

# SCM<sup>SpA</sup>

SOLUTIONS CAPITAL MANAGEMENT  
società di intermediazione mobiliare

## NEWSLETTER TRA FISCALITÀ & FINANZA



NOVITA' GIURISPRUDENZIALI RELATIVE ALL'IMPOSTA DI  
SUCCESSIONE E DONAZIONE

A cura di

Loconte & Partners  
Studio Legale e Tributario

01 giugno 2017

*Tutti i diritti riservati*

**N**egli ultimi mesi l'imposta di successione e donazione è sotto i riflettori mediatici e legislativi.

Basti considerare come, da un lato, si discuta di una possibile riforma legislativa volta ad aumentare l'impatto fiscale sulle successioni e donazioni e, dall'altro lato, diverse norme siano sempre più attente a prevedere specifici casi di esenzione; in tal senso si sono indirizzate sia la Legge sul Dopo di Noi sia il regime dei "neoresidenti" italiani.

Anche la Corte di Cassazione ha da ultimo apportato delle novità da un punto di vista interpretativo, con la pubblicazione di tre sentenze alquanto interessanti.

### LA SEMPLICE DENUNCIA DI SUCCESSIONE NON ASSUME VALORE AI FINI DELL'ACCETTAZIONE DELL'EREDITA'

E' quanto è stato stabilito dai giudici di legittimità con la sentenza n. 8053/2017 del 29 marzo 2017.

La Corte ha chiarito come l'assunzione della qualità di erede non possa certamente desumersi dalla mera chiamata all'eredità, né dalla denuncia di successione, essendo quest'ultima un atto di natura meramente fiscale, che non ha rilievo ai fini dell'assunzione della qualità di erede, la quale consegue solo all'accettazione dell'eredità (principio in realtà già evidenziato dai giudici della Suprema Corte con la nota sentenza n. 10729/2009).

In merito preme precisare come, secondo le disposizioni del codice civile, l'accettazione dell'eredità può avvenire o per accettazione espressa o per accettazione tacita. Si ha la prima quando, in un atto pubblico o in una scrittura privata, il chiamato all'eredità abbia dichiarato di accettarla oppure abbia assunto il titolo di erede, mentre si ha accettazione tacita nei casi in cui il chiamato all'eredità compia un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella

qualità di erede (ad esempio la vendita di un bene che fa parte della massa ereditaria).

Ne consegue che l'accettazione dell'eredità è una condizione imprescindibile affinché possa affermarsi l'obbligazione del chiamato all'eredità a rispondere dei debiti del *de cuius*.

Alla luce delle suesposte considerazioni appare dirimente poter statuire con certezza che la mera presentazione di una denuncia di successione (che secondo le statuizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni deve avvenire entro i 12 mesi dall'apertura della successione) non sia un presupposto di per sé sufficiente a far conseguire un'accettazione (tacita) dell'eredità.

In merito, tuttavia, è opportuno evidenziare come la nuova denuncia di successione telematica introdotta a partire dal 23 gennaio di quest'anno preveda la possibilità di domandare contestualmente le volture catastali che, invece, rappresentano un chiaro esempio di accettazione tacita, poiché la richiesta di modificare in catasto il nominativo del titolare del bene immobile di proprietà del defunto presuppone necessariamente la volontà del chiamato di accettare l'eredità.

I giudici di legittimità, nella sentenza n. 8053/2017, prevedono altresì che, nel caso in cui successivamente alla presentazione di una denuncia di successione sopravvenga una rinuncia all'eredità da parte di uno dei chiamati, non è essenziale ai fini della validità della rinuncia che venga rettificata la denuncia di successione già presentata.

#### IL COACERVO NON SI APPLICA

L'art. 8, co. 4, T.U.S. prevede che "Il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari... 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...".

Tale istitutivo viene denominato “coacervo” e consiste nel cumulo del *donatum* (quanto donato in vita) con il *relictum* (il patrimonio ereditario presente al momento della morte del *de cuius*).

Sulla base di tale disposizione l’Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 3/ E/2008, ha previsto che, ai fini dell’applicazione della franchigia sulla quota devoluta all’erede o al legatario, si debba tener conto del valore delle donazioni fatte in vita dal *de cuius* a favore dello stesso erede o legatario.

In merito, a distanza di quasi un decennio, si è finalmente espressa la Corte di Cassazione (con le sentenze nn. 24940 e 26050 del 2016), non condividendo l’interpretazione dell’Amministrazione finanziaria e sposando, invece, la tesi avanzata da diversi professionisti, tra cui il Consiglio del Notariato (Studio n. 168-2006/T).

Secondo i giudici di legittimità, difatti, la funzione del cumulo delle donazioni era espressamente circoscritta alla determinazione delle aliquote applicabili a norma dell’art. 7 del T.U.S., ossia le aliquote progressive abrogate dalla L. 342/2000.

Nella vecchia formulazione del T.U.S. (ante modifiche apportate dalla L. 342/2000) non si applicavano infatti – come invece si applicano oggi – delle aliquote proporzionali fisse in base al grado di parentela, ma venivano utilizzate delle aliquote progressive, mitigate dalla presenza di una franchigia generalizzata per i beneficiari.

Di conseguenza il cumulo aveva una funzione eminentemente antielusiva, volta ad evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all’imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita da parte del *de cuius*, senza però sortire alcun effetto impositivo del *donatum*.

Tale ultima caratteristica è stata evidenziata anche nel corpo della sentenza n. 29490, ove è stato previsto che il cumulo non sortiva effetto impositivo del *donatum*, ma soltanto “effetto determinativo dell’aliquota progressiva, e pertanto si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata quest’ultima in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore dell’asse globale della

quota di eredità o del legato, non vi sia più spazio per dar luogo al coacervo.”

D'altronde, come evidenziato nella sentenza n. 26050/2016, alla luce delle varie riforme che negli anni hanno provveduto a modificare il sistema applicativo dell'imposta di successione e donazione (tra l'altro prevedendo una differenziazione delle aliquote da applicare che si basa sul rapporto di parentela tra *de cuius* ed erede o legatario e non più sull'ammontare del patrimonio ereditato), appare evidente l'incompatibilità del cumulo previsto dall'art. 8, co. 4, con quella che è l'attuale disciplina prevista dallo stesso testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni.

Sicché, secondo l'ultima interpretazione dei giudici della Suprema Corte, non si può ritenere che il cumulo sia tuttora vigente al residuale fine di individuare la base imponibile al netto della franchigia esente da imposta.

#### AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DELLA FRANCHIGIA SI CONSIDERANO ANCHE LE DONAZIONI EFFETTUATE NEL PERIODO DI ESENZIONE DAL 2001 AL 2006

Come noto, l'imposta sulle donazioni e sulle successioni è stata ripristinata nel 2006, dopo cinque anni di completa esenzione, con decorrenza dal 3 ottobre 2006 per le successioni e dal 29 novembre 2006 per le donazioni (D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 53, convertito dalla L. n. 286 del 2006), e strutturata con la previsione di specifiche franchigie.

Pertanto tutte le donazioni effettuate nel periodo ricompreso tra il 25 ottobre 2001 ed il 28 novembre 2006 non state assoggettate ad alcuna imposta di donazione.

Tuttavia, con una recentissima sentenza dell'11 maggio 2017 (n. 11677/2017) i giudici della Suprema Corte di Cassazione hanno stabilito che le donazioni effettuate in quel periodo, sebbene esenti dall'imposta di donazione, non siano del tutto prive di rilevanza.

Ciò in quanto l'art. 57, comma 1, T.U.S. prevede che "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. "

Conseguentemente, a parere dei giudici di legittimità, l'interpretazione corretta dev'essere indirizzata 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 novembre 2006.

