06. A queste ultime torna ad essere applicabile la disciplina-base di cui al d.lgs. 346/90, fatti salvi i rinvii ai co. da 48 a 54, e fermo restando il generale vincolo di compatibilità di cui al co. 50 d.l. cit. In altri termini, le disposizioni in esame non costituiscono un sistema normativo di natura transitoria o intertemporale, limitandosi a fissare la disciplina applicabile alle "nuove" successioni e donazioni; vale a dire, a quegli eventi imponibili verificatesi dopo la reintroduzione dell'imposta nell'ordinamento. Ad essi, va applicata la disciplina fondamentale di cui al d.lgs. 346/90, ma con taluni adattamenti e temperamenti; tra i quali, appunto, la diversa aliquota e la maggior franchigia di esenzione sulle donazioni di cui al co. 49 dell'art. 2 cit."

Il sistema così come descritto dalla circolare del 2008 è ben equilibrato, e tiene conto della necessità di evitare imposte sulle imposte. Rimane una certa ambiguità però, in relazione alla natura del coacervo, e in particolare non è chiaro se esso abbia effetto impositivo. Dovendo escludersi l'attualizzazione del valore dei beni e diritti oggetto della donazione pregressa, nei limiti in cui essi abbiano eroso la franchigia, si dovrebbe concludere che il coacervo abbia quindi un effetto impositivo, e che la circolare interpreta la nuova disciplina nel senso di escludere tale effetto, anche se solo in parte. Se non avesse effetto impositivo, il coacervo renderebbe necessaria una semplice attualizzazione di tutto il valore delle donazioni pregresse, e non solo di parte di esso. Le norme di riferimento in questo caso sono l'art. 8, c. 4, per le successioni, e l'art. 57, c. 1, del d. lgs. 346/90, per le donazioni. Il valore delle donazioni infatti deve intendersi come "valore dei beni e dei diritti donati" alla data dell'apertura della successione, o alla data della successiva donazione. Come è stato notato in dottrina¹³⁵, all'indomani della riforma del 2000, e quindi in quel periodo in cui formalmente erano vigenti sia l'art. 8, c. 4, sia l'art. 7, c. 2-quater, del d. lgs. 346/90, le vecchie norme indicavano esplicitamente l'attualizzazione del valore delle donazioni, mentre le nuove norme, seppure implicitamente, sembrano postulare un valore "storicizzato". La compatibilità del meccanismo dell'attualizzazione col principio di capacità contributiva è discussa da tempo. Nel nuovo contesto, in cui si è stata abolita l'imposta sull'asse globale, il vecchio coacervo con l'attualizzazione è assolutamente incompatibile con la nuova ratio del tributo, e con i principi costituzionali.

¹³⁵ Ugo Friedmann, "Innovazioni e modificazioni in materia di imposta sulle successioni" (in "L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme"). L'Autore mette in evidenza la differenza sostanziale tra quanto disposto dall'allora vigente art. 7, c. 2-quater, e l'art. 8, u. c. Mentre il testo originario prevedeva esplicitamente che ci si riferisse al valore attualizzato, le nuove norme sembrano invece riferirsi al valore "storicizzato". Simone Ghinassi, in "Imposta di successione: presupposto di imposta e soggettività passiva alla luce della riforma" (in "L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme", Giuffrè, Milano, 2001, pag. 205), mette in evidenza la criticità dell'attualizzazione così come prevista dall'art. 8, u. c. del d. lgs. 346/90.

Par. 5 Le “nuove” fattispecie ricomprese nella base imponibile e le donazioni pregresse.

Particolarmente grave è la contraddizione in cui cade la circolare 3/E/2008 dell’Agenzia delle Entrate, laddove prescrive che siano da ricomprendersi nel cumulo, non solo le “donazioni e altre liberalità” cui faceva riferimento la vecchia disciplina, ma anche gli “atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti, nonché le costituzioni di vincoli di destinazione”, che non erano assoggettati ad imposta prima del 2006¹³⁶. La giustificazione per questa estensione dell’ambito di applicazione risiederebbe, secondo la circolare 2/E/2008, nella circostanza che non è prevista esplicitamente alcuna eccezione nel decreto 262/06, in relazione agli atti precedenti e all’ampliamento della base imponibile. Dovrebbe però facilmente desumersi dal principio di irretroattività, nonché dal principio dell’affidamento, che un’estensione di questo tipo non è assolutamente possibile, ed è chiaramente contraria all’art. 3 dello Statuto del contribuente.

Par. 6 L’abrogazione implicita dell’art. 8, c. 4 del decreto 346 del 1990.

In considerazione del diverso presupposto dell’imposta, andrebbe affrontato anche un altro tema relativo al coacervo delle donazioni precedenti, cioè quello della

¹³⁶ Un insieme di critiche puntuali della circolare 3/E/2008 sulle donazioni precedenti vengono avanzate da Giuseppe Rebecca (“Il coacervo delle donazioni” in “Il Fisco” n. 31 del 2013, pag. 1-4755), il quale si riporta le conclusioni dello studio n. 1 del 12 dicembre 2008 “Donazioni precedenti ed erosione della franchigia nella nuova imposta sulle successioni” della Commissione di studio “IVA e altre imposte indirette” del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti ed Esperti Contabili. L’Autore conclude che si tratta di un’imposta “nuova”, pertanto, sul piano temporale, nessuna liberalità pregressa dovrebbe avere rilevanza, ma è da censurare anche l’ampliamento della base del coacervo, sul piano oggettivo, alle ipotesi che non erano previste dalla disciplina precedente il decreto 262/06. Particolarmente interessante è la più recente giurisprudenza di merito (sentenza n. 6497/22/17 Ctp di Milano; 7163/17 Ctp di Milano), che sembra riconoscere l’effetto impositivo del coacervo in relazione ad un caso di donazioni successive.

abrogazione implicita dell'art. 8, c. 4, del decreto 346/90. La disposizione in questione disciplinava il cumulo delle donazioni pregresse nell'ambito della determinazione della base imponibile dell'imposta sull'asse globale. Essa non era stata modificata né dalla riforma del 2000, né dal decreto del 2006 che ha reintrodotto l'imposta. Occorre precisare che, sicuramente, la norma originale sul coacervo contenuta nell'art. 8, c. 4 del d. lgs. 346/90, era rimasta in vigore fino alla riforma del 2000. È in quel momento che, a detta norma, si sovrappose il dettato dell'art. 7, c. 2-quater dello stesso testo unico. La questione della possibile abrogazione del coacervo rappresentava quindi una questione puramente accademica, rispetto alla quale già all'epoca si era paventata l'ipotesi che il vecchio coacervo, previsto per l'imposta sull'asse globale, fosse da considerarsi implicitamente abrogato¹³⁷.

Già nel periodo tra la legge 342/00 e la legge 383/01, la dottrina aveva avanzato dubbi in merito alla possibilità di applicare alla lettera il disposto dell'art. 8, c. 4. Gli argomenti a sostegno della conservazione, seppure parziale del coacervo, mediante una "interpretazione sistematica della norma"¹³⁸, fanno leva principalmente sulla necessità di coordinare la base imponibile delle successioni, con quella delle donazioni. Non possono sorgere dubbi in merito all'applicabilità (e alla compatibilità colle norme sopravvenute) del coacervo alle donazioni. Il risultato quindi è quello di un'abrogazione implicita del solo inciso "ai fini dell'applicazione delle aliquote" contenuto nell'art. 8, c. 4. Rimangono tuttavia dubbi, in quanto l'assenza di aliquote progressive nella nuova disciplina, e soprattutto la giurisprudenza¹³⁹ che, già da tempo, aveva censurato la possibilità di

¹³⁷ Un'opinione più articolata è stata quella di Simone Ghinassi – Tacitamente abrogato il coacervo delle donazioni fatte in vita (in "Corriere Tributario" n. 8 del 2017, pag. 613). L'Autore sin dal 2000 sosteneva la necessità, in relazione all'art. 8, c. 4 del d. lgs. 346/90, di una "interpretazione evolutiva".

¹³⁸ L'argomento viene esposto da Simone Ghinassi, in "L'attivo ereditario imponibile alla luce della riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni" (in L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme, AAVV, Consiglio Nazionale del Notariato, Giuffrè, Milano, 2001, pag. 235).

¹³⁹ Sentenza n. 8489 del 4 settembre 1997 Corte di cassazione, Sez. I.

applicare le aliquote al cumulo (invece che al solo relictum o il solo donatum), rendevano il richiamo espresso all'art. 7, e il riferimento al "valore globale netto dell'asse globale ereditario", particolarmente problematici¹⁴⁰.

Il d. l. 262/06, che ripristinò l'imposta, abrogò l'art. 7, c. 2-quater. Le due possibili interpretazioni dell'art. 8, c. 4, quindi, sono entrambe nel senso di considerare superato il dettato originale della norma. Nella tesi dell'amministrazione, contenuta nella circolare 3/E/2008, si conclude che l'inciso "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7" non sia più applicabile in quanto la nuova imposta è proporzionale, e pertanto esso andrebbe interpretato nel senso, più limitato, che il coacervo è utile al solo scopo di verificare il superamento delle franchigie. L'altra tesi, seppure in termini di abrogazione implicita per incompatibilità della legge successiva, ma comunque nell'ambito della interpretazione letterale della legge, invece rende inapplicabile l'intero comma 4 dell'art. 8 del d. lgs. 346/90. Sebbene sembrerebbe che la seconda tesi sia più semplice ed eviterebbe interpretazioni troppo "creative", in realtà anche la tesi della sopravvivenza del coacervo risponde a delle preoccupazioni di ordine sistematico.

L'argomento più importante, in dottrina¹⁴¹, a sostegno della tesi dell'abrogazione implicita, faceva riferimento alla giurisprudenza della Cassazione, che nel 2007 era stata riaffermata¹⁴², secondo la quale, il coacervo determina una "riunione fittizia" del donatum col relictum, pertanto non rimane alcuna funzione possibile per il coacervo, una volta trasformate le aliquote da progressive a proporzionali.

¹⁴⁰ Sembra orientarsi nel senso dell'abrogazione implicita Ugo Friedmann, in "Innovazioni e modificazioni in materia di imposta sulle successioni (in L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme, AAVV, Consiglio Nazionale del Notariato, Giuffrè, Milano, 2001, pag. 219). "Deve sicuramente trattarsi di un refuso, non avendo più alcun senso una norma che considera le donazioni "ai soli fini dell'aliquota applicabile", dato che l'aliquota è ormai proporzionale e quindi nessuna influenza sulla stessa possono avere donazioni precedenti."

¹⁴¹ Domenico Montemurno - Alcuni suggerimenti modificativi della legge sull'imposta di successione (in "Il fisco" n. 7 del 2015, pag. 1-655). Sulla stessa linea, Giuseppe Rebecca – Il coacervo delle donazioni (in "Il fisco" n. 31 del 2013, pag. 1-4755).

¹⁴² Sentenza n. 5972 del 14 marzo 2007 Corte di cassazione, Sez. V.

In particolare, occorre mettere in evidenza l'analisi contenuta nello studio n. 168 del 2006 del Consiglio Nazionale del Notariato¹⁴³, il quale contrappone le preoccupazioni in merito a situazioni di disparità di trattamento, con gli ostacoli derivanti dalla lettera della legge. Rispetto alla disciplina in vigore tra il 2000 e il 2001, il d. l. 262 del 2006 innova anche nello specifico tema del coacervo, abrogando l'art. 7, c. 2-quater del d. lgs. 346/90. Questa abrogazione sembra non lasciare dubbi in merito alla volontà del legislatore di eliminare il coacervo. Tuttavia lo Studio 168/T/2008 si dimostra prudente, in ragione delle ripercussioni della duplicazione delle franchigie sul piano dell'uguaglianza tributaria¹⁴⁴. L'abrogazione implicita dell'art. 8, c. 4, infatti comporterebbe inevitabilmente la separazione tra la franchigia per le donazioni, e quella per le successioni. Quest'ultima, in mancanza del coacervo, non potrebbe essere erosa dalle donazioni precedenti. La questione di legittimità costituzionale avrebbe come oggetto la disparità di trattamento tra coloro i quali hanno ricevuto donazioni quando il de cuius era in vita, e coloro i quali hanno ricevuto arricchimenti solo attraverso la successione.

Nel 2008, l'Agenzia delle Entrate emise la circolare n. 3/E, contenente le istruzioni per l'applicazione della "ripristinata" imposta sulle successioni e donazioni. L'amministrazione finanziaria quindi (argomentando sulla base del disposto degli artt. 14 e 15 della legge 383 del 2001) negava che il decreto 262/06 introducesse una "nuova" imposta. Di conseguenza, le norme del testo unico 346/90 si applicano non solo in virtù del rinvio contenuto nel decreto 262/06, ma sono valide in quanto

¹⁴³ Studio n. 168-2006/T di Ugo Friedmann, Simone Ghinassi, Valeria Mastroiacovo, Adriano Pischetola.

¹⁴⁴ "Non si può negare che la ricostruzione sopra proposta, coerente con quanto risulta dalle modifiche al dato normativo urta senz'altro con una interpretazione sistematica delle norme e porterebbe con ogni probabilità a un vizio di costituzionalità per difetto di ragionevolezza o quantomeno di parità di trattamento rispetto a quanto dispone l'articolo 57 in tema di donazioni e quindi occorrerà grande prudenza nell'accettare le tesi di che sopra, senza avere prima atteso una precisa pronuncia dell'Amministrazione finanziaria al riguardo. Pertanto il pratico del diritto non potrà esimersi dall'indicare ai propri clienti la vischiosità della situazione che deriva dalle modifiche normative ed attenersi a quella che riterrà la interpretazione più tutioristica nei confronti del proprio cliente."

non sono mai state abrogate. In relazione all'art. 8, c. 4, il paragrafo 3.2.3 opera una riformulazione della norma:

“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.”

A sostegno di questa ricostruzione depongono anche ragioni di ordine sistematico, per cui dovendosi applicare *ratione temporis* la disciplina delle franchigie e delle aliquote, il coacervo diventa compatibile con le nuove disposizioni del decreto 262/06. Un generale principio di conservazione della norma suggerisce quindi un'interpretazione adeguatrice¹⁴⁵.

In seguito alla presa di posizione dell'amministrazione finanziaria, la dottrina avanzò dei nuovi argomenti¹⁴⁶, oltre a quello della ratio dell'abrogazione dell'art. 7, c. 2-quater del d. lgs. 346/90. L'interpretazione della circolare 3/E/2008 infatti realizzava una operazione ermeneutica nella quale si sovrappone l'interpretazione sistematica a quella letterale. Da un punto di vista logico infatti, non è affatto scontato che il termine “aliquote” sia perfettamente fungibile col termine “franchigie”.

Ne consegue che l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria sia censurabile anche dal punto di vista della gerarchia delle fonti, non essendo possibile superare la lettera della legge, facendo riferimento alle istruzioni contenute in una circolare ministeriale¹⁴⁷.

¹⁴⁵ “A seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 342 del 2000, il 11 disposto dell'articolo 8, rimasto immutato nella sua formulazione, deve logicamente riferirsi non più alla determinazione delle aliquote, stabilite in misura proporzionale, bensì all'applicazione delle franchigie, posto che sotto tale profilo le modalità applicative previste nel precedente regime sono analoghe alle attuali.”.

¹⁴⁶ Domenico Montemurno - Alcuni suggerimenti modificativi della legge sull'imposta di successione (in “Il fisco” n. 7 del 2015, pag. 1-655); Giuseppe Rebecca – Il coacervo delle donazioni (in “Il fisco” n. 31 del 2013, pag. 1-4755).

¹⁴⁷ Il principio generale è quello descritto dall'art. 15 delle disposizioni preliminari al codice civile: “Le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore.”.

Un ulteriore argomento mette in evidenza come le nuove franchigie sarebbero particolarmente penalizzanti per gli eredi “estranei”. Ad essi infatti, corrispondeva la vecchia franchigia generalizzata, che, dopo l’entrata in vigore del d. l. 262 del 2006, è stata sostituita dalle franchigie generalizzate. Si potrebbe quindi dubitare della legittimità costituzionale dell’art. 8, c. 4¹⁴⁸.

Da allora, la giurisprudenza tributaria non si è appiattita sulla posizione dell’amministrazione¹⁴⁹. La preoccupazione infatti era infatti quella di una “ritassazione” delle donazioni che erano state effettuate facendo affidamento sull’assenza dell’imposta di donazione, con conseguente violazione del principio di irretroattività. Non mancavano tuttavia pronunce più prudenti che continuavano ad applicare il coacervo, secondo le istruzioni della circolare del 2008¹⁵⁰.

È in questo contesto che la Cassazione è intervenuta nel 2016, con due sentenze¹⁵¹, le cui motivazioni sono quasi identiche, anche se riferite a due casi non perfettamente uguali. Si trattava, in entrambe le pronunce, di un’imposta sulle successioni, ma, mentre nel caso della sentenza n. 24940/2016 l’apertura della successione era avvenuta nel 2001, prima dell’abolizione dell’imposta con la legge 383 del 2001, la sentenza n. 26050 si riferisce ad un caso in cui l’apertura della successione era avvenuta dopo l’entrata in vigore del d. l. 262/06.

Il percorso argomentativo della sentenza parte dalla tesi che si era consolidata in giurisprudenza in merito alla funzione del coacervo¹⁵². Questa consiste nella

¹⁴⁸ Marco Snichelotto e Vita Pozzi - Abrogazione implicita dell’istituto del “coacervo” – Imposte indirette – Il cumulo delle donazioni precedenti non si applica al calcolo della franchigia ai fini dell’imposta di successione (in “GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria” n. 4 del 2017, pag. 308).

¹⁴⁹ Sentenza n. 197 del 10 novembre 2008, Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XI, nel senso dell’irrelevanza delle donazioni nel periodo in cui l’imposta era stata abolita. Mentre Comm. trib. reg. Bari sez. IX 20 giugno 2011 n. 127, sottolinea l’incompatibilità dell’applicazione del coacervo con il principio di irretroattività ex art. 3 della legge 212 del 2000. Comm. trib. reg. Milano (Lombardia) sez. XXXII 01 ottobre 2012 n. 149, nel senso del carattere nuovo dell’imposta.

¹⁵⁰ Tra le altre: Comm. trib. reg. (Lombardia) sez. XXXVI 30 gennaio 2012 n. 21; Comm. Trib. Prov.le Bergamo sez. VIII 17 maggio 2010, n. 44 e Comm. trib. prov.le Bologna sez. II 11 giugno 2015

¹⁵¹ Sentenze nn. 24940 e 26050 del 2016, Corte di Cassazione, Sez. V.

¹⁵² La motivazione fa espresso richiamo alle sentenze nn. 29739/08, 5972/07, 8489/97.

“riunione fittizia” del donatum con relictum, al solo scopo di individuare l’aliquota applicabile al solo asse ereditario, e non il cumulo stesso. Occorre quindi riprendere la sentenza 8489 del 1997, dove la Cassazione illustra i motivi per i quali il calcolo dell’imposta sul cumulo è illegittimo:

“Infatti il criterio da questo propugnato (maggiorazione del valore dell'asse ereditario con il valore, riportato all'attualità, delle precedenti donazioni; quindi liquidazione dell'imposta su detto coacervo, sottraendo da essa l'ammontare dell'imposta che sarebbe dovuta sulle donazioni al momento dell'apertura delle successioni) non trova fondamento nel tenore dell'art. 7 citato, in quanto non fornisce alcuna spiegazione convincente del precetto che contempla la maggiorazione soltanto al fine di determinare le aliquote applicabili (operazione distinta dal cumulo tra beni donati e beni relitti al fine di accertare la base imponibile)... A parte l'opinabilità della tesi in sè (e, peraltro, anche il criterio de quo non sarebbe immune da inconvenienti, tra cui quello di comprendere nella base imponibile, assoggettandoli a tassazione, beni usciti dal patrimonio ereditario magari da molti anni), è evidente che il risultato eventualmente più affidabile del metodo suggerito non potrebbe condurre ad adottarlo in luogo di quello stabilito dal legislatore.”

Si tratta quindi di interpretare alla lettera l’art. 8, c. 4, in quanto non sembrano esserci motivi validi per attribuire al coacervo alcuna altra funzione se non quella di modalità applicativa delle aliquote.

Dello stesso tenore è la sentenza del 5972 del 2007¹⁵³ che riafferma il principio:

“il cd. "coacervo" (o cumulo) del donatum con il relictum, allo scopo di evitare che il de cuius possa eludere la progressività dell'imposta procedendo in vita ad una

¹⁵³ Sentenza n. 5972 del 14 marzo 2007 Corte di cassazione, Sez. V.

serie di donazioni ai futuri eredi o legatari, è previsto al solo fine di determinare le aliquote da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti, non potendosi attribuire un diverso significato al chiaro dettato della norma... il riferimento esclusivo a tale finalità non consente dunque di ritenere che la maggiorazione si traduca in un cumulo finalizzato a ricomprendere nella base imponibile e nella imposizione anche il donatum diversamente pervenendosi ad un risultato in contrasto col menzionato dettato normativo ancorché corretto con tecniche virtuali di detrazione che non trovano alcun appiglio legislativo.”

È su questa base che le sentenze del 2016 mettono in evidenza che, all'indomani della legge 342 del 2000 era venuta meno la progressività dell'imposta, pertanto al coacervo non poteva essere più attribuita alcuna funzione antielusiva delle aliquote¹⁵⁴:

“Ora, fermo restando che – come poc'anzi evidenziato – il “cumulo” non sortiva effetto impositivo del donatum, ma soltanto effetto determinativo dell'aliquota progressiva, si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata quest'ultima in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell'asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi fosse più spazio per dar luogo al coacervo. Né, una volta differenziate le aliquote di legge sulla base del criterio primario non dell'ammontare crescente del compendio ereditario ma del rapporto di parentela, poteva residuare alcuna ratio antielusiva.”¹⁵⁵.

Le sentenze escludono tuttavia che abbia rilevanza il principio di irretroattività della legge tributaria. La Corte infatti, nella sentenza 26050/2016, ha esplicitamente affermato che non c'è effetto impositivo sulle donazioni precedenti, essendo il coacervo limitato alla “riunione fittizia” del donatum col relictum. Ne

¹⁵⁴ Sulla natura antielusiva del coacervo, Angelo Busani e Elisabetta Smaniotta – Donazioni, il coacervo non c'è più (in “Sole 24 Ore Norme e tributi”, 28/12/2016).

¹⁵⁵ Sentenza n. 24940 del 6 dicembre 2016, riproposto poi nella sentenza n. 26050 del 16 dicembre 2016.

consegue che il principio in questione è quello dell'abrogazione implicita "per incompatibilità applicativa di una disposizione per effetto della formale modificazione del regime impositivo di riferimento contenuto in un'altra disposizione."

Il precipitato di questa conclusione quindi è la duplicazione della franchigia. Le pronunce più recenti¹⁵⁶ hanno confermato come il coacervo vada applicato solo in relazione alle donazioni, e non alle successioni.

Il tema in questione quindi è quello dell'effetto impositivo del coacervo. Basterebbe inquadrare il tributo nell'ambito delle imposte sui trasferimenti per giustificare la differenza di trattamento tra donazioni e successioni. Nei trasferimenti mediante donazione e altra liberalità abbiamo una qualche modificazione della sfera giuridica del donante (non necessariamente un depauperamento), e corrispondentemente una modificazione (diretta o indiretta) della sfera giuridica del donatario o beneficiario. Nelle successioni invece, la sfera giuridica del de cuius ha un ruolo diverso, in quanto almeno nell'ambito del diritto tributario, egli non può essere considerato né un soggetto passivo dell'imposta (in particolare ora che è stata abolita l'imposta sull'asse ereditario), né un soggetto in qualche modo rilevante nell'applicazione dell'imposta. Fatta eccezione per il profilo della territorialità, che chiaramente rappresenta un residuo della disciplina più antica, e non rispecchia la natura del nuovo tributo, il de cuius non è paragonabile al donante o disponente. Possiamo far risalire alla riforma del 1971-1973, il principio di unitarietà dell'imposta sulle successioni e donazioni, che imponeva l'equivalenza delle donazioni alle successioni, non solo in applicazione della progressività delle aliquote, ma anche in quanto si postulava che il presupposto dell'imposta fosse unico, e che esso consistesse nell'arricchimento

¹⁵⁶ Sentenza n. 11677 del 11 maggio 2017, Corte di Cassazione, Sez. V; e Sentenza n. 12779 del 23 maggio 2018 Corte di Cassazione, Sez. V.

degli eredi e legatari, anche in considerazione delle donazioni ricevute dagli stessi quando il dante causa era in vita. Se consideriamo anche la disciplina previgente, cioè il decreto 3270 del 1923, ci si rende conto che tra successioni e donazioni non c'è sempre stato un rapporto di equivalenza, e non è affatto necessario che ci sia. È pur vero che all'epoca l'imposta si configurava come un'imposta sugli atti, e quindi l'unico collegamento necessario tra le due discipline era costituito dalla disciplina delle aliquote, ma sul piano del presupposto dell'imposizione le due imposte sono sempre state distinte e separate, e l'unitarietà dell'imposta è rimasta un obiettivo, mai stato compiutamente realizzato, della legge delega del 1971.

Par. 7 La nuova natura delle franchigie nel decreto 262 del 2006.

Anche a prescindere dall'astratta configurazione del presupposto dell'imposta¹⁵⁷, non si può negare che la natura delle franchigie cui fa riferimento il coacervo, non è stata immune da cambiamenti radicali, e offre, seppure in via indiziaria, alcuni spunti per giungere alla medesima conclusione in relazione alla natura del coacervo. Se all'indomani dell'entrata in vigore del testo unico del 1990, era prevista una franchigia generalizzata, e quindi neutra rispetto ai rapporti tra de cuius ed eredi e legatari, nel complesso della disciplina, la rilevanza dei legami di parentela derivava prevalentemente dalle aliquote, le quali erano progressive e differenziate. La riforma del 2000 ha eliminato la progressività delle aliquote, ma non ha inteso certo negare la rilevanza dei legami di parentela. La previsione di regimi privilegiati in ragione dei rapporti familiari, infatti, ha radici storiche e

¹⁵⁷ Valeria Mastroiacovo, "Considerazioni relative all'entrata in vigore della riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni" (in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, AAVV, Consiglio Nazionale del Notariato, Giuffrè, Milano, 2001, pag. 123) sottolinea la difficoltà di applicare *ratione temporis* le vecchie franchigie e le vecchie aliquote, ma soprattutto la ratio della riforma che limita l'imposizione al profilo personale dell'erede, legatario o donatario.

motivazioni ideologiche complesse, e non determina problemi di legittimità costituzionale. Si tratta invece di verificare se, nel calcolo di queste franchigie, abbia senso operare il cumulo, seppure fittizio, delle donazioni precedenti. Anche quindi la nuova natura di queste franchigie depone a favore di due autonome franchigie per successioni e donazioni. Per le successioni il legislatore opera una serie di differenziazioni, andando a incentivare la permanenza del patrimonio all'interno della famiglia, e operando un contemperamento di interessi tra la libertà del testatore e gli interessi degli altri componenti della famiglia, sia mediante gli strumenti civilistici, sia mediante l'imposta di successione. Esiste una continuità di ratio nell'imposta sulle donazioni, ma il legislatore è consapevole che vi è un diverso rapporto tra gli interessi in gioco. Anche in questo senso occorre interpretare la disciplina risultante dalla riforma del 2000, la quale intervenne sulle aliquote, ma non sulle franchigie. A questo scopo era prevista una differenza tra le aliquote previste dall'art. 7, c. 1 (per le successioni) e le aliquote previste dall'art. 56, c. 1-bis, (per le donazioni). Le aliquote più basse per le donazioni sembrano indicare la necessità di un diverso trattamento in relazione a diverse situazioni. Il decreto 262 abolisce entrambe le disposizioni sulle vecchie aliquote, e sulle franchigie introduce un sistema differenziato. Non risulta corretto però interpretare l'abolizione degli artt. 7, c. 1 e 56, c. 1-bis, nel senso di un ritorno all'equiparazione tra donazioni e successioni¹⁵⁸. Non ci sono elementi nella normativa di risulta, nel senso di attribuire al legislatore questa volontà. Pertanto non c'è nulla di strano nell'interpretare la disciplina delle franchigie, e quindi il coacervo, nel senso di differenziare tra donazioni e successioni.

¹⁵⁸ Si noti come ancora oggi le aliquote per le successioni sono contenute nel c. 48 dell'art. 2 del d. l. 262/06, mentre per le donazioni le aliquote sono indicate separatamente nel c. 49 dello stesso articolo.

Par. 8 La funzione antielusiva del coacervo ai fini delle aliquote progressive e l'abrogazione implicita dell'art. 8, c. 4.

Sin dagli albori, l'intento del legislatore è sempre stato, in primis, quello di evitare che, mediante una o più donazioni, si svuotasse l'attivo ereditario, in modo da eludere l'imposta. Una possibile soluzione sarebbe quella di revocare automaticamente alcune donazioni, dirette o indirette, o individuando le donazioni che il de cuius ha disposto come anticipazione dell'eredità, o fissando un termine ad quem dalla data di apertura della successione. La soluzione adottata dal legislatore italiano, invece, è quella di considerare tutte le donazioni fatte in vita dal de cuius, ma solo ai fini del calcolo dell'aliquota. Pertanto in nessun caso le donazioni vengono revocate, e le relative attribuzioni non vengono rimesse in discussione, in quanto la base imponibile non dovrebbe essere accresciuta. Il modello di riferimento è la collazione disciplinata dagli artt. 556 e 737 e segg. del codice. La ratio della collazione tuttavia, è completamente diversa, in quanto il calcolo delle quote ereditarie, operato ai fini della collazione, serve a garantire che non venga violata la quota legittima. Si tratta pertanto di operare, eventualmente, una redistribuzione, rispetto alle disposizioni testamentarie, oppure, nel caso di successione legittima, di determinare le quote rispetto all'asse ereditario, ma questo non comporta che si aggiungano beni alla massa. Nel coacervo, invece, la redistribuzione aveva luogo solo in relazione alla vecchia imposta sull'asse ereditario, ma, nel suo complesso, rendeva applicabile l'aliquota più alta, con conseguente aumento dell'imposta. Quindi, anche senza aggiungere beni alla base imponibile, il risultato era quello di aumentare l'imposta, in funzione delle donazioni pregresse.

Si può dubitare dell'efficacia del coacervo nel gradare in modo equo l'imposta, ma nessuno dubita, in linea di principio, del legame che lega la progressività delle aliquote e il cumulo delle donazioni pregresse. È su questa base che la Cassazione ha dichiarato la implicita abrogazione dell'art. 8, comma 4. Se viene meno la progressività, allora deve venir meno anche il coacervo. Un altro modo di interpretare la decisione è possibile avendo riguardo all'art. 7, che ha avuto una complessa evoluzione legislativa.

La Cassazione, anche se avesse voluto "salvare" l'art. 8, comma 4, avrebbe dovuto ammettere che in nessun caso, per le successioni e donazioni intervenute dal 2000 in poi, il cumulo avrebbe potuto sortire effetti sulla imposta. Un coacervo ha continuato ad esistere nel periodo tra la legge 342 del 2000 e la 383 del 2001, seppure col limitato scopo di determinare la franchigia, ma in virtù dell'art. 7, comma 2-quater. L'interpretazione della Suprema Corte si basa sul dato meramente letterale, per cui il coacervo ai fini della determinazione delle aliquote è stato superato (e quindi abrogato) già nel 2000. E anche la dottrina, che, sin dalla reintroduzione dell'imposta nel 2006, si è impegnata sul tema, tendeva a privilegiare, come d'altronde prevedono le pre-leggi, l'argomento letterale. Occorre distinguere quindi tra il coacervo per le aliquote e il coacervo per le franchigie. Per il coacervo ai fini della applicazione delle aliquote, a nulla vale il riferimento alla clausola di compatibilità disposta dall'art. 2, comma 50 del decreto 262, che dovrebbe fare salve tutte le disposizioni del testo unico, purché non incompatibili. L'abrogazione implicita infatti era già avvenuta nel 2000, avendo la legge 342 previsto aliquote proporzionali, differenziate solo per grado di parentela. La Corte argomenta separatamente l'abrogazione implicita del coacervo per le franchigie. Esso era stato previsto esplicitamente dalla legge 342 del 2000 con il nuovo comma 2-quater dell'art. 7, il quale rinviava all'art. 56, commi 2 e 3. La stessa legge avrebbe potuto, e forse dovuto, risistemare anche l'art. 8, ma esso era

rimasto formalmente in vigore. L'interpretazione delle sentenze del 2016, quindi, sembra considerare l'art. 69, comma 15, come una disposizione che ha disposto meno di quello che ha inteso disporre, sorprendendo gran parte della dottrina, che pure era stata critica nei confronti dell'amministrazione. La soluzione dell'abrogazione implicita è stata percepita come un'interpretazione originale, tutt'altro che scontata, non solo e non tanto perché la prassi amministrativa si era saldamente arroccata sulla posizione della sopravvivenza dell'art. 8, comma 4, ma prevalentemente perché, nel breve periodo prima dell'abolizione dell'imposta, non si era compreso fino in fondo l'impatto della legge 342 sulla struttura del tributo. Anche in questo senso, la dottrina sottolinea, giustamente, come il legislatore del 2006 abbia scelto di ripristinare il testo unico così com'era nel 2001, non per abrogare delle leggi successive, ma, al contrario, per intervenire in maniera più precisa. Sostanzialmente il decreto 262 si è limitato ad abrogare le disposizioni che abrogavano l'imposta, e, per non lasciare spazio ad incertezze, ha indicato con esattezza le norme di riferimento per la materia. Se non avesse così disposto, è ragionevole immaginare la confusione che si sarebbe verificata, in merito alla entrata in vigore della nuova imposta. Di conseguenza, se il coacervo è stato abrogato nel 2000, la legge del 2006 non lo ha riportato in vita.

Par. 9 La funzione antielusiva del coacervo ai fini delle franchigie.

E tuttavia, per quanto lineare, e per quanto unanime dottrina abbia plaudito all'indomani delle sentenze, la soluzione della Cassazione nel 2006 potrebbe non essere immune da critiche. Nonostante l'argomento utilizzato sia di natura eminentemente letterale, è sufficiente fare un passo indietro per vedere che, nella migliore delle ipotesi, si tratta di un argomento logico-sistematico. Avrebbe forse

buon titolo l'amministrazione, a ritenere che un generale principio di conservazione imporrebbe il salvataggio dell'art. 8, comma 4. D'altronde il legislatore ha avuto certamente tutte le opportunità di abrogarlo esplicitamente, e l'eliminazione del comma 2-quater non necessariamente indica l'intento di abrogare qualunque forma di coacervo. Basti considerare che, se si considera abrogato il coacervo, non avrebbe senso la previsione dell'art. 29, comma 1, lettera f). Questa è stata, nella circolare n. 3 del 2008, la conclusione alla quale era giunta l'Agenzia delle entrate. Si può forse dubitare del tono sbrigativo col quale l'Agenzia risolve la questione¹⁵⁹, ma questo non esclude necessariamente la correttezza del risultato interpretativo. È quindi necessaria un'interpretazione che vada aldilà della lettera della legge. Laddove il coacervo era previsto ai fini dell'applicazione delle aliquote, se ora esso rimanesse al solo scopo di computare correttamente le franchigie, è intuitivo come tale cumulo sarebbe rilevante ai fini della base imponibile. Le donazioni esporrebbero i trasferimenti mortis causa ad un'erosione della franchigia, che in assenza di coacervo non avrebbe luogo. Emerge quindi una stretta relazione tra aliquote e franchigie, tanto che, nel sistema di progressività per scaglioni, la franchigia altro non era che l'aliquota zero. Si potrebbe argomentare quindi che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota zero, occorre procedere al cumulo delle donazioni precedenti. È la Cassazione quindi a sorvolare sulla questione in modo sbrigativo, e a giungere ad un risultato approssimativo, e forse anche contraddittorio. Cioè che è l'abrogazione implicita deriva dall'applicazione di altre norme. Basti considerare il testo della sentenza 24940 del 2016, in relazione alla "abrogazione implicita per incompatibilità applicativa di una disposizione per effetto della formale modificazione del regime

¹⁵⁹ La circolare n. 3 del 2008, infatti, risolve l'annosa questione con poche righe: "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 in misura proporzionale, bensì all'applicazione delle franchigie, posto che sotto tale profilo le modalità applicative previste nel precedente regime sono analoghe alle attuali".

impositivo di riferimento contenuto in un'altra disposizione”, e compararlo con l'art. 15 delle “preleggi”, il quale prevede l'abrogazione implicita nel caso di “incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti”. Sembrerebbe quindi che la Cassazione abbia realizzato una forzatura delle regole dell'interpretazione della legge.

È più corretto quindi ricostruire la disciplina in modo sistematico, avendo riguardo all'intenzione del legislatore e alla fisiologia dell'imposta con aliquote proporzionali. In quest'ottica, possono essere superati anche i dubbi di legittimità costituzionale dell'art. 57.

Anzitutto è stata messa in discussione la ragionevolezza della previsione di due distinti sistemi di franchigie, senza la possibilità di cumularli. A riguardo, giova premettere che in qualunque momento il donatario può calcolare l'imposta virtualmente dovuta qualora accettasse un'eventuale ulteriore donazione. In sostanza, qualunque sia l'interpretazione del coacervo, per quanto riguarda il momento dell'imposizione, per le donazioni, esso si verifica necessariamente in un momento nel quale il donatario ha già avuto modo di verificare il valore netto dei suoi arricchimenti. Qui si vede chiaramente la differenza tra il trasferimento per atti inter vivos, e il trasferimento mortis causa. Nelle donazioni è il donatario ad essere principalmente interessato a pianificare il passaggio generazionale. Nella successione, invece gli eredi e i legatari sono in una posizione solo apparentemente uguale, in quanto hanno poco tempo per decidere se accettare l'eredità o meno, salvo il caso di accettazione con beneficio dell'inventario, che tra l'altro non è sempre necessariamente praticabile. Al contrario della donazione, non hanno necessariamente un ruolo negoziale rispetto alle disposizioni testamentarie. Il testamento è un atto unilaterale, rispetto al quale il chiamato all'eredità non necessariamente è a conoscenza dei valori che il testatore intende trasferirgli. Può

darsi l'ipotesi quindi, che l'erede accetti delle donazioni in vita, senza sapere che, all'apertura della successione, sarà costretto a scegliere tra rinunciare all'eredità o versare l'imposta. Anche nella successione legittima, gli aventi causa non si trovano nella stessa posizione del donatario. Questo dovrebbe bastare a giustificare la predisposizione di due diverse franchigie, una per le donazioni, e l'altra per le successioni.

Par. 10 La funzione recuperatoria del coacervo rispetto alle donazioni pregresse.

La non divisibile pratica di calcolare la base imponibile dell'imposta col coacervo, ha avuto nella storia diverse giustificazioni. A parte quindi gli argomenti sulla collazione, piuttosto che la mancanza di considerazione della gerarchia delle fonti in relazione alle circolari, un altro argomento si è sviluppato nel periodo di vigenza del decreto 637/72¹⁶⁰. La circostanza che le donazioni venissero colpite immediatamente dall'imposta sulle donazioni, ma solo a patto che si verificassero le condizioni previste dal vecchio art. 55 del d. lgs. 637/72, ingenerò la convinzione che, all'apertura della successione, il coacervo recuperasse l'imposta non immediatamente esigibile, applicando un'aliquota aumentata sul relictum, in ragione del coacervo stesso. L'idea di conseguenza era che il presupposto dell'imposta si fosse già verificato colle donazioni, ma non potendo cumulare donazioni effettuate in atti diversi, con destinatari diversi, il momento in cui l'imposta diventa esigibile si sarebbe spostato al momento in cui si apriva la

¹⁶⁰ Un riscontro di questi argomenti si trova nella decisione n. 74/1987, Ctp di Treviso, in cui viene evidenziata la contrarietà alla legge allora vigente, sia del metodo di calcolo adottato dall'amministrazione, in materia di cumulo soggettivo, sia della presunta finalità recuperatoria del coacervo in astratto. Appare quindi del tutto evidente come il coacervo già all'epoca non potesse anticipare l'imposizione sull'asse ereditario globale ad un momento precedente l'apertura della successione, riportandole al momento di una donazione. Il senso dei limiti dell'art. 55 era proprio quello di evitare cumuli soggettivi al di fuori di quelli espressamente previsti dagli artt. 7 e 55 del decreto 637 del 1973. Oggi che il cumulo soggettivo non c'è più, il decreto 262/06, all'art. 2, commi 48 e 49, prevede la ripartizione in base alle quote. Il coacervo quindi non opera più neanche rispetto ai vecchi cumuli soggettivi.

successione. Ovviamente, questo argomento non valeva a giustificare la maggiorazione della base imponibile, e la giurisprudenza non ha mai avallato questa interpretazione, ma questo errore di interpretazione può aiutare a comprendere che relazione c'è tra l'imposta sulle donazioni e l'imposta sulle successioni, in particolare adesso che, in mancanza di normativa espressa, si dibatte sulla legittimità di cumulare anche le donazioni intervenute nel periodo in cui le due imposte erano abolite.

Cap. IV Il tema delle donazioni indirette e l'impatto sull'evoluzione della disciplina.

Par. 1 Le donazioni indirette dopo le recenti sentenze della Cassazione.

Un ulteriore argomento nel senso della irrilevanza delle donazioni effettuate prima del 2006 può essere dedotto dalla disciplina delle donazioni indirette.

Le liberalità indirette sono un tema che nasce, in ambito civilistico, dall'interpretazione delle norme del codice relative al contratto di donazione. Mentre le donazioni dirette sono disciplinate dall'art. 769 c. c., il quale prescrive una forma particolarmente solenne¹⁶¹, l'art. 809 c. c. deroga alla disciplina generale:

“Le liberalità anche se risultano da atti diversi da quelli previsti dall'articolo 769, sono soggette alle stesse norme che regolano la revocazione delle donazioni per

¹⁶¹ Art. 769:

La donazione è il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione.

causa d'ingratitude e per sopravvenienza di figli nonché a quelle sulla riduzione delle donazioni per integrare la quota dovuta ai legittimari.

Questa disposizione non si applica alle liberalità previste dal secondo comma dell'articolo 770 e a quelle che a norma dell'articolo 742 non sono soggette a collazione.”.

Premesso che non esistono due autori in dottrina che possano concordare su un certo elenco di casi, è tuttavia possibile indicare alcune fattispecie che comunemente vengono ricomprese tra le liberalità indirette. Per questi casi infatti è pacificamente applicabile l'art. 809 del codice civile¹⁶². Si va dalla rinuncia, e più in generale la remissione del debito, al contratto (anche preliminare) a favore del terzo, inclusa l'assicurazione sulla vita a favore del terzo superstite. Altrettanto classici sono la figura dell'adempimento del terzo e la donazione mista. Più di recente la giurisprudenza¹⁶³ ha ricompreso anche le modificazioni dal lato passivo dell'obbligazione (delegazione, espromissione, acollo, inclusi i casi del mutuo di scopo e l'assunzione di obbligazione solidale nell'interesse di terzi), il trust e in generale i vincoli di destinazione, e infine la cointestazione di conto corrente bancario. Ipotesi dubbie sono relative agli atti materiali, come l'acquiescenza rispetto all'usucapione altrui, o il semplice decorso del tempo senza interrompere la prescrizione di un diritto di credito. Con questo non si esclude che un atto unilaterale possa porre in essere una liberalità indiretta, in quanto non è necessario che si concluda un contratto, cioè un incontro di volontà.

¹⁶² Art. 809:

Norme sulle donazioni applicabili ad altri atti di liberalità

Le liberalità anche se risultano da atti diversi da quelli previsti dall'articolo 769, sono soggette alle stesse norme che regolano la revocazione delle donazioni per causa d'ingratitude e per sopravvenienza di figli nonché a quelle sulla riduzione delle donazioni per integrare la quota dovuta ai legittimari.

Questa disposizione non si applica alle liberalità previste dal secondo comma dell'articolo 770 e a quelle che a norma dell'articolo 742 non sono soggette a collazione.

¹⁶³ Tra le altre, la sentenza 18725/2017, Corte di Cassazione, Sezioni Unite.

Sintetizzando, si sono formati due principali orientamenti in dottrina in relazione all'art. 809 del codice. Il primo faceva perno sulla causa donandi, e quindi la categoria della donazione indiretta esiste in quanto la volontà delle parti si traduce, seppure mediante un mezzo diverso da quello della donazione ex art. 769 c. c., nello spirito di liberalità dal donante verso il donato. L'altro indirizzo invece tende ad un maggiore formalismo, nel senso che le donazioni indirette sono determinate dalla mera concorrenza di tre fattori: l'arricchimento del donatario, il depauperamento del donante, la forma dell'atto diversa da quella prevista dall'art. 769 c. c. La ratio di quanto disposto dall'art. 809 sarebbe quindi quella di non imporre l'obbligo della forma solenne, qualora non sia strettamente necessario. Quest'obbligo infatti è previsto a tutela dei creditori, ma soprattutto degli eredi del donante, i quali hanno interesse a che il donante non riduca il proprio patrimonio. Questo formalismo indurrebbe a ritenere che l'art. 809 operi solo nel caso in cui nella formazione dell'atto, mediante il quale si realizza la donazione indiretta, è comunque presente un terzo, che essendo contrattualmente controinteressato rispetto al donante, ma soprattutto rispetto al donatario indiretto, garantisce già che il donante non sperperi i propri beni. Non occorre comunque in questa sede ripercorrere tutto il dibattito tra i fautori della teoria del negozio indiretto e i sostenitori della causa donandi. Sia sufficiente sottolineare come non esisteva fino all'intervento delle SS. UU. del 2017¹⁶⁴ una giurisprudenza chiara in materia. La differenza maggiore tra le due diverse dottrine consiste negli elementi essenziali di una donazione indiretta. Se si fa riferimento allo spirito di liberalità che caratterizza le donazioni dirette¹⁶⁵, occorre sia un elemento oggettivo, rappresentato da un diritto trasferito al donatario, o da un'obbligazione assunta dal donante, ma anche

¹⁶⁴ Sentenza n. 18725 del 27 luglio 2017 Corte di Cassazione SS. UU.

¹⁶⁵ Art. 769:

La donazione è il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione.

un elemento soggettivo, rappresentato da una manifestazione di volontà di arricchire il donatario. In generale, l'elemento soggettivo va valutato caso per caso, mentre nella teoria del negozio indiretto, si fa riferimento prevalentemente al rapporto tra il negozio-fine e il negozio-mezzo. Quest'ultimo, che può essere anche un atto unilaterale o un negozio a causa neutra, è collegato al negozio-fine, cioè la liberalità, senza fare ricorso ad elementi esterni al negozio stesso. In linea di massima le liberalità indirette risulterebbero dagli atti stessi che costituiscono il negozio-mezzo. Entrambe le dottrine hanno pregi e difetti. Se si ammette che è necessario procedere caso per caso, si crea una qualificazione giuridica dai tratti incerti, laddove non è facilmente prevedibile, per l'operatore del diritto, in quali casi si configurerà la fattispecie. In compenso, il riferimento alla causa del negozio sembra essere più in linea con il senso della disciplina civilistica. La donazione formale è l'atto gravato dai requisiti di forma più stringenti previsti dal codice, previsti dall'art. 782. La ratio di questo regime è quella di garantire non solo il donante, il quale pone in essere un negozio quasi sicuramente a detrimento del suo patrimonio, ma anche a tutela dei creditori, nonché degli eredi. Questi infatti avranno a disposizione un atto avente data certa, e un preciso negozio da aggredire, per far valere le proprie ragioni. Gli aventi causa, dal canto loro, avranno anch'essi i mezzi di prova più forti per far valere le proprie pretese. Se il codice introduce la categoria delle liberalità indirette, sembra che ci sia una sorta di deroga al regime ordinario della forma della donazione. La teoria del negozio indiretto spiega questo particolare fenomeno, sottolineando come nel negozio indiretto è sempre presente un terzo, il quale funge da parte nel negozio-mezzo. Il consenso prestato dal terzo equivale quindi, nella logica dell'art. 809, agli obblighi di forma di cui è gravata la donazione formale, e in questo modo, vengono contemperati gli interessi dei creditori, aventi causa ed eredi, con la libertà di donare. Da questa ricostruzione risulta quindi una terza categoria, che si affianca a quella delle donazioni formali,

ma non rientra in quella delle donazioni indirette. Si tratta delle donazioni informali¹⁶⁶, cioè quelle fattispecie che, pur presentando un arricchimento del beneficiario, e un coinvolgimento di un terzo, non realizzano una donazione indiretta, in quanto il ruolo del terzo non è quello di parte di un contratto, ma semplicemente parte dell'esecuzione di un programma negoziale, al quale egli rimane estraneo. Si tratta quindi di donazioni dirette¹⁶⁷, che risulterebbero nulle per difetto di forma, ma che nella pratica sono estremamente diffuse.

Le donazioni indirette sono un tema che ha assunto solo di recente una rilevanza rispetto al diritto tributario. La riforma del 1972 infatti, muovendosi verso il modello dell'imposta diretta, aveva aperto il campo di applicazione dell'imposta ad alcuni di quegli atti, diversi dalle donazioni formali, mediante i quali si realizza lo stesso scopo (o la stessa causa) del contratto di donazione ex art. 769 c. c. Si trattò di un manifesto di intenti, nella misura in cui, per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni, continuavano ad applicarsi le norme della legge di registro¹⁶⁸. A meno che non si trattasse di atti già soggetti a registrazione, non era agevole fare emergere questo tipo di trasferimenti. Sono gli interventi del 2000, che invece rendono possibile, entro certi limiti, l'estensione della base imponibile alle "altre liberalità tra vivi" a cui si riferiva l'art. 1, comma 1 del testo unico n. 346/90.

Il nuovo comma 4-bis infatti è apparentemente in contraddizione con comma 1, dal momento che sembrerebbe escludere dall'oggetto dell'imposta le liberalità indirette non soggette a registrazione. Questa d'altronde è tutt'oggi l'orientamento dell'amministrazione espresso dalla circolare 3/E del 2008. In realtà, si potrebbe

¹⁶⁶ Angelo Busani - Donazioni "indirette" e donazioni "informali" al cospetto delle Sezioni Unite (in "Corriere Tributario", n. 45, 2017); e Angelo Busani - La tassazione delle donazioni "indirette" e delle donazioni "informali" (stipulate in Italia e all'estero) (in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, pag. 553).

¹⁶⁷ La sentenza 18725 del 2017 delle Sezioni unite le definisce "donazioni tipiche ad esecuzione indiretta".

¹⁶⁸ Una critica puntuale sull'evoluzione legislativa delle liberalità indirette e delle donazioni informali, viene avanzata da Raffaello Lupi, in "I trasferimenti non formali: Dalle scelte rinunciarie del legislatore del 1973 all'imbarazzo di quello del 200" (in L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme, AAVV, Consiglio Nazionale del Notariato, Giuffré, Milano, 2001, pag. 289).

interpretare l'inciso "Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione" nel senso che, parimenti, resta ferma l'applicazione dell'imposta anche a tutte le altre liberalità indirette, financo quelle che non sono risultanti da atti scritti. D'altronde il senso del comma 4-bis è quello di una misura premiale, da coordinarsi coll'imposta di registro, esentando i trasferimenti immobiliari e quelli di aziende, e non di esentare tutte le liberalità indirette non soggette a registrazione.

La disciplina del decreto 262 del 2006 (art. 2, c. 48), invece, riferendosi agli atti di trasferimento "a titolo gratuito", potrebbe suggerire che esista una differenza sostanziale tra la categoria delle liberalità e quella degli atti a titolo gratuito. Autorevole dottrina¹⁶⁹ sottolinea che una ricostruzione sistematica delle norme in questione suggerisce di considerare una sola categoria, cioè quella delle liberalità, anche se, da un punto di vista dogmatico, le due espressioni non sono equivalenti, in quanto è possibile avere atti a titolo gratuito che non sono liberalità. Taluni¹⁷⁰ hanno addirittura ritenuto che l'inclusione degli atti a titolo gratuito fosse da considerarsi incostituzionale, in quanto la legge delega del 1971 si riferiva esclusivamente alle "liberalità per atti tra vivi", ma relativamente a questo tema, valgono le considerazioni che la stessa amministrazione¹⁷¹ ha fatto in relazione ai vincoli di destinazione non traslativi. A prescindere dalla ricostruzione del presupposto del tributo, il d. l. 262 del 2006 è la fonte che disciplina la base imponibile, quindi è preferibile interpretare le due espressioni come se si riferissero ad un'unica categoria di atti. L'espressione "liberalità" è preferibile a quella di "atti di trasferimento a titolo gratuito", in quanto sicuramente il legislatore non ha

¹⁶⁹ Gianfranco Gaffuri, *Diritto tributario*, ottava edizione, CEDAM, 2016, pag. 542. L'Autore sottolinea come non sarebbe coerente colla struttura dell'imposta indiretta estendere l'ambito di applicazione a tutti gli atti gratuiti. Essi rappresentano il genus all'interno del quale rientrano anche le liberalità.

¹⁷⁰ Falsitta, op. cit. In senso difforme invece Santarcangelo, op. cit.

¹⁷¹ Circolare n. 3/E del 2008

previsto, per le liberalità indirette, una imposta sugli atti sul modello di quella della legge 25 del 1902.

Un'altra norma che ha creato notevoli difficoltà interpretative è l'art. 56-bis del d. lgs. 346/90. Se per la maggior parte delle questioni, che emergono dal complesso di norme sull'imposta successioni e donazioni, è possibile ricostruire un quadro generale che fornisca elementi sicuri per l'interpretazione delle singole disposizioni, l'art. 56-bis del d. lgs. 346/90, invece non sembra essere interpretabile alla lettera. Il primo comma indica le condizioni alle quali è possibile accertare l'imposta sulle liberalità indirette, fissando in 350.000.000 di lire la soglia minima dell'incremento patrimoniale a favore del beneficiario, affinché si possa procedere all'accertamento della liberalità indiretta, mentre il secondo comma riporta un'aliquota del 7% da applicarsi in funzione punitiva, per coloro i quali non hanno approfittato del meccanismo della registrazione volontaria, e che solo in un secondo momento hanno rilasciato dichiarazioni, dalle quali sono emerse le liberalità indirette. È evidente che il legislatore del 2000, che introdusse la norma, faceva riferimento alla franchigia generalizzata e alle vecchie aliquote per le donazioni. Adesso questa soglia minima, corrispondente alla vecchia franchigia, risulterebbe, da una parte, penalizzante per i beneficiari che sono anche legati al disponente da legami di parentela, mentre dall'altra sarebbe premiante per i beneficiari "estranei", i quali non hanno alcuna franchigia. Il senso della norma originariamente era quello di impedire agli uffici di procedere all'accertamento, qualora non ci fosse un'imposta da applicare. Le possibili interpretazioni ora sono due¹⁷²: o si considerano le nuove franchigie, che però sono differenziate, ed hanno

¹⁷² Lo Studio n. 135-2011/T "Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile" individua 3 possibili interpretazioni: "...Piuttosto, è l'art. 56-bis ad aver posto una serie di interrogativi. Secondo una prima teoria, l'autonomia del suddetto art. 56-bis (commi 1 e 2) rispetto al restante impianto impositivo, palesata dall'aliquota unica del sette per cento invariabile anche in presenza di rapporti di parentela stretti, causerebbe uno sfasamento rispetto all'attuale articolazione delle aliquote (in quanto, in caso di beneficiari estranei, è addirittura più bassa di quella "ordinaria", mentre nel sistema della L. 342/2000 doveva costituire una sorta di aliquota punitiva) tale da far pensare ad una totale incompatibilità ai sensi del comma 50 dell'art. 2 d. l. 262/06 (come convertito dalla l. 286/06), con la conseguenza che detto art. 56-bis potrebbe essere considerato del tutto fuori

una natura e degli scopi completamente diversi; oppure si considera implicitamente abrogato l'art. 56-bis c. 1, lett. b). In quest'ultimo caso, si farebbe riferimento alla clausola di compatibilità prevista dall'art. 2, c. 50, del d. l. 262/06. Va riconosciuto che questo sistema di accertamento delle liberalità indirette rappresentava un equilibrato compromesso tra la necessità di ricomprendere tutte quelle fattispecie che, data la copiosa casistica delle liberalità indirette, non erano facilmente collegabili ad un atto scritto (ed in particolare, ad un atto soggetto a registrazione), e dall'altra parte, non offriva al fisco un mandato senza limiti a intromettersi nella sfera dei privati. Tendenzialmente quindi è facile riconoscere un certo grado di autonomia della norma sull'accertamento delle liberalità indirette, rispetto al resto della disciplina, rispetto al quale l'imposta viene applicata in ragione della registrazione dei relativi atti. La distinzione quindi tra l'imposizione in sede di registrazione degli atti, e l'imposizione mediante dichiarazione del contribuente stesso rappresenta un elemento che non può essere ignorato, nel valutare la compatibilità dell'art. 56-bis colla nuova disciplina.

Inoltre il legislatore aveva previsto nel 2000 un meccanismo finalizzato all'emersione di questi trasferimenti, che tradizionalmente sfuggono ai controlli della finanza. L'art. 56-bis del d. lgs. 346/90 prevede infatti che, solo relativamente alle donazioni indirette, l'accertamento dev'essere attuato mediante una dichiarazione del contribuente. Si tratta di un sistema completamente diverso rispetto alla tradizionale imposta sugli atti, che storicamente è stata il modello per l'imposta sulle successioni e le donazioni. Non è chiaro però se questo tipo di

gioco. Per una seconda teoria, l'art. 56-bis è da ritenere compatibile con la nuova imposta perché l'aliquota unica e la franchigia unica integrerebbero un microsistema giustificato dalla specialità della fattispecie (registrazione volontaria ex art. 8 Testo Unico Registro o registrazione in seguito ad "accertamento" - art. 56-bis commi 2 e 1, rispettivamente), come tale indipendente e capace di coesistere in tutte le sue parti (aliquote comprese) con aliquote e franchigie ordinarie. Alla stregua di una terza teoria, che pare preferibile, l'art. 56-bis è sopravvissuto alla reistituzione dell'imposta in parola, perché, pur richiedendo un'operazione di armonizzazione con le nuove disposizioni (31), mostra un notevole grado di compatibilità con l'attuale sistema, nella misura in cui ne completa le previsioni con la regola che mira ad attuare una pretesa tributaria vicaria di quella "paralizzata" con la confessione della liberalità..."

accertamento ha ancora senso nei confronti delle liberalità indirette, considerando che, nella logica della nuova giurisprudenza della Cassazione, gli elementi del negozio-fine devono essere comunque ricostruibili a partire dall'atto corrispondente al negozio-mezzo

Sulla corretta interpretazione della norma, la Cassazione nel 2016¹⁷³ ha stabilito che tutte le donazioni indirette sono tassabili, escluse quelle indicate dal comma 4-bis, ma solo quando il collegamento tra l'atto registrato e la donazione indiretta sia esplicito nell'atto stesso:

“Il giudice di merito ha escluso la giuridica rilevanza, nella specie, del collegamento costituente presupposto della non imponibilità; non già per la mancata prova della effettiva destinazione del denaro oggetto di liberalità all'acquisto dei due immobili, bensì per la mancata dichiarazione di tale collegamento negli atti di compravendita.”

Su questo punto, la dottrina¹⁷⁴ è stata estremamente critica, in quanto una donazione indiretta è tale a prescindere dalle specifiche disposizioni contenute nell'atto. Se si aderisce alla tesi della causa donandi, in ultima analisi, ciò che conta è la volontà complessiva delle parti, e in ultima analisi, lo spirito di liberalità. Ma anche aderendo ad un indirizzo più formalistico, verrebbe meno il senso della stessa previsione dell'art. 809, per cui la garanzia patrimoniale del donante è fatta salva, alternativamente, o dalla forma dell'atto, o dallo schema del negozio indiretto.

¹⁷³ Sentenza n. 13133 del 24 giugno 2016 Corte di Cassazione, Sez. V, La quale non si è espressa sulla compatibilità della norma con il nuovo regime previsto dal d. l. 262/06. Nel caso affrontato dalla Corte, i giudici hanno applicato l'art. 56-bis in relazione ad una liberalità indiretta intervenuta nell'agosto del 2001.

¹⁷⁴ Angelo Busani – Donazione indiretta a rischio tasse (in Sole 24 Ore – Norme e Tributi, 30 agosto 2016), nonché Simone Ghinassi - Studio n. 29-2017/T (Liberalità indirette e collegamento negoziale)

Né vale il riferimento alla categoria delle “liberalità collegate”, fatto dalla sentenza in questione:

“Questi ultimi [gli atti di compravendita], tassati con imposta proporzionale di registro, non recavano infatti alcuna menzione della circostanza che il denaro necessario provenisse in tutto o in parte da atto di liberalità; né risultava che agli atti di compravendita (negozi-fine) avessero partecipato i donanti. In assenza di enunciazione, risultava dunque che si trattasse di compravendite poste in essere con provvista propria degli acquirenti e, come tali, non "collegate" a preordinati atti di liberalità (negozi od operazioni-mezzo).”.

Come correttamente la dottrina¹⁷⁵ ha messo in evidenza, quando il legislatore impone un obbligo formale, questo risulta espressamente dalle disposizioni di legge. Tanto più che l’art. 56-bis prevede un meccanismo specifico per l’accertamento, dal quale non risulta un obbligo generalizzato di far emergere tutte le donazioni indirette. Un obbligo formale di questo tipo è previsto ad esempio per il beneficio “prima casa”¹⁷⁶.

In senso difforme dall’orientamento della Cassazione, la sentenza n. 6497 del 2017 della Commissione tributaria provinciale di Milano¹⁷⁷ riconduce l’irrilevanza delle liberalità indirette, precedenti all’entrata in vigore del d. lgs. 262/06, anche al dato testuale dell’art. 57 del d. lgs. 346/90, il quale si riferisce, almeno apparentemente,

¹⁷⁵ Simone Ghinassi - Studio n. 29-2017/T (Liberalità indirette e collegamento negoziale); Angelo Busani – Donazione indiretta a rischio tasse (in *Sole 24 Ore – Norme e Tributi*, 30 agosto 2016).

¹⁷⁶ La disciplina di questa agevolazione, per le successioni e le donazioni, è contenuta nei commi 3 e 4 dell’art. 69. Le condizioni e i requisiti per l’accesso al beneficio, invece sono disciplinati dalla nota II-bis dell’art. 1, c. 1, quinto periodo, della Tariffa, Parte prima, allegata al decreto 131 del 1986. Condizione ostativa, è che il titolare (erede, legatario o donatario), dichiararsi di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni “prima casa”. In caso di più beneficiari, la disciplina prevede che sia sufficiente la dichiarazione di uno solo di essi. Luigi Bellini – La “nuova” imposta sulle successioni e donazioni: reintroduzione delle disposizioni del D. Lgs. n. 346/1990 e coordinamento coi provvedimenti successivi (in *“Il fisco”* n. 47 del 2006, pag. 1-7230).

¹⁷⁷ Paolo Ludovici e Giammarco Dellabartola – Donazioni indirette fuori dal “coacervo” (in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi* – 28 novembre 2017)

solo alle donazioni formali¹⁷⁸. Rimane però al centro della motivazione l'impossibilità di assoggettare (seppure indirettamente) ad imposta delle fattispecie esplicitamente escluse.

Molto più complesso è il tema dei vincoli di destinazione, che non erano previsti prima del 2006. Posto che non siano tassabili prima dell'entrata in vigore del decreto, rimane da stabilire se essi possano concorrere alla formazione del coacervo, a titolo di liberalità pregresse. Sembrerebbe preferibile una soluzione negativa, ricostruendo l'imposta sui vincoli di destinazione in modo autonomo rispetto a quelle su successioni e donazioni. Così operando tuttavia, si è costretti ad concludere che la disciplina nel suo complesso perderebbe qualsiasi coerenza interna, determinando quindi un considerevole deficit in termini di ragionevolezza, relativamente al presupposto dell'imposta.

In questo contesto, occorre considerare le conseguenze sul piano tributario della storica sentenza n. 18725 del 2017. Le Sezioni Unite hanno affrontato, in ambito precipuamente civilistico, la materia dei limiti entro i quali il trasferimento a titolo gratuito può essere validamente effettuato, col beneficio accordato dall'art. 809 c. c., senza incorrere in una nullità per difetto di forma ex art. 769 c. c. La soluzione accolta è quella di distinguere tra donazioni e liberalità non donative, avendo riguardo alla struttura dei rapporti nelle due diverse ipotesi. Nella donazione diretta, infatti, abbiamo necessariamente un atto e due parti. Nelle liberalità indirette, invece, distinguiamo almeno quattro strutture possibili:

1. Atti diversi dal contratto. Ad esempio, con negozi unilaterali come l'adempimento del terzo e le rinunce abdicative)

¹⁷⁸ Il problema era già stato affrontato da Giuseppe Rebecca "Il coacervo delle donazioni" (in "Il fisco" n. 31 del 2013, pag. 1-4755).

2. Contratti con parti diverse dal donante e il donatario. In questo caso il beneficiario è un terzo rispetto al contratto stesso.
3. Contratti caratterizzati da un nesso di corrispettività tra attribuzioni patrimoniali
4. Una combinazione di negozi.

La Corte, nel caso in specie, doveva verificare se il contratto che il donante aveva con la banca, rappresentava uno schema mediante il quale si potesse sorreggere la struttura della donazione indiretta. Il contratto di banca infatti, non consente all'istituto di credito di scegliere se eseguire o no il trasferimento. Per cui, ad esempio, un bonifico bancario, o un bancogiro, rappresentano attività esecutiva di un contratto (il deposito titoli) che non ha niente a che vedere con la donazione indiretta. Diverso è il caso della cointestazione, dove il beneficiario diventa parte contrattuale con la banca stessa. La sentenza quindi conclude con il principio di diritto:

“Il trasferimento per spirito di liberalità di strumenti finanziari dal conto di deposito titoli del beneficiante a quello del beneficiario realizzato a mezzo banca, attraverso l'esecuzione di un ordine di bancogiro impartito dal disponente, non rientra tra le donazioni indirette, ma configura una donazione tipica ad esecuzione indiretta; ne deriva che la stabilità dell'attribuzione patrimoniale presuppone la stipulazione dell'atto pubblico di donazione tra beneficiante e beneficiario, salvo che ricorra l'ipotesi della donazione di modico valore.”.

Sul piano tributario, tuttavia, il principio è rilevante sotto molteplici aspetti. Anzitutto la dottrina¹⁷⁹ ha sottolineato come rispetto alle liberalità è più corretto operare una tripartizione, tra donazioni formali, donazioni indirette e donazioni

¹⁷⁹ Angelo Busani - Donazioni “indirette” e donazioni “informali” al cospetto delle Sezioni Unite (in “Corriere Tributario”, n. 45, 2017); e Angelo Busani – La tassazione delle donazioni “indirette” e delle donazioni “informali” (stipulate in Italia e all'estero) (in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, pag. 553)

informali. Quest'ultime sono nulle ovviamente, in quanto gli interessati possono in qualunque momento ottenere la restituzione del trasferimento, eccedendo il difetto di forma.

Quello che conta, dal punto di vista dell'imposta sulle donazioni, è che, essendo le donazioni informali costituite da atti nulli, su di essi non dovrebbe essere possibile applicare l'imposta. Esiste infatti l'imposta di registro anche sugli atti nulli, senza possibilità di rimborso, ma la struttura dell'imposta sulle donazioni (imposta diretta sugli arricchimenti) non dovrebbe consentire un'imposizione senza un effettivo arricchimento. Parte della dottrina¹⁸⁰ ritiene tuttavia che, in materia di atti invalidi, si applichi l'art. 60 del t. u., che rinvia al art. 38, d. p. r. 131/1986.

In secondo luogo, le donazioni informali, essendo nulle, non solo non sono tassabili, ma non dovrebbero neanche rientrare nel coacervo. E in quest'ottica, la sentenza 13133 del 2016, sembra essere almeno in parte coerente col nuovo orientamento della Cassazione. Ma è nella recente giurisprudenza tributaria¹⁸¹ che abbiamo una conferma dell'irrilevanza assoluta delle liberalità informali ai fini dell'imposta di donazione. Se infatti, una donazione, diretta o indiretta, è esclusa dall'art. 1, comma 4-bis, essa non solo non è tassabile, ma non concorre ad erodere la franchigia. A maggior ragione, lo stesso principio dovrebbe valere anche nel caso delle donazioni informali, che non sono semplicemente escluse, ma sono invalide, e non dovrebbero produrre effetti giuridici di nessun tipo.

Non sfugge come possa risultare paradossale che la donazione diretta o indiretta, seppur dichiarata, mediante registrazione, determina un insieme di conseguenze negative. Mentre la donazione informale sembra essere vantaggiosa per il contribuente, il quale sfrutta l'ambivalenza del contratto nullo. Le parti pongono

¹⁸⁰ Falsitta, op. cit e Gaffuri, op. cit.

¹⁸¹ Sentenza n. 6497 del 21 novembre 2017 Commissione Tributaria Provinciale, Milano, Sez. XXII

in essere il trasferimento, pur rimanendo esposti al rischio di subire le conseguenze dell'azione di nullità, ma in compenso il trasferimento sarebbe da considerarsi non definitivo, o comunque non indicativo di capacità contributiva. Fatto sta che la disciplina dell'imposta sulle donazioni, combinata con una tesi formalistica delle donazioni indirette, non è così sofisticata da cogliere queste sottigliezze.

Forse è in questo senso che una recente sentenza della Cassazione¹⁸², in ambito puramente civilistico, ripropone il tema della causa donandi. Partendo dalle conclusioni alle quali erano giunte le SS. UU., la Corte arriva ad una conclusione almeno parzialmente diversa. Sembrava infatti che la cointestazione di conto corrente dovesse essere considerata pacificamente una liberalità indiretta, in quanto la struttura del rapporto tra donante, donatario e banca, è conforme allo schema del negozio indiretto. Invece la Corte ritiene che anche in questo caso, sia necessario un elemento ulteriore, cioè la prova dell'animus donandi da parte di colui che versa la provvista nel conto. Questo apparentemente è coerente con la distinzione formalistica tra donazioni indirette e donazioni informali, ma in realtà si discosta, in quanto introduce un elemento soggettivo. Questo sarà poi oggetto di prova, nel giudizio civile tra il donatario e i controinteressati, e fino a quando non viene raggiunta la prova, il trasferimento si deve ritenere informale, e quindi nullo.

In conclusione, il riconoscimento della categoria delle liberalità informali, derivante dalla ratio della legge 243/00, non può non indurre l'interprete a riconsiderare completamente l'oggetto e il presupposto dell'imposta. Ma anche a prescindere da argomenti di ordine sistematico, ci si deve chiedere a che titolo le liberalità pregresse possano rientrare nel coacervo, al netto dell'esclusione delle liberalità informali dall'ambito di applicazione dell'imposta. Risulterebbe arbitrario infatti, attribuire rilevanza fiscale solo ad alcune ipotesi di trasferimento

¹⁸² Sentenza n. 4682 del 10 gennaio 2018, Corte di Cassazione, Sez. II

della ricchezza. Se le donazioni informali sono da escludersi dall'ambito di applicazione dell'imposta, allora sono da escludersi dal coacervo. Ma allora, a maggior ragione, non ha più nessuna ragion d'essere un'interpretazione retroattiva del coacervo per le donazioni, in quanto se le liberalità pregresse sono da considerarsi fuori dal campo di applicazione del decreto 262 del 2006, si verificherebbe una disparità di trattamento tra coloro i quali, durante il periodo dell'abolizione dell'imposta, hanno posto in essere donazioni dirette e liberalità indirette, e quelli che invece hanno optato per lo strumento delle donazioni informali.

Conclusioni.

I tributi successori in Italia sono stati oggetto, tra il 2000 e il 2006, di profondi e radicali cambiamenti, anche se al di fuori di una riforma organica. Gli interventi sono stati puntuali e privi della necessaria sistematicità. Osservando nel suo complesso la confusionaria legge 342/90 si può notare che non vi sia un vero e proprio principio di riferimento, o criterio direttivo. Anche per questa legge quindi, sembra che l'unico intento del legislatore che possiamo attribuire alle diverse disposizioni è quello generico di modernizzare la disciplina, aprendo tuttavia una serie di problematiche che prima erano totalmente assenti. Essendo la legge strutturata come una novella al testo unico, si sarebbe tentati di non attribuire ad essa una grande portata innovatrice, ma la normativa risultante non lascia, in realtà, molto spazio all'interpretazione. E la giurisprudenza ha, tutto sommato, correttamente intercettato l'innovazione delle modifiche. È la struttura dell'imposta ad essere mutata radicalmente, e non deve trarre in inganno la circostanza che il momento di rottura sia costituito dal "collegato". Basti considerare, da una parte, che l'imposta sulle successioni e donazioni è stata da tempo al centro di una progressiva evoluzione, che, anche solo considerando la legislazione italiana, ha portato la tassazione dei trasferimenti di atti a titolo gratuito, dall'area dell'imposizione indiretta e sugli atti, a quella delle imposte dirette, dove il presupposto dell'imposizione, al netto delle difficoltà dal punto di vista dogmatico, ha una forza pervasiva maggiore, e funge da criterio imprescindibile per l'interpretazione delle norme. Dall'altra, bisogna riconoscere che questi mutamenti strutturali non sono il prodotto di una estemporanea volontà politica, o di un peculiare e temporaneo assetto degli interessi in gioco. Dall'analisi del contesto internazionale infatti, risulta chiaro che, se in origine, cioè fino alla riforma del 1972, era possibile, e forse necessario, oscillare tra le necessità pratiche

di un'imposizione indiretta e il rigore di quella diretta, oggi il legislatore si trova a dover rispondere ad esigenze diverse. Anche nella percezione più comune, l'imposta è passata dall'essere uno dei tributi meno controversi, l'imposta più liberale, colpendo anche la capacità contributiva del defunto e del donante, fino ad essere, in tempi più recenti, un rischio per la ricettività di stabili investimenti per l'economia nazionale. Molti paesi sono impegnati in una gara a premiare di più coloro i quali decidono di spostare la residenza, e quindi il patrimonio, nei rispettivi territori, e l'imposta sulle successioni costituisce un forte disincentivo. Non esiste un metodo scientifico, o oggettivo, di calcolo dell'effetto negativo che queste imposte hanno sull'economia. Da una parte si sottolinea l'esiguità del gettito, e dall'altra si evidenzia la portata psicologica e comportamentale che questi tributi hanno sulle scelte dei contribuenti.

Ma è proprio all'atto di pronosticare le future evoluzioni del tributo che si deve rilevare che le possibilità per il legislatore sono, a ben vedere, limitate. La scelta di conservare questo tipo di tributo comporta, come minimo, un'opera di adeguamento della disciplina alla realtà economica contemporanea, che non è comparabile con quella dell'inizio del secolo XX. Le innovazioni del decreto del 2006 vanno interpretate anche in questo senso, per cui l'inclusione nella base imponibile dei vincoli di destinazione risulta essere funzionale ad una maggiore equità del tributo nel suo complesso, colpendo fattispecie nuove che, in termini di arricchimenti "immeritati", risultano analoghe alle successioni e alle donazioni. Il risultato non è del tutto coerente, per cui vengono sostanzialmente equiparate le donazioni e le successioni, nelle quali gli aventi causa hanno una disponibilità piena dei beni e dei diritti trasferiti, alle provviste del fondo patrimoniale, ad esempio, dove in pratica i beneficiari sono comunque limitati dagli scopi dell'istituto nella scelta di come spendere le nuove risorse. Più semplice è il caso dei trust dove, finché vi è un effetto traslativo, non vi sono dubbi sulla sussistenza

del presupposto dell'imposta. Limitatamente ai negozi fiduciari quindi, rimane solo il vasto tema, che esula da questa trattazione, dell'individuazione del momento del trasferimento, ed è ragionevole prevedere che la prassi e la giurisprudenza, nonché la dottrina, colmeranno le lacune di una legislazione ancora acerba e bisognosa più che mai di puntuali disposizioni di dettaglio. Rimane invece coerente con il modello dell'imposta indiretta la territorialità dell'imposta, che dal 1972 è informata al principio della imposizione globale. E questo rappresenta un anacronismo puro e semplice. Non vi è infatti più nessun motivo per continuare ad applicare un'imposta sugli arricchimenti degli eredi, legatari e donatari, sulla base della residenza del defunto o del donante.

Proprio l'estrema difficoltà di intercettare la realtà economica degli arricchimenti a titolo gratuito ingenera, in particolare nella dottrina, la convinzione che si tratta di uno sforzo inutile. Il diritto ha la capacità di costruire categorie e concetti, che, con maggiore o minore precisione, si sovrappongono alla massa informe delle fattispecie concrete. Ma ci sono dei limiti oggettivi, di cui l'imposta sulle successioni e donazioni rappresenta il migliore esempio.

Il tema del coacervo, in particolare, sembra mettere in risalto i limiti e le possibilità del diritto di intercettare la realtà economica sottostante. Non ci sono dubbi che la legislazione abbia finora fallito nell'inquadrare tutte le possibili forme di arricchimento per causa liberale, per poi riunirle in un cumulo di tutti gli arricchimenti in capo agli eredi e i donatari. Il coacervo quindi deve avere una funzione diversa, più limitata. La lettera della legge ha consentito alla giurisprudenza di individuare questa funzione, limitatamente all'imposta sulle donazioni, nella corretta applicazione della franchigia. Si tratta però di una interpretazione meramente letterale della disciplina.

È quindi una preoccupazione di ordine sistematico che ci deve indurre a riconsiderare i limiti del coacervo, in relazione alle donazioni effettuate prima della reintroduzione dell'imposta nel 2006. È evidente che il cumulo delle donazioni pregresse, anche nella funzione limitata di "custode della franchigia", ha un effetto impositivo, e di conseguenza, l'applicazione dello stesso a fattispecie che non dovrebbero essere ricomprese nell'ambito temporale del decreto 262/06, non solo costituisce una violazione del principio di irretroattività della legge tributaria, ma rappresenta un'applicazione "distorta" della lettera della legge, in quanto è la stessa ratio della legge ad escludere queste fattispecie. È quindi il nuovo presupposto dell'imposizione che dovrebbe delimitare meglio l'ambito delle donazioni da cumulare.

Bibliografia.

Serrano, *Le imposte sulle successioni*, vol. VIII, terza ed., 1953, e quinta ed., 1968, da *Trattato di diritto tributario* a cura di Achille Donato Giannini, UTET.

Codice delle imposte di successione, ipotecarie e del gratuito patrocinio, Armando Armani, Gaetano Stammati, Lando Ceccarelli, Jandi Sapi editori, 1959.

L'imposta sulle successioni e l'imposta sull'asse globale ereditario netto, terza ed., Costantino De Bono, Giuffrè, 1969.

L'imposta sulle successioni, Costantino De Bono, Giuffrè, 1973.

L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme, AAVV, Consiglio Nazionale del Notariato, Giuffré, Milano, 2001.

Augusto Fantozzi, *Corso di Diritto Tributario*, Utet, 2004.

Gaspere Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, terza ed., CEDAM, 2009

Francesco Tesauro, *Istituzioni di diritto Tributario*, ottava e nona ed., UTET, 2014, parte speciale, vol. 2

Capozzi, *Successioni e donazioni*, tomo I e II, Giuffrè, 2015

Gianfranco Gaffuri, *Diritto tributario*, ottava edizione, CEDAM, 2016

Gaspere Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, CEDAM Wolters Kluwer, 2016.

Giovanni Bonilini, *Manuale di diritto ereditario e delle donazioni*, UTET, 2016.

Giovanni Santarcangelo, *Tassazione delle successioni e donazioni*, UTET, 2017

Enciclopedia giuridica Treccani, voce Donazione, voce Successione (imposta)

La giurisprudenza.

Decisione n. 37937 del 25 giugno 1952 Commissione centrale, Sez. VI

Decisione n. 65099 del 5 novembre 1954 Commissione centrale

Decisione n. 39121 del 6 marzo 1961 Commissione centrale, Sez. V

Decisione n. 87134 del 18 aprile 1962 Commissione centrale, Sez. V

Decisione n. 89540 del 15 giugno 1962 Commissione centrale, Sez. V

Decisione n. 100645 del 19 giugno 1963 Commissione centrale

Decisione n. 5863 del 14 febbraio 1964 Commissione centrale, Sez. V

Decisione n. 12466 dell'8 luglio 1964 Commissione centrale

Sentenza n. 147 del 6 giugno 1975 Corte costituzionale

Decisione n. 2387 del 5 ottobre 1984 Commissione tributaria, I grado, Treviso, Sez. VIII

Decisione n. 3218 del 4 dicembre 1984 Commissione tributaria, I grado, Treviso, Sez. V

Decisione n. 65 del 4 febbraio 1985 Commissione tributaria, I grado, Padova, Sez. I

Sentenza n. 68 del 20 marzo 1985 Corte costituzionale

Decisione n. 3363 del 17 dicembre 1985 Commissione tributaria, I grado, Treviso, Sez. V

Decisione n. 217 del 17 gennaio 1986 Commissione tributaria, I grado, Treviso, Sez. VIII

Ordinanza n. 2670 del 22 ottobre 1986 Commissione tributaria centrale, Sez. XVII

Decisione n. 6898 del 7 ottobre 1987 Commissione tributaria centrale, Sez. Unite

Decisione n. 74 del 23 gennaio 1987 Commissione tributaria, II Grado, Treviso, Sez. IV

Decisione n. 1316 del 13 febbraio 1988 Commissione tributaria centrale, Sez. I

Decisione n. 836 dell'11 novembre 1988 Commissione tributaria, II Grado, Vercelli, Sez. III

Ordinanza n. 222 del 20 aprile 1989 Corte costituzionale

Decisione n. 4748 del 7 luglio 1989 Commissione tributaria centrale, Sez. XXIV

Sentenza n. 537 del 11 dicembre 1989 Corte costituzionale

Sentenza n. 1073 del 5 febbraio 1991 Corte di Cassazione, Sez. I

Ordinanza n. 715 del 18 aprile 1991 Commissione tributaria, I Grado, Catania

Sentenza n. 11789 del 5 novembre 1991 Corte di Cassazione, Sez. I

Decisione n. 577 del 3 febbraio 1992 Commissione tributaria centrale, Sez. XVI

Sentenza n. 2722 del 6 marzo 1992 Corte di Cassazione

Decisione n. 4288 del 6 luglio 1992 Commissione tributaria centrale,
Sez. II

Decisione n. 4441 del 10 luglio 1992 Commissione tributaria centrale,
Sez. XIV

Decisione n. 3650 dell'11 luglio 1996 Commissione tributaria centrale,
Sez. XV

Decisione n. 961 del 13 marzo 1997 Commissione tributaria centrale,
Sez. VI

Sentenza n. 8489 del 4 settembre 1997 Corte di cassazione, Sez. I

Decisione n. 6063 del 4 dicembre 1997 Commissione tributaria
centrale, Sez. XIII

Sentenza n. 41 del 22 febbraio 1999 Corte costituzionale

Sentenza n. 8 del 16 giugno 2006 Commissione tributaria, II Grado,
Bolzano, Sez. II

Sentenza n. 5972 del 14 marzo 2007 Corte di cassazione, Sez. V

Sentenza n. 197 del 10 novembre 2008 Commissione tributaria
provinciale, Milano, Sez. XI

Sentenza n. 77 del 3 giugno 2010 Commissione tributaria provinciale,
Udine, Sez. II

Sentenza n. 44 del 17 maggio 2010 Commissione tributaria provinciale,
Bergamo, Sez. VIII

Sentenza n. 1970 del 4 febbraio 2015 Corte di Cassazione Sez. V

Sentenza n. 27 del 9 febbraio 2015 Commissione tributaria provinciale,
Reggio Emilia, Sez. III

Sentenza n. 2215 del 14 aprile 2016 Commissione tributaria regionale,
Milano, Sez. XXXVI

Sentenza n. 594 del 20 settembre 2016 Commissione tributaria
regionale, Ancona, Sez. III

Sentenza n. 13133 del 24 giugno 2016 Corte di Cassazione, Sez. V

Sentenza n. 24940 del 6 dicembre 2016 Corte di Cassazione, Sez. V

Sentenza n. 26050 del 16 dicembre 2016 Corte di Cassazione, Sez. V

Sentenza n. 11677 del 11 maggio 2017, Corte di Cassazione, Sez. V

Sentenza n. 18725 del 27 luglio 2017 Corte di Cassazione SS. UU.

Sentenza n. 6497 del 21 novembre 2017 Commissione Tributaria
Provinciale, Milano, Sez. XXII

Sentenza n. 7163 del 29 dicembre 2017 Commissione tributaria
provinciale, Milano, Sez. XXI

Sentenza n. 4682 del 10 gennaio 2018, Corte di Cassazione, Sez. II

Sentenza n. 36 del 9 febbraio 2018 Commissione tributaria provinciale,
Rimini, Sez. I

Sentenza n. 12779 del 23 maggio 2018 Corte di Cassazione, Sez. V

Prassi amministrativa.

Circolare n. 5/313168 del 10 gennaio 1973

Risoluzione n. 321085 del 29 novembre 1974

Risoluzione n. 2712051 del 25 settembre 1978

Circolare n. 49/13634 del 16 giugno 1982

Nota n. 281498 del 28 maggio 1985

Risoluzione n. 350043 del 6 giugno 1990

Circolare n. 17/350134 del 15 marzo 1991

Circolare n. 207/E del 16 novembre 2000

Circolare n. 3 del 22 gennaio 2008

Circolare n. 3/904 del novembre 2015

Dottrina.

Ugo Friedmann, Simone Ghinassi, Valeria Mastroiacovo, Adriano Pischetola - Studio n. 168-2006/T

Luigi Bellini – La “nuova” imposta sulle successioni e donazioni: reintroduzione delle disposizioni del D. Lgs. n. 346/1990 e coordinamento coi provvedimenti successivi (in “Il fisco” n. 47 del 2006, pag. 1-7230)

Valeria Mastroiacovo – Il cumulo di “donatum” e “relictum” nella “nuova” imposta successoria (in “Corriere Tributario” n. 21 del 2007, pag. 1719)

Gaetano Petrelli – La nuova imposta sulle successioni (www.gaetanopetrelli.it, 2008)

“Donazioni precedenti ed erosione della franchigia nella nuova imposta sulle successioni” (Studio n. 1 del 12 dicembre 2008, del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Commissione di Studio “IVA ed altre imposte indirette”)

Massimo Plasmati – Le imposte sulle successioni e le donazioni (1990-2009) (in “Diritto e Pratica Tributaria” n. 4 del 2009, pag. 20843)

Giampiero Petteruti “Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell’attività notarile” Studio n. 135-2011/T (Consiglio Nazionale del Notariato, 2012)

Giuseppe Rebecca – Il coacervo delle donazioni (in “Il fisco” n. 31 del 2013, pag. 1-4755)

Massimo Antonini e Raul Angelo Papotti – Donazioni all’estero, meno vincoli (in Sole 24 Ore Quotidiano del Diritto, ed. 17/11/2015)

Domenico Montemurno - Alcuni suggerimenti modificativi della legge sull’imposta di successione (in "Il fisco" n. 7 del 2015, pag. 1-655)

Angelo Busani e Elisabetta Smaniotto – Donazioni, il coacervo non c’è più (in “Sole 24 Ore Norme e tributi”, 28/12/2016)

Angelo Busani – Donazione indiretta a rischio tasse (in Sole 24 Ore – Norme e Tributi, 30 agosto 2016)

Angelo Busani – La tassazione delle donazioni “indirette” e delle donazioni “informali” (stipulate in Italia e all’estero) (in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario 3/2016, pag. 553)

Marco Snichelotto e Vita Pozzi - Abrogazione implicita dell'istituto del "coacervo" – Imposte indirette – Il cumulo delle donazioni precedenti non si applica al calcolo della franchigia ai fini dell'imposta di successione (in "GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria" n. 4 del 2017, pag. 308)

Paolo Arginelli e Filippo Maisto – Regole sul coacervo: eredità e donazioni con destini separati (in Sole 24 Ore Norme e Tributi – 5/1/2017)

Simone Ghinassi – Tacitamente abrogato il coacervo delle donazioni fatte in vita (in "Corriere Tributario" n. 8 del 2017, pag. 613)

Giuseppe Rebecca, Giorgia Cavallari "Coacervo: solo per le donazioni, secondo la Cassazione" (da portale IL CASO.it, 26 settembre 2017)

Paolo Ludovici e Giammarco Dellabartola – Donazioni indirette fuori dal "coacervo" (in Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi – 28 novembre 2017)

Angelo Busani e Emanuele Lucchini Guastalla – La donazione con bonifico senza notaio è nulla (in "Sole 24 Norme e Tributi" – 28 luglio 2017)

Angelo Busani - Donazioni "indirette" e donazioni "informali" al cospetto delle Sezioni Unite (in Corriere Tributario, 2017 n. 45 pag. 3538)

Simone Ghinassi - Studio n. 29-2017/T (Liberalità indirette e collegamento negoziale)

“History, present law, and analysis of the federal wealth transfer tax system” JCX-52-15, 16 marzo 2015, The Joint Committee on Taxation

David Joulfaian, “The Federal Estate Tax: History, Law, and Economics”, febbraio 2018, Office of Tax Analysis US Department of the Treasury

David Joulfaian, “The Federal Gift Tax: History, Law, and Economics”, novembre 2007, Office of Tax Analysis US Department of Treasury

Darien B. Jacobson, Brian G. Raub, e Barry W. Johnson “The Estate Tax: Ninety Years and Counting”, Internal Revenue Service

David Frederick “Historical Lessons from the Life and Death of the Federal Estate Tax” (The American Journal of Legal History, 04/2007, Volume 49, Fascicolo 2)

Eddie Metrejean, Cheryl Metrejean “Death Taxes in the United States: A Brief History” (Journal of Business & Economics Research – Gennaio, 2009, Vol. 7, n. 1)

Debra Rahmin Silberstein, “A History of the Death Tax - A Source of Revenue, or a Vehicle for Wealth Redistribution” (Probate and Property, gennaio/febbraio 2003, n. 17)

Antony Seely “Inheritance Tax” (Research Paper 95/107, House of Commons Library, 1 November 1995)

Lesley Hoskins, Samantha Shave, Alastair Owens, Martin Daunton, David R. Green “The death duties in Britain, 1859–1930: evidence from

the Annual Reports of the Commissioners of the Inland Revenue”
(<https://historyofwealth.org> , working papers, giugno 2013)

Anthony Barnes Atkinson, “Wealth and Inheritance in Britain from 1896 to the Present” (Centre for Analysis of Social Exclusion London School of Economics, novembre 2013, Londra)

Riassunto

È impossibile considerare l'istituto del coacervo, senza uno sguardo d'insieme sul contesto storico, e una visione d'insieme della disciplina dei tributi successori.

L'imposta sulle successioni e donazioni è il risultato di un'evoluzione storica che, oltre ad essere lunga, risulta essere anche molto complessa e variegata, a seconda delle diverse aree geografiche e dei sistemi giuridici di riferimento. Le radici storiche del tributo vanno ricercate nello sviluppo in Europa delle imposte indirette nel secolo XVII, ed è caratterizzata da motivazioni politiche peculiari in relazione allo sviluppo dello Stato moderno. È nel secolo XIX tuttavia che si ha un'accelerazione nello sviluppo di questo tributo.

Nell'analisi dell'evoluzione storica della Inheritance tax nel Regno Unito, si trovano i tratti tipici dell'imposta sulle successioni, secondo il modello dell'imposta sugli atti, che poi ha progressivamente ceduto il passo ad un'imposta più sensibile alle esigenze di equità. Il legislatore inglese è riuscito solo nel secolo XX a realizzare una disciplina coerente con l'obiettivo di colpire in un'ottica di unitarietà i trasferimenti mortis causa e i trasferimenti a titolo gratuito. Sono da considerarsi quindi solo delle tappe intermedie le esperienze della Estate tax del 1949 e della Capital transfer tax del 1974. La moderna disciplina, rimasta invariata dal 1984 nei suoi aspetti essenziali, è contenuta nell'Inheritance taxes Act. Si tratta di una imposta proporzionale sull'asse ereditario globale, con un complesso sistema di franchigie, mentre per le donazioni rilevano solo le donazioni effettuate entro gli ultimi sette anni dall'apertura della successione, con un meccanismo in cui l'imposizione viene posticipata ad un momento successivo. Nonostante il livello altissimo dell'aliquota, questa disciplina ha il merito di prevedere trattamenti differenziati a seconda del tipo specifico di donazione o altra liberalità, in modo da rispettare il più possibile la libertà di donare.

Negli Stati Uniti l'imposta di successione, o Estate tax, è storicamente influenzata da contingenti necessità finanziarie del governo. Solo nel secolo XX sono state le dottrine di politica economica a dare impulso alle riforme dei tributi successori, sicché l'importanza di questa imposta ha avuto fasi alterne all'interno del panorama fiscale americano. Il sistema è diviso tra le singole imposte di successione, o inheritance duties, previste da un numero sempre minore di Stati, e la Estate tax a livello federale. Mentre le prime colpiscono gli eredi e i legatari, la seconda ha una base imponibile corrispondente con l'asse ereditario globale. La

normativa attuale è il risultato delle riforme degli anni settanta, colle quali si è realizzata, per quanto possibile, un'unificazione delle imposte sulle successioni e sulle donazioni. Le aliquote sono progressive, e sono previste franchigie ed esclusioni, in funzione premiale. Il risultato complessivo è un'imposta che ha ad oggetto i trasferimenti, più che gli arricchimenti complessivi dei beneficiari, e che risponde all'esigenza di non separare l'ambito temporale del presupposto dell'imposta, dal momento in cui si realizza l'imposizione stessa.

In Italia, l'imposta di successione si è sviluppata sulla base dell'imposta di registro. Di conseguenza, il modello di imposizione è stato a lungo quello dell'imposta sugli atti. Solo con la riforma del 2000 sembra essersi verificato un mutamento strutturale, non solo delle modalità applicative dell'imposta, ma anche dell'oggetto e del presupposto della stessa.

Nel confronto tra le diverse discipline, è possibile riconoscere come l'istituto del coacervo non abbia avuto sempre la stessa funzione. Nel periodo tra il 1972 e il 1990, la disciplina aveva creato difficoltà applicative in relazione al cosiddetto cumulo soggettivo. Per cui, la lettera della legge non sembrava dare indicazioni chiare in merito al trattamento delle donazioni derivanti da atti diversi, posti in essere dallo stesso donante e dallo stesso donatario. Il testo unico 346 del 1990, conservando le aliquote progressive risolveva il problema del cumulo soggettivo.

È con la riforma della legge 342 del 2000 che il coacervo viene messo in discussione, in quanto la giurisprudenza si era consolidata nel senso di riconoscere un legame inscindibile tra il cumulo del donatum col relictum e le aliquote. Una volta eliminate le aliquote proporzionali, il legislatore non ha realizzato una riforma complessiva della disciplina, lasciando all'interprete il compito di ricostruire la ratio delle norme del vecchio testo unico del 1990.

Dopo un periodo in cui l'imposta è stata abolita, nel 2006 il legislatore reintroduce l'imposta, con un nuovo sistema di franchigie ed aliquote, rinviando alle norme della disciplina previgente, per quanto riguarda gli aspetti applicativi. Si sviluppa un confronto tra le opinioni della dottrina maggioritaria e quelle dell'amministrazione finanziaria, in merito a diverse questioni interpretative.

Non risultava chiaro dalla lettera della legge, se l'imposta istituita col decreto 262 del 2006 fosse la stessa che era stata abolita dalla legge 383 del 2001, o se invece dovesse essere considerata un'imposta nuova. Mentre la dottrina maggioritaria sosteneva la tesi della "imposta nuova", l'amministrazione, con la circolare 3/E/2008, insisteva sulla continuità tra le norme del testo unico 346/90, e quelle

della normativa di risulta, dopo il decreto 262/06. Il testo unico infatti non era mai stato formalmente abrogato, sicché una dottrina minoritaria formulò la tesi della “reviviscenza” dell’imposta sulle successioni e donazioni.

Parallelamente ci si pose il problema delle donazioni effettuate prima dell’entrata in vigore del decreto 262 del 2006. Esse non sono assoggettabili ad imposta, ma possono rientrare nel cumulo delle donazioni precedenti, a seconda di come si considera il coacervo. La tesi della dottrina maggioritaria era nel senso di considerarle irrilevanti, in ragione della irretroattività della legge tributaria, prevista dall’art. 3 dello Statuto del contribuente, nonché dell’abolizione dell’imposta per il periodo tra il 2001 e il 2006. L’amministrazione finanziaria invece ammetteva, ed ammette tuttora, che almeno una parte delle donazioni e delle altre liberalità debbano rientrare nel coacervo. Al netto di alcune esclusioni, che erano previste dalla disciplina vigente nell’intervallo dell’abolizione, l’amministrazione finanziaria considera tutte le donazioni pregresse come rilevanti, indicando un metodo di calcolo particolare per le donazioni effettuate prima del 2001. Persino le nuove fattispecie soggette ad imposta, previste dal decreto 262 del 2006, si applicano anche per il passato. La base imponibile infatti è stata estesa anche ai vincoli di destinazione e i trust, che non erano previsti espressamente dalla disciplina anteriore. Non essendo prevista alcuna esclusione specifica in relazione alle donazioni da coacervare, l’amministrazione finanziaria ritiene che siano tutte ricomprese nel cumulo.

Già all’indomani della riforma del 2000, che era intervenuta in modo impreciso sulla disciplina, una parte della dottrina aveva messo in evidenza come, in relazione al coacervo da operare in relazione all’imposta di successione, l’art. 8, ultimo comma, non fosse compatibile colla struttura e le modalità applicative dell’imposta riformata. La legge 342 del 2000 aveva introdotto l’art. 7, comma 2-quater, con il quale si raccordava la franchigia delle donazioni a quella per le successioni. In sostanza, la disposizione disciplinava interamente il coacervo, mentre non era stato formalmente abrogato l’art. 8, comma 4, che conteneva la vecchia disciplina del cumulo per l’asse ereditario globale. Interpretato alla lettera, l’art. 8, comma 4, non ha senso, in quanto, oltre a riferirsi ad un asse ereditario globale che non costituisce più la base imponibile, rinvia espressamente all’art. 7, il quale non conteneva più la disciplina delle aliquote. Il cumulo delle donazioni precedenti infatti, era funzionale allo scopo di individuare l’aliquota corretta in un sistema di aliquote progressive, non potendosi applicare l’imposta al coacervo di donatum e relictum.

Fintanto che convivevano le disposizioni dell'art. 7, comma 2-quater e quelle dell'art. 8, comma 4, in realtà non c'erano delle difficoltà sul piano pratico, in quanto non si poteva dubitare dell'operatività del coacervo. Il decreto 262 del 2006, abrogò l'art. 7, comma 2-quater, lasciando solo il coacervo previsto dall'art. 8, comma 4. La circolare 3/E/2008 stabilì che quest'ultima disposizione andava riformulata nel senso che, invece di riferirsi alle aliquote, essa si riferiva alle franchigie. La dottrina maggioritaria considerò questa operazione ermeneutica come una forzatura. Praticamente era come se una circolare ministeriale avesse modificato una legge ordinaria.

Sul tema intervenne infine la Cassazione con due sentenze del dicembre 2016, che si ricollegano alla consolidata giurisprudenza in merito al coacervo. La Corte censura l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, in quanto il coacervo previsto dall'art. 8, comma 4, ha uno scopo ben delimitato, cioè verificare quale aliquota applicare alla base imponibile. Qualunque altra finalità esula dalla corretta applicazione della norma in questione. Di conseguenza, essendo le aliquote proporzionali, non esiste più alcun margine per poter continuare ad applicare il coacervo alle successioni, e la norma dell'art. 8, comma 4 è da considerarsi implicitamente abrogata per incompatibilità applicativa di una disposizione per effetto della formale modificazione del regime impositivo di riferimento contenuto in un'altra disposizione.

Sebbene l'interpretazione abbia il merito di essere rispettosa della lettera della legge, sorge tuttavia un possibile problema di legittimità costituzionale, in relazione alla disparità di trattamento tra i soggetti dell'imposta di donazione, per i quali continua ad applicarsi il coacervo in forza dell'art. 57, e i soggetti dell'imposta di successione, per i quali invece non vi è più alcuna norma che preveda il cumulo delle donazioni precedenti, finalizzato alla determinazione dell'eventuale erosione della franchigia.

Parallelamente all'evoluzione delle problematiche relative al cumulo delle donazioni precedenti, un altro tema ha impegnato la dottrina e la giurisprudenza. Le liberalità indirette sono da sempre un punto critico della disciplina dell'imposta, in quanto esse sono uno degli strumenti più utilizzati allo scopo di eludere l'imposta. Maggiore è la capacità delle norme di ricomprendere le liberalità indirette nella base imponibile, maggiore è l'equità e l'effettività del tributo.

Il testo unico 346 del 1990 contiene diversi articoli che rendono applicabile l'imposta anche a queste fattispecie. I più importanti sono l'art. 1, comma 4-bis

che estende l'oggetto dell'imposta anche alle altre liberalità tra vivi, e l'art. 56-bis che dispone un sistema particolare per l'accertamento delle liberalità indirette.

L'atteggiamento della giurisprudenza tributaria sembra risentire delle più recenti pronunce della Cassazione in materia civile. In questa sede, la Suprema Corte ha avallato una ricostruzione tripartita, in cui alle donazioni formali, e alle liberalità indirette, si aggiunge una terza categoria, cioè le donazioni informali. Esse sono donazioni da considerarsi nulle, in quanto non hanno i requisiti di forma previsti per il contratto di donazione, e non hanno il collegamento negoziale necessario per poter rientrare nella categoria delle liberalità indirette.

Sul piano dell'imposta sulle donazioni, esse non sono idonee ad essere assoggettate ad imposta, e rappresentano un ulteriore argomento a favore della tesi dell'irrilevanza delle donazioni effettuate prima dell'entrata in vigore del decreto 262 del 2006. Se si ammettesse la rilevanza ai fini del coacervo delle donazioni formali e delle liberalità indirette, effettuate prima del 2006, si avrebbe una ingiustificabile disparità di trattamento tra coloro che hanno posto in essere dei trasferimenti mediante donazioni informali e coloro che, invece, hanno scelto gli strumenti della donazione diretta o della liberalità indiretta.