

IMPOSTE INDIRETTE

Implicazioni pratiche conseguenti all'abrogazione del coacervo successorio

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Come noto, con [circolare n. 29/E/2023](#), l'Agenzia delle entrate si è allineata al consolidato orientamento di legittimità in tema di **coacervo "successorio"**.

A tal proposito, si rammenta che l'istituto del c.d. coacervo "successorio" del *donatum* con il *relictum* è disciplinato dall'[articolo 8, comma 4, D.Lgs. 346/1990](#) (c.d. TUS, Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni). Esso comporta la **riunione fittizia** del **valore attualizzato** delle **donazioni** effettuate in vita dal *de cuius* ad eredi e legatari (c.d. *donatum*) con il **valore dell'asse ereditario** (c.d. *relictum*).

La **Corte di cassazione**, con le più recenti **ordinanze n. 22738/2020** e **n. 10255/2020**, a conferma dell'orientamento espresso per la prima volta con le **sentenze n. 24940/2016** e **n. 26050/2016**, ha affermato che la disciplina del **coacervo "successorio"** sarebbe stata **abrogata implicitamente** dalla **L. 342/2000**, la quale ha sostituito il sistema di aliquote progressive con quello attualmente in vigore di aliquote fisse.

Di **contrario avviso** è sempre stata **l'Agenzia delle entrate**, la quale ha continuato a ritenere che l'istituto del **coacervo** dovesse comunque trovare **applicazione** limitatamente al calcolo della **franchigia residua** ([circolare n. 207/E/2000](#) e [circolare n. 3/E/2008](#)), così riconoscendo **una sola franchigia utilizzabile** cumulativamente per le donazioni e per la successione ereditaria.

Volendo esemplificare, la legge riconosce a Tizio una **franchigia di euro 1.000.000 per i trasferimenti a favore del figlio**. Se Tizio ha già disposto a favore del figlio **donazioni per euro 900.000**, l'applicazione del **coacervo** comporta che per la sua successione ereditaria disporrà di una **franchigia residua di euro 100.000**. In assenza di **coacervo**, invece, la **franchigia per la successione** sarà di **un ulteriore euro 1.000.000** e Tizio si troverà a beneficiare dunque di una **franchigia totale di euro 1.900.000**.

Invece, con il suddetto documento di prassi ([circolare n. 29/E/2023](#)), come anticipato,

l'Agenzia delle entrate ha **mutato il proprio precedente orientamento**, aderendo alla richiamata posizione giurisprudenziale secondo cui, ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione, l'istituto del **coacervo "successorio"** deve ritenersi **"implicitamente abrogato"**, con la conseguenza che lo stesso non può essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie.

Le **conseguenze pratiche** di tale mutamento **non sono di poco conto**.

Innanzitutto, si osserva che la sua applicazione assume notevole rilevanza soprattutto per i **grandi patrimoni**. Basti pensare al caso di una **coppia di coniugi con tre figli e sei nipoti**. I suddetti coniugi avrebbero cumulativamente una **franchigia totale (donazioni + successioni) fino a euro 36.000.000** per i trasferimenti a favore dei propri discendenti. Ciascun coniuge potrebbe, infatti, trasferire in esenzione fino a euro 1.000.000 per ciascun figlio e ciascun nipote attraverso donazioni (in totale euro 9.000.000 per coniuge) e altrettanto attraverso i trasferimenti *mortis causa*.

Ma non solo. La nuova interpretazione dell'Agenzia delle entrate comporterà un **risparmio fiscale sino a 40.000 euro per ciascun successore** in ipotesi di successione in favore del coniuge o dei discendenti, per i quali si applica l'aliquota del 4 % e la franchigia ulteriore di euro 1.000.000.

Da ultimo, vanno analizzati gli **effetti sulle vicende passate**. Sul punto, è d'uopo evidenziare che l'Agenzia delle entrate, con la richiamata [circolare n. 29/E/2023](#), ha invitato le strutture territoriali a riesaminare le **controversie pendenti** concernenti la materia in esame e, ove l'attività di liquidazione dell'ufficio sia stata effettuata secondo **criteri non conformi**, ad abbandonare, con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio, la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Si pone poi il problema di verificare le **possibili soluzioni** per chi abbia **già pagato** e voglia chiedere il **rimborso** delle **maggiori imposte versate**.

A tal fine si ipotizzi che **nel 2022**, a seguito di successione, Tizio abbia trasferito in favore dei figli Caia e Sempronio, in parti uguali, un **patrimonio relitto pari a euro 6.000.000**, avendo compiuto in vita donazioni in favore di ciascuno di essi pari a euro 4.000.000. Nella specie, i figli di Tizio avranno pagato per la successione euro 240.000 = $(6.000.000 \cdot 4\%)$, mentre secondo la nuova interpretazione sarebbero dovuti allo Stato soltanto euro 160.000 = $(4.000.000 \cdot 4\%)$.

Ad una prima esame della questione, sembrerebbe che la disposizione recata dall'**articolo 42 TUS non** possa trovare **applicazione** in quanto non contempla il caso in cui si abbia un mutamento di prassi, mentre potrebbe essere più agevolmente tentata la strada dell'**indebito oggettivo**, ai sensi dell'**articolo 2033 cod. civ.**, che gode peraltro di un **termine di prescrizione decennale per il rimborso**.