

REGISTRO E SUCCESSIONI - 2021 -

CONTRORDINE: LE PRECEDENTI DONAZIONI NON FANNO CUMULO AI FINI SUCCESSORI

01. NOZIONE

Le disposizioni sulla **successione** sono contenute nel **libro Secondo – Delle Successioni, Titolo Primo del Codice civile, articoli da 456 a 712.**

Mentre rimandiamo alla nostra completa **Guida sulle successioni** nella **Sezione Dossier** in ognuna di queste schede affronteremo uno specifico argomento che tenteremo di spiegare in maniera sintetica ma chiara.

In questa scheda ricordiamo brevemente cosa sia la successione e ci occupiamo dell'attivo ereditario in particolare l'occhio e se vi siano state **Donazioni e altri atti a titolo gratuito.**

Ricordiamo che la vigente procedura telematica della dichiarazione di successione prevede un apposito dato per le donazioni e gli altri atti a titolo gratuito, quadro che ora dovrà essere inteso diversamente vista sentenza della Cassazione della quale parleremo al terzo paragrafo.

02. L'ATTIVO EREDITARIO: DONAZIONI E ATTI A TITOLO GRATUITO

Il quadro Es va utilizzato per indicare i beni oggetto delle donazioni e di ogni altro atto a titolo gratuito nonché quelli oggetto di vincoli di destinazione, effettuati dal defunto a favore degli eredi e legatari.

L'indicazione delle donazioni pregresse avviene ai soli fini della determinazione delle franchigie applicabili sulla quota devoluta all'erede o al legatario; il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato di un importo **pari al valore attuale complessivo di**

tutte le donazioni fatte in vita dal defunto agli eredi e legatari, comprese le donazioni presunte (*art.1, comma 3 TUS*).

Il **valore delle donazioni deve essere attualizzato**, avendo riguardo al valore normale dei beni e dei diritti alla data di apertura della successione del donante.

Ai fini della determinazione della franchigia fruibile, rilevano anche le donazioni poste in essere nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della legge n. 383 del 2001 che aveva abrogato l'imposta di successione) e il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore dell'attuale regime in materia di successioni).

Nel computo della franchigia rilevano soltanto le donazioni pregresse per le quali, in base al regime vigente, è stata riconosciuta una franchigia d'imposta che ha assorbito, in tutto o in parte, l'imposta dovuta. **Più precisamente, le donazioni pregresse rilevano nei limiti di valore relativamente al quale il beneficiario ha fruito della franchigia.**

Non concorrono al computo delle franchigie le donazioni o liberalità di modico valore (**articolo 783 del Codice civile**), le donazioni registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa.

Devono essere considerati anche gli atti a titolo gratuito e quelli relativi alla costituzione di vincoli di destinazione stipulati a partire dal 29 novembre 2006.

Andrà indicato il codice relativo al bene oggetto della donazione o di altro atto a titolo gratuito o di vincolo di destinazione, desumibile dalla tabella seguente:

Codice da inserire	Tipologia di rendite, crediti e altri beni
AE	Aeromobili.
AZ	Aziende o rami di esse, quote sociali e azioni.
CR	Crediti, censi, rendite e somme depositate in conto corrente.
DN	Denaro, gioielli e mobilia.
IM	Immobili.
NA	Navi, galleggianti e unità da diporto.
TI	Titoli, obbligazioni, azioni, ecc.
AB	Altri beni.

Ovviamente occorrerà inserire gli estremi di registrazione, la data di stipula ed il valore attualizzato (valore di mercato alla data di apertura della successione). A questo proposito va specificato che il valore va riferito alla **piena proprietà** anche per i beni donati con riserva di usufrutto o di altro diritto reale di godimento.

03. SENTENZA CASSAZIONE 22738 DEL 20 OTTOBRE 2010

L'Agenzia Entrate aveva contestato la dichiarazione di successione ritenendo che dovessero essere inserite nel computo delle franchigie di non imponibilità **le donazioni precedentemente effettuate**, di conseguenza aveva rideterminato l'imposta di successione.

Le mosse dell'AE si rifacevano al **secondo comma dell'articolo 4 del D.Lgs. 346/1990** *"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"*.

La norma non è stata mai abrogata ma era stata inserita quando per l'imposta di successione erano previste delle aliquote progressive con finalità antielusiva.

La Cassazione, Sezione 5, ha però escluso tale possibilità:

"come, di vero, rilevato dalla Corte, secondo un indirizzo che si è consolidato nel tempo e cui va data continuità, in tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza dell'art. 69 della I. n. 342 del 2000, deve ritenersi implicitamente abrogato l'art. 8, comma 4, del d. Igs. n. 346 del 1990, che prevedeva il cumulo del donatum con il relictum al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato" ...

«il cumulo delle donazioni era espressamente limitato "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7";" ...

"secondo «plurimi e convergenti precedenti giurisprudenziali di legittimità...prescrivente il coacervo (o cumulo) del donatum con il relictum - non era finalizzato a ricomprendere nella base imponibile anche il donatum (oggetto di autonoma imposizione), ma unicamente a stabilire una forma di riunione fittizia nella massa ereditaria dei beni donati,

ai soli fini della determinazione dell'aliquota da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti. Il sistema della riunione fittizia, in altri termini, operava in funzione antielusiva..."

Pertanto, **continua la Cassazione:**

"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. Nè, 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.»"

La Corte sottolinea l'avvenuta **abrogazione implicita** stante l'abrogazione del sistema fiscale di riferimento anche perché, nel caso di accoglimento delle tesi agenziali, si manifesterebbe **un maggior prelievo rispetto al dovuto secondo la norma vigente.**