Tale determinazione prende le mosse da una interpretazione letterale della norma che, richiamando "tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario", 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 perchè poste in essere nel periodo intercorrente tra il 25 ottobre 2001 ed il 28 novembre 2006.

Inoltre, per contrastare possibili eccezioni di irretroattività della norma introdotta con la L. 286/2006, i giudici di legittimità asseriscono che una diversa interpretazione dell'art. 57 avrebbe l'effetto della reintrodurre un'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.

# SCM<sup>S.p.A.</sup>

SOLUTIONS CAPITAL MANAGEMENT

società di intermediazione mobiliare

in collaborazione con



**LOCONTE & PARTNERS**  
Studio Legale e Tributario

**Solutions Capital Management SIM S.p.A.**

Via Maurizio Gonzaga 3, Milano - Italia 20123

Tel: +39 02 00 63 33 00

**area\_commerciale@scmsim.it**

**www.scmsim.it**

**milano@studioloconte.it**

**www.loconteandpartners.it**

Il presente dossier (la "Presentazione") è stato redatto da SOLUTIONS CAPITAL MANAGEMENT SIM S.p.A. (la "Società"). La Presentazione è divulgata dalla Società a solo scopo informativo ed ha ad oggetto la Società e le attività da essa svolte, mentre non intende in alcun modo costituire sollecitazione al pubblico risparmio o promuovere alcuna forma di investimento o commercio; né promuovere o collocare servizi di investimento o accessori, strumenti finanziari, valori mobiliari o prodotti/servizi bancari, finanziari o assicurativi. In particolare, la Presentazione non costituisce parte integrante e non può in alcun modo essere considerata come offerta di sottoscrizione o come sollecitazione all'investimento o alla sottoscrizione di strumenti finanziari.

Detta Presentazione, inoltre, non costituisce una consulenza in materia di investimenti in strumenti finanziari. Al riguardo, la Società non formula alcun parere, opinione o giudizio in merito all'opportunità di acquistare o sottoscrivere strumenti finanziari per il potenziale investitore.

La Società non è responsabile degli effetti derivanti dall'utilizzo della Presentazione.

Le informazioni rese disponibili attraverso la Presentazione non devono essere intese come una raccomandazione o un invito della Società a compiere una particolare transazione, o come suggerimento apporre in essere una determinata operazione. Ciascun investitore dovrà formarsi un proprio autonomo convincimento in merito all'opportunità di effettuare investimenti e, a tale scopo, non dovrà basarsi, prioritariamente o esclusivamente, su detta Presentazione, bensì dovrà consultare anche altre fonti.

Ove siate interessati ad approfondire la conoscenza della Società, vi raccomandiamo di rivolgervi alla stessa. Nel caso siate interessati a conoscere i servizi finanziari offerti dalla Società, vi preghiamo di darne notizia alla stessa che vi fornirà le informazioni appropriate e vi sottoporrà la documentazione, anche contrattuale, necessaria.

La Società fa inoltre in modo che le informazioni contenute nella Presentazione rispondano, nella maggiore misura possibile, ai requisiti di attendibilità, correttezza, accuratezza e attualità. La Società, peraltro, è sollevata da ogni responsabilità per eventuali errori o inesattezze nel contenuto di tali informazioni per cause non imputabili alla stessa.

Non è consentito riprodurre, elaborare, pubblicare, immettere in rete, trasmettere o distribuire in alcun modo, neppure parzialmente, la Presentazione, in forma sia analogica che digitale. Sono in particolare vietate la stampa, fotocopiatura, riproduzione o elaborazione in qualsiasi forma dei materiali nonché la cessione dei materiali stampati, fotocopiati, riprodotti o elaborati, anche ove essa avvenga a titolo gratuito o al prezzo del costo di tali operazioni. Ogni uso non conforme alle condizioni sopra indicate sarà perseguito nei termini di legge.