Sentenza del 19/01/2021 n. 727 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI RILEVANTI E RAGIONI DELLA DECISIONE

§ 1. L'Agenzia delle Entrate propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 111/11/13 del 21 giugno 2013, con la quale la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo il diniego opposto all'istanza con la quale la contribuente (XXXXX) chiedeva il rimborso della somma di Euro 40.000, corrisposta a titolo di imposta proporzionale (4%) di donazione sull'importo di 1 milione di Euro da lei donato alla figlia.

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, ha rilevato che:

- la donazione in oggetto (novembre 2009) faceva seguito ad una precedente donazione (febbraio 1996) del controvalore di 2 miliardi di lire, gia' definitivamente tassata in misura fissa perche' avente ad oggetto titoli di Stato (CCT) allora esenti da imposta di donazione;

- proprio per tale ragione (tassazione in misura fissa perche' concernente titoli di Stato esenti) il controvalore della prima donazione non si cumulava con quello della seconda, con la conseguenza che, una volta reintrodotta (2006) la gia' soppressa (2001) imposta sulle successioni e donazioni, la seconda donazione rientrava nel limite (1 milione di Euro) della franchigia esente per legge.

Resiste con controricorso e memoria la contribuente.

Nell'adunanza camerale del 4 febbraio 2020 veniva disposta la trattazione del ricorso in pubblica udienza.

§ 2. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3) - violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, commi 47 e 49, nonche' del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articoli 57 e 59.

In particolare, la Commissione Tributaria Regionale non avrebbe considerato che:

- per stabilire il regime di franchigia in concreto applicabile, l'amministrazione finanziaria doveva fare riferimento alla disciplina vigente al momento della seconda donazione, verificando se, a norma di quest'ultima disciplina, la precedente donazione di titoli di Stato fosse o meno esente da imposta e, quindi, erodesse o meno la franchigia in esito al coacervo di tutte le donazioni effettuate; dalla disciplina cosi' applicabile risultava appunto che i titoli di Stato erano esenti

dalla reintrodotta imposta di successione, non anche da quella di donazione, posto che l'esenzione era gia' stata esclusa dal Decreto Legge 20 giugno 1996, n. 323, articolo 10, comma 10, n. 2, lettera c), convertito modificazioni nella L. 425 del 1996, modificativo del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 59; inoltre, il venir meno dell'esenzione risultava anche dalla corretta interpretazione di quest'ultimo D.Lgs., articolo 57, comma 1, il quale prescriveva il coacervo delle donazioni anteriori fatte dal donante al donatario, "escluse quelle indicate nell'articolo 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59"; sennonche' in base al richiamato articolo 59, l'imposta si applicava in misura fissa alle donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, ma "ad eccezione dei titoli di cui all'articolo 12, lettera h) ed i)", ossia appunto i titoli di Stato;

- la pregressa donazione di questi ultimi, non essendo in alcun modo esente, concorreva dunque al coacervo erodendo interamente, nella specie, la franchigia (con conseguente corretta imposizione proporzionale della seconda donazione ed insussistenza dei presupposti del richiesto rimborso).

§ 3.1 Il motivo e' infondato nei termini che seguono.

La causa pone una serie di quesiti tra loro in relazione di stretta connessione logico-giuridica, cosi' riassumibili:

- se nell'attuale disciplina dell'imposta sulle donazioni permanga l'istituto del coacervo delle donazioni pregresse ai fini del calcolo della franchigia esente;

- se, data risposta affermativa al quesito che precede, al coacervo debbano partecipare anche le donazioni pregresse fiscalmente irrilevanti perche' poste in essere nel periodo in cui l'imposta in questione non era vigente, ovvero perche' poste in essere in periodo di vigenza dell'imposta, ma esenti per legge;

- se, data risposta negativa al quesito che precede, il regime di esenzione della donazione precedente chiamata a partecipare al coacervo debba sussistere al momento di tale donazione ovvero al momento (donazione successiva) del coacervo stesso.

Per quanto attiene al primo quesito (permanenza dell'istituto del coacervo ai fini dell'imposta di donazione) si ritiene di dover dare risposta affermativa.

