

Sentenza del 23/02/2023 n. 5690 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.A. (figlia) e B.B. (padre) impugnavano davanti alla CTP di Udine, l'avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia dell'Entrate recuperava a titolo di imposta di donazione Euro 32.000,00, oltre sanzioni, relativamente all'atto intervenuto tra le parti il 5/2/2007, sul presupposto dell'avvenuta parziale consumazione della franchigia prevista dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 2, comma 57, in conseguenza di una donazione indiretta, tra le medesime parti, in data 13/12/2005.

1.2. In particolare i contribuenti eccepivano: che la prima dazione di denaro non era conseguenza di un atto di donazione ma di un contratto di mutuo; che qualora si fosse dovuta qualificare come donazione, essa era intervenuta il 13/12/2005 e, dunque in epoca in cui essa era esente da imposta; che trattandosi di liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento di diritti reali non poteva trovare applicazione l'imposta sulle donazioni ma quella di registro.

2. L'impugnazione veniva respinta. La CTR del Friuli Venezia Giulia, con la sentenza n. 34/08/13, depositata il 7/5/2013, accoglieva l'appello delle contribuenti e, per l'effetto, annullava l'avviso di liquidazione.

4. Avverso tale sentenza l'Agenzia dell'entrate propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.

5. I contribuenti hanno depositato controricorso con ricorso incidentale.

6. La Procura Generale ha concluso per il rigetto del ricorso principale con assorbimento dell'incidentale.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza della CTR, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui, in violazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57 e del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, ha calcolato ai fini della franchigia prevista per l'applicazione dell'imposta di donazione tra parenti in linea retta la sola donazione del 5/2/2007 (oggetto dell'atto notarile sottoposto a controllo) e non anche quella precedente indiretta del 13/12/2005 tra le medesime parti, in quanto intervenuta in epoca in cui l'imposta sulle donazioni era stata abrogata per essere stata poi reintrodotta ad opera del D.L. n. 262 del 2006, art. 2.

A parere dell'Agenzia dell'Entrate nel periodo tra il 25/10/2001, data di abrogazione dell'imposta in esame ad opera della L. n. 383 del 2001, art. 13 e il 29/11/2006, data di reintroduzione della stessa ad opera del D.L. n. del 262 del 2006, art. 2 diversamente da quanto ritenuto dalla CTR,

non sussisteva alcun vuoto normativo in tema di cumulo tra più atti dispositivi come quelli in esame, ma un regime impositivo alternativo che, previsto dallo stesso art. 13 cit., riconosceva una franchigia assoluta per il coniuge e per i parenti ed affini fino al quarto grado mentre per tutti gli altri vi era una franchigia posta a 350 milioni di lire. Al fine di escludere il richiamato vuoto normativo deponeva il richiamo del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47 , alle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 346 del 1990 e, in particolare, all'art. 57 che disciplina l'istituto del cumulo o coacervo dei beni ricevuti da un determinato soggetto in seguito a più donazioni, nel testo vigente alla data del 24/10/2001, ovvero al giorno precedente l'entrata in vigore della L. n. 383 del 2001 che aveva soppresso l'imposta sulle donazioni, di talchè si doveva concludere per una sostanziale continuità dell'imposta e del regime del cumulo.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia lamenta, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57 in relazione alla L. n. 212 del 2000, art. 3 .

A parere dell'Agenzia delle Entrate erra la CTR nel richiamare il principio dell'irretroattività della norma tributaria con riferimento all'art. 57 cit., laddove l'istituto del coacervo non rileva ai fini della determinazione della base imponibile per calcolare l'imposta dovuta ma è necessaria ai soli fini del calcolo della franchigia. Da ciò consegue che l'applicazione di tale istituto alla donazione avvenuta nel 2005, non comporta la ripresa a tassazione di essa ma ha solo consentito di determinare la franchigia applicabile all'atto stipulato il 5/2/2007.

3. Con il ricorso incidentale i controricorrenti, in primo luogo, denunciano, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 56-bis per avere la CTR ritenuto sussistere il potere in capo all'Agenzia dell'Entrate di accertare l'esistenza di una liberalità indiretta.

4. Con un secondo motivo, i contribuenti lamentano, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 3 e 4 , la violazione dell' art. 112 c.p.c. per avere la CTR omessa di pronunciare circa l'inapplicabilità nel caso di specie dell'imposta sulle successioni e donazioni alle liberalità collegate ad atti di trasferimento di beni immobiliari per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta di registro o IVA con conseguente violazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 1, comma 4-bis .

5. Per effetto di ordinanza 4 febbraio 2022, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza riguardo alle questioni sollevate con i due motivi di ricorso principale.

6. Il Collegio è chiamato a stabilire se, in tema di imposta di donazione, ai fini del calcolo della franchigia prevista dalla legge, si debba tener conto anche di donazioni (che cumulate con l'ultima formano il cosiddetto "coacervo delle donazioni") effettuate in epoca in cui le donazioni erano esenti dalla predetta imposta (anni 2001- 2006).

6.1. Va infatti ricordato che l'imposta sulle donazioni effettuate in favore dei parenti in linea retta, come è nel caso di specie, prima disciplinata dal D.P.R. n. 637 del 1972 , poi dal D.Lgs. n. 346 del 1990 , soppressa dalla L. n. 383 del 2001, art. 13 e, infine, reintrodotta dal D.L. n. 262 del 2006 , conv in L. n. 296 del 2006 , con decorrenza dal 29 novembre 2006 (D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 53) , si applica esclusivamente sulla parte del valore del bene donato che supera il

milione di Euro così come previsto dal D.L. n. 2 del 2006, art. 2, comma 49 . Il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 1 , 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".

6.2. Tanto ricordato, la Corte, con sentenza 11 maggio 2017, n. 11677 , ha affermato che "In tema di imposta sulle donazioni, il valore globale dei beni, al fine della applicazione della franchigia prevista dal D.L. n. 262 del 2006, art. 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, poichè il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 1 , deve essere interpretato con riferimento alle donazioni in senso civilistico, atti di liberalità 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 perchè all'epoca fiscalmente irrilevanti".

Secondo la citata sentenza 11677/2017 , "a tale affermazione induce l'interpretazione letterale della norma secondo cui "...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"; la norma, dunque, 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 dal 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006. Una diversa interpretazione dell'art. 57 cit. avrebbe l'effetto della reintroduzione di una 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, e dunque tenendosi conto del fatto che il beneficiario di donazioni che, nel loro complesso, superano di valore il milione di Euro non può ragionevolmente godere della franchigia prevista". Per questa sentenza, dunque, è errata la tesi della CTR secondo cui l'imposta, essendo nuova, non può essere calcolata prendendo in considerazione, ai fini del cumulo, donazioni poste in essere anteriormente alla sua entrata in vigore in quanto il fatto che nel periodo dal 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006 non è esistita un'imposta sulle donazioni porterebbe a ritenere che una donazione intervenuta in quel periodo non possa considerarsi fiscalmente rilevante successivamente, in quanto all'epoca in cui è stata effettuata non lo era.

6.3. La Corte, tuttavia, con sentenza 727 del 2021, ha ritenuto che quanto affermato nella sentenza n. 11677/2021, dovesse essere riconsiderato per una serie di ragioni: "In primo luogo, la circostanza che l'art. 57 faccia generica menzione del termine '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 ciò in ragione delle peculiari finalità pubblicistiche proprie dell'imposizione e del principio costituzionale di capacità contributiva che la pervade. Questa prima conclusione pare avvalorata dallo stesso

tenore dell'art. 57 in esame là dove, pur dopo aver richiamato "tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario", circoscrive tuttavia tale rilevanza, escludendola non solo per le donazioni, indicate nel D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 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 artt. 55 e 59, con ciò introducendo un elemento di diversificazione certamente attinente allo specifico tributario. In secondo luogo, se è 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 è 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 è che la considerazione, al fine della individuazione della base imponibile, delle donazioni pregresse determinerebbe pur sempre un'applicazione distorta dell'imposta, perchè concretantesi nel recupero a tassazione, a posteriori, di un atto che il legislatore fiscale aveva già 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 capacità 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 però considerato che in tanto la manifestazione di ricchezza si converte in capacità contributiva legittimante il prelievo, in quanto esista una disposizione di legge che, attraverso una fattispecie tipica, lo preveda; sicchè il solo emergere di una ricchezza "globale" (peraltro dubitabile qualora siano passati molti anni tra le singole donazioni) dovrebbe rilevare in sede di applicazione di una norma impositiva "globale" già 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 "più" ed "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 già si è detto come in ciò 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 possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di sempre allontanare da sè gli effetti di atti comunque concretanti abuso del diritto) non poteva neppure concepirsi".

6.4. Con la sentenza 727/2021 è stato dunque affermato che "In tema di imposta sulle donazioni, del coacervo effettuato ai fini dell'applicazione della franchigia di esenzione non fanno parte le donazioni fiscalmente irrilevanti perchè poste in essere nel periodo in cui l'imposta non esisteva, ovvero perchè ritenute esenti dalla disciplina impositiva vigente al momento della loro realizzazione".

6.5. Argomenti e conclusione della sentenza 727/2021, avallati dalla dottrina, sono stati ribaditi in successive pronunce della Corte (Sez. 6, ordinanza n. 9617 del 2021; Sez. 6-5, ordinanza n. 40865 del 2021) talchè può dirsi che vi sia ormai un indirizzo consolidato. 6.6. A tale indirizzo, il Collegio intende dare continuità.

7. Ne consegue che il valore della donazione del 13 dicembre 2005, effettuata da B.B. in favore della figlia A.A. non ha alcuna rilevanza ai fini del calcolo della franchigia, trattandosi di donazione effettuata quando non esisteva alcuna imposta, e dunque di donazione fiscalmente irrilevante.

8. Il due motivi di ricorso principale devono pertanto essere rigettati.

9. I due motivi di ricorso incidentale (che non propongono questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito) restano assorbiti.

10. In ragione del fatto che l'indirizzo interpretativo della Corte, a cui il Collegio ha aderito, trova origine (nella sentenza 727/2021) e si è consolidato solo nel corso del giudizio di legittimità, le spese dell'intero processo sono compensate.

11. Non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater , risultando soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale; compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 23 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza