

BANCA DATI EUTEKNE



Cass. 20.10.2020 n. 22738

ORDINANZA**Rilevato che:**

1. Con sentenza n. 97/25/13, depositata il 13 novembre 2013, la Commissione tributaria regionale del Veneto ha accolto l'appello proposto da Doimo Doris, Doimo Ivonis, Doimo Laura e Doimo Olieve avverso la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di liquidazione che, ai fini dell'imposta dovuta dai contribuenti in relazione alla dichiarazione di successione in morte del loro genitore Doimo Giuseppe (in data 10 febbraio 2009), aveva rideterminato l'entità delle franchigie loro spettanti previo computo delle donazioni ricevute nei mesi di maggio e di giugno 2006;

- il giudice del gravame ha rilevato che, - venendo in considerazione atti di liberalità che, al momento della loro adozione, risultavano fiscalmente irrilevanti, - il computo delle contestate donazioni, sia pur ai fini della determinazione delle franchigie di legge, risultava lesivo del principio di irretroattività della legge e del legittimo affidamento dei contribuenti;

2. L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di un solo motivo;

- Doimo Laura, Doimo Doris, Doimo Ivonis e Doimo Olieve resistono con controricorso, illustrato con memoria.

Considerato che:

1. La ricorrente, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c., denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 8, co. 4, DLgs. n. 346 del 1990, art. 3 della L. n. 212 del 2000 e dell'art. 11, disp. prel. c.c., deducendo, in sintesi, che, - avuto riguardo al regime impositivo vigente in esito alla soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni (artt. 13 e 14 DLgs. n. 383 del 2001), - l'istituto del coacervo tra *relictum* e *donatum*, - già funzionale, in chiave antielusiva, all'applicazione delle aliquote progressive determinate in relazione al valore dell'asse ereditario, e delle conseguenti quote individuali, ed al grado di parentela (artt. 7 e 8, c. 4, DLgs. n. 346 del 1990), - continuava ad assolvere una funzione normativa incidente sull'entità delle franchigie spettanti pur dopo le modifiche introdotte dall'art. 69, L. n. 342 del 2000, che aveva eliminato la progressività dell'imposta sulle successioni;

2. Il motivo è destituito di fondamento;

2.1. Come, di vero, rilevato dalla Corte, secondo un indirizzo che si è consolidato nel tempo e cui va data continuità, in tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza dell'art. 69 della L. n. 342 del 2000, deve ritenersi implicitamente abrogato l'art. 8, comma 4, del DLgs. n. 346 del 1990, che prevedeva il cumulo del *donatum* con il *relictum* al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato (così Cass., 6 dicembre 2016, n. 24940 cui *adde* Cass., 15 gennaio 2019, n. 758; Cass., 19 dicembre 2018, n. 32830; Cass., 19 dicembre 2018, n. 32819; Cass., 23 maggio 2018, n. 12779; Cass., 16 dicembre 2016, n. 26050);

2.2. Si è, così, rimarcato che:

- «il cumulo delle donazioni era espressamente limitato "ai soli fini della determinazione delle

aliquote applicabili a norma dell'art. 7"; vale a dire, delle aliquote progressive di cui alla tariffa allegata al DLgs. n. 346 del 1990. Il sistema impositivo mediante aliquote progressive era tuttavia già venuto meno ... in forza della L. n. 342 del 2000, art. 69, comma 1, lett. c) (recante aliquote fisse in ragione del grado di parentela).»;

- secondo «plurimi e convergenti precedenti giurisprudenziali di legittimità (Cass. nn. 29739/08; 5972/07; 8489/97) la previsione di cui al citato DLgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 4, - 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, così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all'imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita.»;

- «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.»;

- «Non è pertanto qui in discussione il principio generale di irretroattività della norma impositiva quanto - se mai - quello di abrogazione implicita per incompatibilità applicativa di una disposizione per effetto della formale modificazione del regime impositivo di riferimento contenuto in un'altra disposizione; modificazione a seguito della quale la prima disposizione non ha più ragione, né modo, di operare» (così Cass., 6 dicembre 2016, n. 24940, cit.);

2.3 - «L'infondatezza della tesi dell'amministrazione, ... 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 (ottobre 2001/ottobre 2006) allorquando l'imposta di successione non esisteva ("più" ed "ancora"). Va anzi considerato come sia proprio la ratio antielusiva indubbiamente perseguita dall'istituto del coacervo a contenere in se stessa un controargomento alla soluzione offerta dall'agenzia delle entrate. Costituito dal fatto che tale soluzione finisce con l'attribuire alle donazioni in questione rilevanza fiscale (postuma) di erosione di una franchigia prevista su un'imposta allora inesistente, e la cui re-istituzione non appariva prevedibile; dunque, un'imposta la cui elusione mediante preordinato frazionamento patrimoniale in vita (ferma restando la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di invocare l'inopponibilità a sé di atti comunque concretanti abuso del diritto) non poteva neppure concepirsi.» (v., ora, Cass., 23 maggio 2018, n. 12779, cit.);

3. - le spese del giudizio di legittimità vanno integralmente compensate tra le parti, avuto riguardo al progressivo consolidarsi, nel corso del giudizio, della pertinente giurisprudenza di legittimità;

- alcunché va disposto in ordine al versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del DPR n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della L. n. 228 del 2012, trattandosi di ricorso proposto da un'amministrazione dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, è esentata dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr., *ex plurimis*, Cass., 29 gennaio 2016, n. 1778; Cass., 5 novembre 2014, n. 23514; Cass. Sez. U., 8 maggio 2014, n. 9938; Cass., 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

compensa integralmente, tra le parti, le spese del giudizio di legittimità.