Va premesso che questo genere di dubbio, che potrebbe apparire singolare a fronte di una legislazione chiara e lineare, scaturisce dalla tecnica legislativa utilizzata negli anni e dal non del tutto coordinato succedersi dei' vari interventi normativi che hanno visto, dapprima, introdurre il regime-base di riferimento dell'imposta sulle successioni e donazioni (TUS Decreto Legislativo n. 346 del 1990), poi apportare a questo sostanziali modificazioni (L. n. 342 del 2000), quindi sopprimere del tutto l'imposta (L. n. 383 del 2001), infine reintrodurre l'imposta stessa dopo alcuni anni (Decreto Legge n. 262 del 2006 conv. in L. n. 286 del 2006) con ulteriori modificazioni (L. n. 296 del 2006).

Prima di considerare - quale dato interpretativo comunque imprescindibile - il tenore letterale delle singole norme di riferimento, va posto in evidenza come sia possibile individuare, nella stratificazione normativa che si e' in tal modo venuta a creare, due importanti criteri orientativi.

Il primo criterio attiene al fatto che l'imposta oggi vigente deve considerarsi, a tutti gli effetti, una Ã¢EuroË nuova' imposta, ancorche' in massima parte regolata tramite rievocazione della disciplina previgente di cui al Decreto Legislativo fondamentale n. 346 del 1990. Stabilisce infatti il Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, comma 47, che "e' 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; cio' e' avvenuto, appunto, "secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001". A conferma della Ã¢EuroË novita'' dell'imposta, depone il fatto che il richiamo alla gia' soppressa disciplina-base non e' stato totale ed onnicomprensivo, dal momento che esso trova testuale limite in "quanto previsto dai commi da 48 a 54", vale a dire in previsioni originali e di sostanza che, tra il resto, modificano le aliquote ed il sistema di prelievo sia per l'imposta di successione (comma 48) sia per quella di donazione (comma 49), e dispongono varie abrogazioni della disciplina richiamata (comma 52).

Il secondo criterio attiene al vincolo generarle di compatibilita' che viene affidato all'interprete nel coordinare la nuova imposta con la vecchia disciplina, secondo quanto previsto dal citato articolo 2, comma 52: "Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e dai commi da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001". Il che comporta che l'interprete, posto di fronte ad un tenore letterale non univoco, sia chiamato ad individuare il regime applicabile all'esito di una valutazione finalistica e di ratio.

Orbene, tornando allo specifico problema del coacervo ai fini dell'imposta sulle donazioni, va innanzitutto osservato come esso non possa dirsi di per se' incompatibile in rapporto alla disciplina, pacificamente ancora operante (comma 49), della franchigia di esenzione. Sicche' non puo' reputarsi disarmonica la norma che espressamente lo prevede (Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 57), stabilendo testualmente che: "Donazioni anteriori. 1. Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione e' 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 indicate nell'articolo 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Agli stessi fini, nelle ipotesi di cui all'articolo 56, comma 2, il valore globale netto di tutti i beni e diritti complessivamente donati e' 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 e' maggiorato di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante. (...)."

Si tratta di disposizione sopravvissuta all'intervento abrogativo di cui al citato articolo 2, comma 52, e che si rende concretamente applicabile anche in presenza di un sistema di imposizione proporzionale - non piu' progressivo - ma pur sempre caratterizzato, come si e' detto, da una

franchigia iniziale. Va infatti considerato che l'intento anti-elusivo sotteso all'istituto del coacervo, inizialmente concepito a tutela della progressivita' delle aliquote, mantiene una sua concretezza e sfera di operativita' anche con riguardo a quelle ipotesi nelle quali il patrimonio del donante venga ad essere strumentalmente frammentato attraverso plurime e collegate donazioni, tutte - se singolarmente considerate - di importo ammesso a franchigia.

Questa soluzione (permanenza del coacervo ai fini dell'imposta di donazione) e' gia' stata affermata da questa corte di legittimita' con una decisione (n. 11677/17) alla quale si ritiene di dare, sul punto specifico, continuita'.

A differente conclusione questa corte e' invece pervenuta con riguardo alla imposta di successione, rispetto alla quale tale permanenza e' stata esclusa (Cass. nn. 24940/16, 12779/18, 758/2019 ed altre).

Pur riconoscendosi che la franchigia opera alla stessa maniera tanto per la imposta di donazione quanto per quella di successione (comma 48) e che, pertanto, tale permanenza non sarebbe di per se' incompatibile neppure con riguardo a quest'ultima imposta (del resto strutturata in maniera del tutto analoga), si e' ritenuto che il solo criterio di compatibilita', destinato ad operare in un contesto letterale dubbio ma pur sempre legittimante opzioni ermeneutiche diverse, non fosse sufficiente a superare un dato normativo del tutto contrario, nel quale l'istituto del coacervo risulta invece privo di ogni base legale.

Cio' per l'assenza, nell'imposta di successione, di una norma quale il citato articolo 57.

La norma ad essa corrispondente, Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 8, comma 4, non e' stata, in effetti, espressamente abrogata in sede di nuova istituzione dell'imposta, e tuttavia essa e' stata ritenuta implicitamente superata in quanto testualmente ed inequivocabilmente riferita ("ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili") alla sola applicazione di un sistema progressivo di aliquote (non anche del diverso elemento della franchigia) gia' precedentemente eliminato (L. n. 342 del 2000, articolo 69), e sostituito con un prelievo ad aliquote percentuali fisse per grado di parentela, in rapporto alle quali la gia' richiamata funzione antielusiva del coacervo non avrebbe ragion d'essere (risultando quindi con essa incompatibile).

Gia' in passato (Cass. nn. 29739/08, 5972/07, 8489/97) il riferimento in questione era stato inteso in funzione antielusiva delle aliquote, in quanto finalizzato non a ricomprendere nella base imponibile anche il donatum, oggetto di autonoma imposizione, ma unicamente a stabilire una sorta di Ã¢EuroË riunione fittizia' nella massa ereditaria dei beni donati, appunto ai fini della determinazione dell'aliquota in concreto applicabile.

Sennonche', si tratta di un riferimento che il legislatore ha invece espunto dall'articolo 57 sull'imposta di donazione, il quale - dopo la modifica apportata dalla L. n. 342 del 2000, articolo 69 - non lega piu' il coacervo alle aliquote, cosi' rendendolo residualmente rilevante per la franchigia.

Inoltre, neppure potrebbe sostenersi la indiretta sopravvivenza del coacervo sulla base del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 7, comma 2 quater (esclusione della franchigia sull'imposta di successione in caso di pregressa fruizione della stessa, anche in esito a coacervo, sull'imposta di donazione Decreto Legislativo n. 346 del 1990, ex articolo 56, commi 2 e 3), dal momento che l'articolo 7, comma 2 quater, e' stato espressamente abrogato dal Decreto Legge n. 262 del 2006, comma 52, conv. nella citata L. n. 286 del 2006.

E' vero che la legge continua a richiedere che nella dichiarazione di successione siano indicati, tra il resto, gli estremi delle donazioni fatte dal de cujus agli eredi o legatari, con l'indicazione dei relativi valori (Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 29, comma 1, lettera f) non abrogato), e tuttavia e' fin troppo evidente come si tratti di una disposizione puramente strumentale che non puo' giustificare, da sola, la sopravvivenza di un istituto che essa presuppone, ma che deve trovare specifico fondamento in un'altra e dedicata previsione.

In tale contesto, il solo criterio di compatibilita' funzionale del coacervo con la franchigia (per giunta applicato ad una imposta nuova) non e' stato ritenuto in grado di sopperire ad una evidente lacuna legislativa, pena l'introduzione sostitutiva nell'ordinamento tributario - per mano del giudice - di un istituto che, pur non avendo diretta natura impositiva, e' tuttavia parte costitutiva del sistema di prelievo, venendo a sensibilmente incidere, nel caso di piu' donazioni poste in essere prima dell'apertura della successione del donante, sul patrimonio del beneficiario. Dunque, con un effetto potenzialmente ablativo che richiederebbe non una semplice scelta ermeneutica Ã¢EuroË per compatibilita'', ma una chiara presa di posizione del legislatore con i connotati di certezza, tassativita', determinatezza e prevedibilita' che devono essere propri della norma tributaria.

Non si dubita che la operativita' del coacervo in una imposta (cumulo di donatum e donatum) e non nell'altra (cumulo di donatum e relictum) - a maggior ragione se questo risultato non sia stato specificamente voluto dal legislatore della riforma, dipendendo piuttosto da un difetto di coordinamento nel vorticoso fenomeno di successione e riesumazione di leggi che si e' visto caratterizzare la materia - generi una evidente frattura nell'ordinamento, in considerazione del fatto che l'imposta di successione e quella di donazione trovano, anche storicamente, una disciplina sostanzialmente comune e sovrapponibile, all'interno di un microsistema tendenzialmente autosufficiente; disciplina comune a sua volta giustificata sia dalla gratuita' dei trasferimenti di ricchezza che esse colpiscono sia dalla funzionalita' che una disciplina comune esplica nel neutralizzare in radice, nell'opzione tra l'una e l'altra, contegni distorsivi ed elusivi da parte del contribuente (peraltro oggi sempre sussumibili nella disciplina generale di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 10 bis).

