

Sentenza del 02/06/2025 n. 14823 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. - Con sentenza n. 3541/2022, depositata il 3 agosto 2022, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello proposto dalle parti, odierne ricorrenti, avverso la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione del silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso presentata da E.E. e da F.F. in relazione all'imposta di donazione corrisposta per il superamento delle franchigie volta a volta rilevato in ragione del coacervo di pregresse donazioni.

1.1 - Il giudice del gravame - nel confermare l'approdo interpretativo cui il giudice del primo grado era prevenuto - ha rilevato che l'istituto del coacervo trovava applicazione (anche) per le donazioni "effettuate nel periodo corrente dal 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006" e che "il principio affermato con sentenza passata in giudicato - secondo cui non si cumula quanto donato in vita con quanto lasciato in eredità ai fini di stabilire la franchigia applicabile - non può essere applicata anche alle donazioni effettuate in vita che, viceversa, dovevano cumularsi".

2. - A.A., B.B., C.C. e D.D., eredi di E.E. e di F.F., ricorrono per la cassazione della sentenza sulla base di due motivi.

L'Agenzia delle Entrate non ha svolto attività difensiva.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Il ricorso risulta articolato sui seguenti motivi:

1.1 - col primo motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., le ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , artt. 8 , comma 4, e 57, comma 1, assumendo, in sintesi, che - con pronuncia (anche) logicamente incomprensibile in quanto, nella fattispecie, non si era mai "disquisito sulla retroattività o meno della norma indicata in epigrafe e... le donazioni sono avvenute nel 2016 e non nel periodo intercorrente il 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006" - il giudice del gravame - nel confermare la pronuncia di prime cure - non aveva considerato che il meccanismo del coacervo, sulle predeterminate franchigie, veniva a determinare "una irragionevole disparità di trattamento sconfinante nell'incostituzionalità, oltre che di coerenza interna del complesso disegno impositivo che vede la persistenza di una franchigia "oltre tempo" ai soli fini dell'imposta sulle donazioni.";

così che, secondo la più corretta interpretazione delle citate disposizioni, avrebbe dovuto ritenersi "abrogato sia il coacervo donativo che quello successorio, riconducendo eventualmente gli intenti antielusivi che dovessero emergere alla figura dell'abuso del diritto di cui all' art. 10-bis della Legge n. 212 del 2000 .";

1.2 - il secondo motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge in relazione all' art. 111 , sesto comma, Cost., all' art. 132 , secondo comma, n. 4, codice di procedura civile, ed al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 , comma 2, n. 4, assumendo le ricorrenti che il decisum della gravata sentenza si fondava su ragioni logicamente inconciliabili e incomprensibili, sinanche avulse dall'oggetto del giudizio che involgeva - piuttosto che le ""donazioni effettuate nel periodo corrente dal 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006"" (nella fattispecie, per vero, "intercorse tra l'altro dal 2016 in poi") - il loro cumulo ai fini della determinazione della franchigia.

2. - Il secondo motivo - il cui esame va anteposto in ragione della sua pregiudizialità logico-giuridica - è destituito di fondamento.

2.1 - Come le Sezioni unite della Corte hanno statuito, la riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall' art. 54 , D.L. 22 giugno 2012 n. 83 , conv. in L. 7 agosto 2012 n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U., 22 settembre 2014, n. 19881 ; Cass. Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

Si è, quindi, ripetutamente precisato che deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non renda tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232 ; v., altresì, Cass., 18 settembre 2019, n. 23216 ; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977 ; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105 ; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667 ; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232 ; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

2.2 - Nella fattispecie, è ben vero che la motivazione della gravata sentenza evoca (anche) l'orientamento interpretativo di legittimità concernente la rilevanza, ai fini del coacervo donativo, delle donazioni disposte nel periodo in cui l'imposta non esisteva più (per intervenuta soppressione), ma ciò non di meno chiaramente esclude che il "giudicato della Cassazione (Sent. n. 24940/2016) che aveva sancito l'abrogazione implicita del cumulo delle donazioni ai fini della

individuazione della franchigia nelle successioni (art. 8 , comma 4 D.lgvo n. 346/90)" potesse estendersi (anche) in tema di imposta di donazione.

3. - Nemmeno il primo motivo di ricorso può trovare accoglimento.

3.1 - 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 D.Lgs. 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, ex plurimis, Cass., 31 maggio 2022, n. 17623 ; Cass., 8 aprile 2022, n. 11422 ; Cass., 20 ottobre 2020, n. 22738 ; 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).

3.2 - 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 D.Lgs. 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 D.Lgs. 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, nè modo, di operare" (così Cass., 6 dicembre 2016, n. 24940 , cit.).

3.3 - Il coacervo (tra relictum e donatum) così inconfigurabile secondo la disciplina dell'imposta sulle successioni trova (diversamente) fondamento, ai fini del calcolo della franchigia di esenzione, nella disciplina dell'imposta sulle donazioni anche a seguito della nuova introduzione del tributo ad opera del D.L. n. 262 del 2006 , conv. con modif. dalla L. n. 286 del 2006 , secondo quanto espressamente disposto dall' art. 57 del D.Lgs. n. 346 del 1990 (Cass., 19 gennaio 2021, n. 727).

E, con riferimento alla disarmonia (così) determinatasi nella disciplina del coacervo nell'imposta di donazione ed in quella sulle successioni, la Corte ha rilevato "che la - quand'anche auspicabile - unitarietà di disciplina tra le due imposte non sembra costituire un valore assoluto ed intangibile dell'ordinamento (ne è prova, in questo stesso giudizio, l'opposto trattamento riservato dalla legge al trasferimento dei titoli di Stato) nè risulta, alla luce dell'ampia discrezionalità del legislatore in materia e del suo esercizio con riguardo a tributi che trovano pur sempre un differente ed autonomo presupposto genetico, di per sé costituzionalmente intollerabile." (Cass., 19 gennaio 2021, n. 727 , cit.).

4. - Le spese del giudizio di legittimità non vanno disciplinate tra le parti, in difetto di attività difensiva della parte intimata, mentre nei confronti di parti ricorrenti sussistono i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso proposto, se dovuto (D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , c. 1-quater).

P.Q.M.

La Corte

- rigetta il ricorso;

- ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, L. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il proposto ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9 aprile 2025.

Depositato in Cancelleria il 2 giugno 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza