

CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

Successioni: l'abrogazione del coacervo (circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023)

CIRCOLARE | 24 Ottobre 2023

Milano, 24 ottobre 2023

CIRCOLARE

OGGETTO: L'abrogazione dell'istituto del coacervo successorio

01. Premessa

L'**istituto del coacervo** è disciplinato all'interno del Dlgs n. 346/90 "Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni" (Tus). Nello specifico, in base all'articolo 8, comma 4, del Tus, al fine di verificare correttamente l'erosione delle franchigie previste dall'imposta di successione (euro 1.000.000 per i coniugi e i parenti in linea retta, euro 1.500.000 per i portatori di handicap grave ex L. n. 104/92 ed euro 100.000 per i fratelli e le sorelle del defunto), è necessario sommare, al valore dell'asse ereditario (c.d. *relictum*), il valore attualizzato delle donazioni disposte in vita dal *de cuius* agli eredi e legatari (c.d. *donatum*). Tale norma nel tempo è rimasta invariata sebbene, con decorrenza 29 novembre 2006, il Dl n. 262/2006 abbia ripristinato l'imposta sulle successioni e donazioni mediante un sistema di calcolo ad aliquote proporzionali introdotto dall'articolo 69 della Legge n. 342/2000, che ha sostituito il precedente sistema delle aliquote progressive per scaglioni. In questo senso, infatti, la giurisprudenza (Ordinanza n. 22738/2020), diversamente da quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 3 del 22/01/2008) "*ha affermato che 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 (...)*" (orientamento successivamente

riconfermato dalla Cassazione con le sentenze n. 2509/2020, n. 27827/2020, n. 3989/2020, n. 10171/2022, n. 11422/2022 e n. 17623/2022).

02. La circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023

Attraverso la circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023, l'Agenzia delle Entrate si è **allineata all'orientamento giurisprudenziale citato nel paragrafo precedente abrogando l'istituto del coacervo successorio ed escludendo quindi dal calcolo dell'erosione delle franchigie e delle aliquote previste dall'imposta di successione la somma del valore delle donazioni disposte in vita dal *de cuius***. In questo modo l'Agenzia accoglie la tesi giurisprudenziale secondo la quale la successione nel tempo delle varie leggi che hanno normato l'imposta di successione ha provocato implicitamente l'abrogazione del coacervo ereditario, in quanto non più adatto all'attuale assetto dell'imposta di successione (sistema ormai basato su un calcolo di aliquote di imposta proporzionali e non più progressive per scaglioni).

Resta tuttavia immutato e, quindi, ancora applicabile, l'istituto del coacervo donativo (articolo 57, comma 1, del Tus) così come di fatto sempre confermato dalla giurisprudenza sebbene con la precisazione (sentenze n. 727/2021, n. 9617/2021, n. 40865/2021 e n. 5690/2023) che tale coacervo non deve comprendere le donazioni anteriori "*poste in essere in esenzione da imposta ovvero nel periodo (ottobre 2001 - novembre 2006) nel quale l'imposta di donazione non esisteva*".

Nella circolare n. 29/E l'Agenzia delle Entrate **si è allineata anche ai citati orientamenti giurisprudenziali relativi al coacervo donativo ribadendone la sua applicabilità ma allo stesso tempo confermando che nel calcolo dello stesso devono essere escluse le donazioni poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006**, periodo in cui la disciplina relativa all'imposta sulle successioni e donazioni risultava abrogata.

In conclusione, quindi, l'Amministrazione Finanziaria, superando la propria prassi precedente ed uniformandosi alla giurisprudenza, chiarisce che:

- l'istituto del coacervo successorio deve ritenersi superato e, pertanto, non più utilizzabile per la determinazione delle aliquote e per il calcolo delle franchigie;

- l'istituto del coacervo donativo deve continuare ad essere applicato escludendo tuttavia dal calcolo dello stesso le donazioni effettuate tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

Via Privata Fratelli Gabba n. 5 | 20121 Milano (MI)
Tel. +39 02.45395830 | Fax +39 02.89092688
info@gdctax.it | www.gdctax.it