Cionondimeno, va anche detto che la - quand'anche auspicabile - unitarieta' di disciplina tra le due imposte non sembra costituire un valore assoluto ed intangibile dell'ordinamento (ne e' prova, in questo stesso giudizio, l'opposto trattamento riservato dalla legge al trasferimento dei titoli di Stato) ne' risulta, alla luce dell'ampia discrezionalita' del legislatore in materia e del suo esercizio con riguardo a tributi che trovano pur sempre un differente ed autonomo presupposto genetico, di per se' costituzionalmente intollerabile.

§ 3.2 Per quanto attiene al secondo quesito posto dalla lite (inclusione nel coacervo anche delle donazioni fiscalmente irrilevanti), la risposta deve essere negativa.

Nel gia' citato precedente di cui in Cass. n. 11677/17 si e' affermato, in senso contrario, che: "in tema di imposta sulle donazioni, il valore globale dei beni, al fine della applicazione della franchigia prevista dal Decreto Legge n. 262 del 2006, articolo 2, comma 49 (conv., con modif., dalla L. n. 286 del 2006), deve essere determinato tenendo conto anche delle donazioni poste in essere prima della data del 29.11.2006, poiche' il Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 57, comma 1, deve essere interpretato con riferimento alle donazioni in senso civilistico, atti di liberalita' del donante a favore del donatario, senza che, dunque, possano essere escluse le donazioni poste in essere tra il 25.10.2001 ed il 28.11.2006 solo perche' all'epoca fiscalmente irrilevanti".

Si ritiene che questa conclusione debba tuttavia essere qui riconsiderata.

In primo luogo, la circostanza che l'articolo 57 faccia generica menzione del termine Ã¢EuroË donazioni' non appare univoca nel senso della generale rilevanza, ai fini del cumulo, di tutte indistintamente le donazioni in senso civilistico in qualsiasi momento realizzate, posto che l'autonomia del diritto tributario non raramente si discosta dalla nozione civilistica apparentemente corrispondente, e cio' in ragione delle peculiari finalita' pubblicistiche proprie dell'imposizione e del principio costituzionale di capacita' contributiva che la pervade. Questa prima conclusione pare avvalorata dallo stesso tenore dell'articolo 57 in esame la' dove, pur dopo aver richiamato Ã¢EuroË tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario, circoscrive tuttavia tale rilevanza, escludendola non solo per le donazioni, indicate nel Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 1, comma 4 (donazioni d'uso e di modico valore), ma anche per quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59, con cio' introducendo un elemento di diversificazione certamente attinente allo specifico tributario.

In secondo luogo, se e' vero che includere nel cumulo le donazioni pregresse fiscalmente irrilevanti non costituirebbe propriamente un'ipotesi di illegittima applicazione retroattiva dell'imposta di donazione, dal momento che non vi e' dubbio che la nuova disciplina impositiva verrebbe comunque applicata ad un presupposto (la donazione successiva) realizzatosi successivamente alla sua introduzione, e con riguardo ad un istituto (la franchigia) tuttora operante, altrettanto evidente e' che la considerazione, al fine della individuazione della base imponibile, delle donazioni pregresse determinerebbe pur sempre un'applicazione distorta dell'imposta, perche' concretantesi nel recupero a tassazione, a posteriori, di un atto che il legislatore fiscale aveva gia' mostrato di ritenere indifferente, e che il contribuente aveva deliberato percependolo proprio come tale. Da questo punto di vista, il recupero, ai fini del cumulo, della donazione pregressa fiscalmente irrilevante non potrebbe trovare giustificazione neppure nel principio generale di capacita' contributiva, dal momento che quest'ultima deve sussistere nel momento in cui sorge l'obbligazione tributaria, e non prima. Quand'anche si sostenga che la donazione pregressa debba diacronicamente concorrere con la donazione successiva alla manifestazione di un complessivo ed unitario volume di ricchezza, andrebbe pero' anche considerato che in tanto la manifestazione di ricchezza si converte in capacita'

contributiva legittimante il prelievo, in quanto esista una disposizione di legge che, attraverso una fattispecie tipica, lo preveda; sicche' il solo emergere di una ricchezza Ã¢EuroË globale' (peraltro dubitabile qualora siano passati molti anni tra le singole donazioni) dovrebbe rilevare in sede di applicazione di una norma impositiva Ã¢EuroË globale' gia' esistente, e non fondare esso stesso il recupero cumulativo.

In terzo luogo, includere nel coacervo le donazioni anteriori, anche se poste in essere in esenzione da imposta ovvero nel periodo (ottobre 2001 - novembre 2006) nel quale l'imposta di donazione non esisteva Ã¢EuroË piu'' ed Ã¢EuroË ancora', implica un maggior prelievo fiscale per effetto dell'erosione di franchigia da parte di donazioni che non potevano essere state poste in essere con scopo elusivo (e gia' si e' detto come in cio' trovi radice l'istituto del coacervo). Il che appare particolarmente evidente per le donazioni eseguite in periodo di non vigenza dell'imposta, alle quali verrebbe attribuita rilevanza fiscale postuma in forma di erosione di una franchigia prevista su un'imposta che allora non c'era, e la cui re-istituzione ex novo non appariva prevedibile; dunque, un'imposta la cui elusione mediante preordinato frazionamento patrimoniale in vita (ferma restando la possibilita', per l'amministrazione finanziaria, di sempre allontanare da se' gli effetti di atti comunque concretanti abuso del diritto) non poteva neppure concepirsi.

§ 3.3 Venendo al terzo quesito (individuazione del momento rilevante al fine del regime di esenzione della donazione pregressa), va affermata la rilevanza esimente (anche) del momento in cui e' stata eseguita la donazione pregressa.

Il problema deriva dall'argomento difensivo dell'Agenzia delle entrate ricorrente secondo la quale - pur volendo in ipotesi escludersi dal coacervo le donazioni precedenti esenti da imposta - la franchigia, nel caso di specie, sarebbe stata comunque interamente consumata, posto che la prima donazione in titoli di Stato, sebbene esente nel momento della sua realizzazione, tale piu' non era nel momento di realizzazione della seconda donazione e di applicazione del cumulo.

Secondo questa impostazione, l'esclusione dal coacervo, ex citato articolo 57, delle donazioni registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa non sarebbe decisiva in senso favorevole alla contribuente, dal momento che questo requisito di esclusione (registrazione gratuita o pagamento dell'imposta in misura fissa) dovrebbe sussistere all'oggi e non all'epoca della donazione pregressa. Ed all'oggi, in effetti, non sussiste.

Ai fini dell'imposta di successione, i titoli di Stato non sono tassati, in quanto essi non concorrono a formare l'attivo ereditario Decreto Legislativo n. 346 del 1990, ex articolo 12, comma 1, lettera h) (titoli del debito pubblico, fra i quali i buoni ordinari del Tesoro e certificati di credito del Tesoro) e lettera i) (altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati).

Non cosi' per l'imposta di donazione (v. Cass. n. 28883/08) per la quale il Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 59, gia' richiamante l'esenzione per i suddetti beni, e' poi stato modificato dal Decreto Legge n. 20 giugno 1996, n. 323, articolo 10, comma 10, convertito con modificazioni nella L. 8 agosto 1996, n. 425, nel senso che l'imposta si applica nella misura fissa per le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, e pero' "ad eccezione dei titoli di cui all'articolo 12, lettera h) e i)".

Ne consegue che la donazione di titoli di Stato successiva al giugno 1996 e' imponibile, mentre la donazione dedotta in giudizio non lo era perche' realizzata nel febbraio 1996.

Cio' chiarito, va comunque ritenuto che ai fini del coacervo debbano essere escluse anche le donazioni che, per quanto tassate ordinariamente nel momento in cui il coacervo stesso viene calcolato ai fini della liquidazione dell'imposta, tassate non erano nel momento della loro realizzazione.

Questa conclusione si basa su considerazioni logiche e giuridiche del tutto analoghe a quelle poc'anzi svolte (§ 3.2), e che qui si richiamano, non senza osservare come la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate finirebbe con lo svuotare di contenuto - ex post - un regime di neutralita' (esenzione dei titoli di Stato da ogni imposta presente e futura) la cui considerazione da parte del contribuente, al momento dell'esecuzione della donazione pregressa, doveva ritenersi determinante.

Ne segue, in definitiva, il rigetto del ricorso.

Le spese di lite vanno compensate in ragione dell'assenza di un consolidato indirizzo interpretativo di legittimita' sulle questioni devolute.

P.Q.M.

La Corte:

- respinge il ricorso;

- compensa le spese.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza