

Trieste, 23 ottobre 2023

Sigg.ri Clienti
Loro indirizzi e-mail

**Oggetto: IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI
COACERVO “SUCCESSORIO” E COACERVO “DONATIVO”
RILEVANZA NEL CALCOLO DELLE FRANCHIGIE
IL CAMBIO DI ORIENTAMENTO DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

1. PREMESSA

Con la **Circolare n. 29/E del 19.10.2023**, l’Agenzia delle Entrate, allineandosi alle posizioni della giurisprudenza, **supera il proprio precedente orientamento** con riferimento:

- al **coacervo “successorio”**;
- e al **coacervo “donativo”**.

Il tema è particolarmente interessante per gli effetti che la mutata posizione dell’Agenzia delle Entrate esplica sulle **franchigie dell’Imposta sulle Successioni e Donazioni**, ossia sulle soglie di valore dei beni ricevuti al di sotto delle quali l’imposta non deve essere pagata.

Si ricorda che l’istituto del coacervo è previsto, nel **D.Lgs..n. 346/1990 (Testo Unico dell’Imposta sulle Successioni e Donazioni)**, tuttora applicabile, seppur nei limiti di quanto compatibile col nuovo tributo successorio reintrodotta dall’art. 2, commi 47-53, del DL n. 262/2006):

- dall’art. 8 comma 4, nell’ambito dell’Imposta sulle Successioni;
- dall’art. 57, nell’ambito dell’Imposta sulle Donazioni.

2. COACERVO “SUCCESSORIO”

Il **coacervo “successorio”**, ai fini dell’**Imposta di Successione**, comportava l’obbligo di **sommare a quanto ricevuto per successione le donazioni operate in vita dal defunto**.

Nell’Imposta sulle Successioni, il coacervo implicava che l’erede dovesse sommare, al valore dei beni ricevuti in eredità, quello dei beni ricevuti dal defunto per donazione e, secondo le **precedenti interpretazioni dell’Agenzia delle Entrate** (Circolare n. 3 del 22.1.2008), che detta sommatoria dovesse rilevare ai fini dell’erosione delle **franchigie** previste dall’Imposta di Successione, ossia:

- **€ 1.000.000** per il coniuge e i discendenti del defunto;
- **€ 1.500.000** per i portatori di handicap grave ex Legge n. 104/1992;
- **€ 100.000** per fratelli e sorelle del defunto.

Letteralmente, tuttavia, l’art. 8, comma 4, del DLgs. n. 346/1990 definiva l’istituto del coacervo come **finalizzato alla sola “determinazione delle aliquote applicabili a norma dell’art. 7”**.

Proprio tale dato normativo ha portato la giurisprudenza a considerare l’istituto del coacervo, nell’ambito dell’Imposta sulle Successioni, implicitamente abrogato per incompatibilità con il nuovo sistema di aliquote fisse introdotto dal DL n. 262/2006 (e, prima, dall’art. 69 della Legge n. 342/2000).

Ora, con la recente Circolare n. 29/E, l'Agenzia delle Entrate si allinea all'orientamento giurisprudenziale, riconoscendo che il **coacervo "successorio" ai fini dell'Imposta di Successione "deve ritenersi non più attuale" e non deve più essere applicato né per determinare le aliquote, né al fine del calcolo delle franchigie.**

2. COACERVO "DONATIVO"

Quanto al **coacervo "donativo"**, ai fini dell'**Imposta di Donazione**, lo stesso, anche in base alla giurisprudenza, resta applicabile limitatamente alla verifica dell'erosione delle franchigie, in quanto la norma (art. 57, DLgs. n. 346/1990) è diversamente formulata e non fa riferimento alla finalità di sola determinazione delle aliquote.

Tuttavia, anche con riferimento al coacervo "donativo", l'Agenzia delle Entrate, con la citata **Circolare n. 29/E del 2023**, supera il proprio precedente orientamento e, sempre in conformità alla giurisprudenza di legittimità, afferma che il donatario, nel sommare il valore di tutte le donazioni ricevute da parte del medesimo donante, **non deve conteggiare quello delle donazioni poste in essere quando l'imposta era "soppressa"**, ossia nel periodo che va **dal 25.10.2001 al 28.11.2006**.

3. ASPETTI OPERATIVI E DI PIANIFICAZIONE SUCCESSORIA

Nella Circolare n. 29/E del 2023, alla luce del mutato orientamento, l'Agenzia delle Entrate invita le strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti in materia e ad abbandonare le pretese fondate sulle precedenti posizioni.

Inoltre, per quanto precede, i contribuenti, qualora ancora nei termini, potranno presentare istanza di rimborso di quanto pagato in eccesso.

Da ultimo si evidenzia che, alla luce del fatto che le franchigie dell'Imposta di Successione e dell'Imposta di Donazione possono ritenersi, ormai, autonome, è possibile mediante **"pianificazione successoria"** ottenere il **"raddoppio delle franchigie"** senza incorrere in rischi fiscali come in passato.

Infatti, **ad oggi**, ad esempio, il coniuge e ciascun discendente dispone:

- di **€ 1.000.000** di franchigia sulle donazioni in vita;
- di **ulteriori € 1.000.000** di franchigia sull'eredità.

Pertanto, in caso di coniuge e discendenti, ogni erede potrà godere di una franchigia di Imposte di Successione e Donazione di **€ 2.000.000**.

4. LA CONSULENZA DELLO STUDIO

Lo Studio è a disposizione per verificare la possibilità di presentare istanza di rimborso per le imposte eventualmente versate in eccesso in base al precedente orientamento dell'Agenzia delle Entrate, nonché, più in generale, per fornire la propria consulenza in materia di **pianificazione successoria** ed in particolare per:

1. un'analisi preliminare:

- mappatura del patrimonio attivo e passivo, anche potenziale (beni immobili, mobili, mobili registrati, quote/azioni societarie, crediti, debiti bancari, fiscali, fidejussioni ecc.);
- valutazione dei beni, con individuazione, ove necessario, dei periti estimatori;
- eventuale verifica degli equilibri familiari, delle attitudini e capacità degli eredi;
- verifica delle volontà e aspettative dell'imprenditore con riferimento alle aziende e ai familiari;
- individuazione di una o più ipotesi di trasferimento dei beni mediante donazioni e/o degli strumenti più efficienti;
- analisi delle eventuali disposizioni testamentarie e/o formulazione di ipotesi su quelle future per verificare la loro efficienza sotto i diversi punti di vista;
- stima del carico fiscale complessivo;
- esame rischi/benefici e formulazione di ipotesi di forme di tutela per l'imprenditore;
- esame delle forme di tutela del patrimonio dell'imprenditore e dei suoi eredi;

2. l'attuazione della pianificazione:

- consulenza e assistenza nel perfezionamento della pianificazione ritenuta più efficiente;
- studio e stesura di patti di famiglia, atti istitutivi di trust, di volontà testamentarie, patti parasociali, opzioni, procure, ecc.;
- consulenza e assistenza nella definizione degli atti notarili;
- definizione delle tutele a favore dell'imprenditore;
- definizione delle forme di tutela del patrimonio dei donatari.

Si invitano quindi gli interessati a contattare i professionisti dello Studio.

Cordiali saluti.

Boscolo & Partners