

IMPOSTE E TASSEdi **MARCO NESSI****L'Agenzia riconosce l'implicita abrogazione del coacervo successorio**

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione, l'istituto del coacervo "successorio" è da ritenere "implicitamente abrogato" e come tale non può essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie.

Con la **circolare 19.10.2023, n. 29/E** l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito al trattamento fiscale del coacervo "successorio" e del coacervo "donativo" ai fini dell'applicazione dell'imposta su successioni e donazioni (artt. 8, c. 4, e 57, c. 1 D.Lgs. 346/1990).

In via preliminare può essere opportuno ricordare che l'istituto del **coacervo "successorio"** è disciplinato dall'art. 8, c. 4 D.Lgs. 346/1990. In particolare, questa disposizione comporta, al fine di valutare correttamente **l'erosione delle franchigie** previste dall'imposta di successione (attualmente pari a: 1 milione di euro per il coniuge e i discendenti del defunto; 1,5 milioni di euro per i portatori di handicap grave ex L. 104/1992; 100.000 euro per fratelli e sorelle del defunto), la necessità di sommare a quanto ricevuto in successione le **donazioni operate in vita** dal defunto a favore degli eredi e legatari. Nonostante le modifiche alla struttura dell'imposta sulle successioni e donazioni operate dall'art. 69 L. 342/2000 (che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione, ha fatto venire meno il riferimento al valore globale netto dell'asse ereditario e alla tassazione dello stesso con aliquote progressive per scaglioni), la sopra citata disposizione non ha subito modificazioni in occasione del "ripristino", a decorrere dal 29.11.2006, dell'imposta sulle successioni e donazioni a opera del D.L. 262/2006.

In realtà, pur in assenza di modifiche a livello normativo, l'orientamento giurisprudenziale ormai consolidato ha riconosciuto da tempo che il coacervo "successorio" rappresenta un istituto **"implicitamente abrogato"**, considerato che **il nuovo tributo successorio non prevede più un'aliquota progressiva**, ma un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell'asse globale ma della quota di eredità o del legato (Cass. n. 10255/2020). Ciò comporta, di riflesso, l'impossibilità di applicare il coacervo sia per determinare le aliquote sia ai fini del calcolo delle franchigie (in tal senso si vedano: Cassazione, ord. nn. 22738/2020, 25909/2020, 27827/2020, 3989/2021, 10171/2022, 11422/2022 e 17623/2022).

Viceversa, il **coacervo "donativo"** (disciplinato dall'art. 57, c. 1 del Tus) prevede che, fatte salve specifiche ipotesi di esclusione, il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione deve essere maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni fatte anteriormente dal donante al donatario. Secondo la Corte di Cassazione, dal coacervo donativo, dovrebbero essere escluse le donazioni effettuate nel periodo ottobre 2001 - novembre 2006, in quanto l'imposta di donazione non esisteva (si vedano: Cass. nn. 727/2021, 9617/2021, 40865/2021 e 5690/2023).

Con la circolare in commento l'Agenzia delle Entrate, conformandosi ai sopra citati consolidati orientamenti espressi dalla Corte di Cassazione e superando la propria diversa precedente prassi (si veda circ. 22.01.2008, n. 3/E, par. 3.2.3), ha chiarito che: ai soli fini **dell'imposta di successione**, l'istituto del coacervo "successorio" non è più applicabile. Da ciò deriva che, nell'ambito dell'imposta di successione, ai fini dell'individuazione delle aliquote e ai fini della valutazione dell'erosione delle franchigie, l'erede non deve più sommare a quanto ricevuto in eredità il valore dei beni ricevuti per donazione dal defunto; ai soli fini **dell'imposta di donazione**, l'istituto del coacervo "donativo" continua a essere applicabile, ma dallo stesso vanno escluse le donazioni poste in essere tra il 25.10.2001 e il 28.11.2006 (ovvero il periodo in cui la disciplina relativa all'imposta sulle successioni e donazioni risultava abrogata). Il risultato finale del nuovo orientamento sopra illustrato è la creazione di un sistema in cui, nonostante le analoghe aliquote e franchigie applicabili, (da un lato) **ai fini dell'imposta di successione, non si fa luogo a coacervo** (e, quindi, la franchigia non è intaccata da donazioni eventualmente disposte dal *de cuius*) mentre dall'altro lato, **ai fini dell'imposta di donazione, si deve tener conto delle donazioni pregresse** (e quindi può verificarsi che l'intero valore imponibile delle donazioni successive debba esser sottoposto a tassazione proporzionale).

Infine, alla luce del cambio di posizione, l'Agenzia ha invitato le strutture territoriali a **riesaminare le controversie pendenti in materia** e, nel caso in cui l'attività di liquidazione dell'Ufficio dovesse essere stata effettuata secondo criteri non conformi, ad abbandonare la pretesa tributaria, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio e fornendo al giudice elementi tali da giustificare la richiesta di compensazione alle spese giudiziali (cioè, **Riproduzione vietata - Lunedì 23 ottobre 2023**).