

Recupero dell'imposta di successione derivante dal disconoscimento delle franchigie di esenzione

di Avv. Filippo Maisto e Avv. Francesco Morra – Studio Maisto e Associati

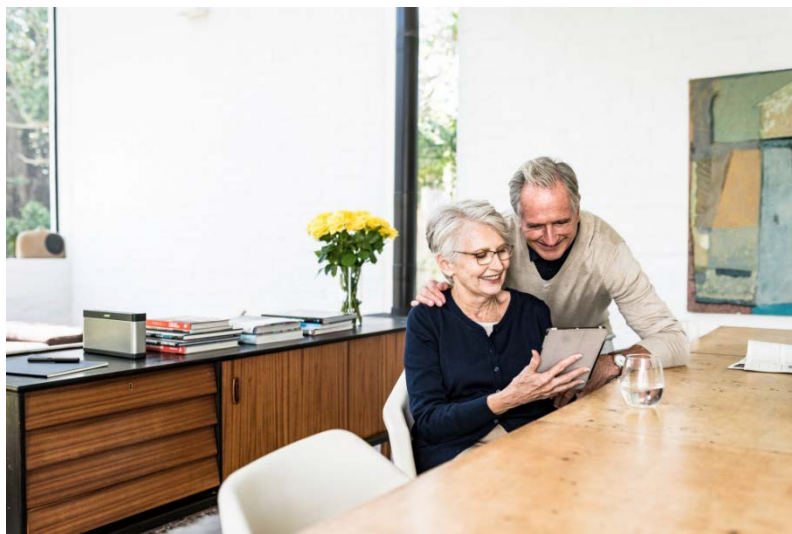
<https://www.maisto.it/>

Redatto in data 6 marzo 2024

L'Agenzia delle Entrate ha recentemente riconosciuto l'abrogazione del coacervo e la conseguente spettanza della franchigia di esenzione da imposta di successione in misura piena, anche in presenza di donazioni precedentemente fatte in vita dal de cuius. Si esaminano di seguito le possibili modalità di recupero dell'imposta versata in eccesso, tenendo conto delle recenti modifiche normative apportate all'istituto dell'autotutela.

1. Dibattito sulla riduzione delle franchigie di esenzione da imposta di successione in misura pari alle donazioni fatte in vita

L'Agenzia delle Entrate ha storicamente sostenuto che la franchigia di esenzione da imposta di successione, pari ad 1 milione di euro per il coniuge ed i parenti in linea retta e di 100 mila euro per fratelli e sorelle, debba essere ridotta di tutte le donazioni poste in essere in vita dal disponente in favore dello stesso beneficiario (c.d. coacervo). Di diverso avviso la Corte di Cassazione. Con numerose sentenze pronunciate a partire dal 2016, i giudici di legittimità hanno chiarito che l'istituto del coacervo, seppur formalmente ancora in vigore dal punto di vista normativo, deve ritenersi implicitamente abrogato sin dal 2000, ossia dalla data in cui



l'originaria imposta di successione ad aliquote progressive è stata sostituita con un regime di imposizione ad aliquote proporzionali e fisse.

2. Circolare n. 29/E/2023: l'Agenzia delle Entrate riconosce l'abrogazione del coacervo

Con la Circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha preso atto del consolidato orientamento giurisprudenziale, riconoscendo l'inoperatività del coacervo e la conseguente possibilità di beneficiare della franchigia di esenzione nella misura piena, anche in presenza di donazioni fatte in vita dal de cuius a favore del medesimo beneficiario.

3. Possibile recupero dell'imposta di successione già versata

Alla luce di tale apertura, qualora l'Ufficio abbia liquidato l'imposta di successione tenendo conto delle donazioni pregresse a riduzione della franchigia di esenzione da imposta, è possibile valutare di richiedere il rimborso di quanto illegittimamente versato.

L'operatività del rimborso varia da caso a caso ed impone di tenere conto delle modifiche normative recentemente apportate all'istituto della c.d. autotutela inserito nella L. n. 212/ 2000 ("Statuto del Contribuente") ad opera del D.Lgs. n. 219/2023, attuativo della legge delega per la riforma fiscale.

In concreto, possono profilarsi le seguenti principali ipotesi.

3.1. Annullamento dell'atto in caso di giudizio pendente

Nel caso in cui il contribuente abbia impugnato tempestivamente l'avviso di liquidazione (errato) e sia pendente un giudizio ad esso relativo, è verosimile che l'Agenzia delle Entrate, conformemente alle indicazioni della Circolare n. 29/E, proceda all'annullamento dell'atto, con conseguente cessazione della materia del contendere.

3.2. Autotutela obbligatoria per gli avvisi di liquidazione definitivi da meno di un anno

Nel caso in cui gli eredi abbiano ricevuto un avviso di liquidazione (non impugnato) e non sia ancora trascorso un anno dalla definitività dello stesso (i.e. 60 giorni dalla notifica), essi potranno presentare istanza di autotutela ai sensi del neo-introdotta art. 10-quater dello Statuto del Contribuente (rubricato "Esercizio del potere di autotutela obbligatoria"), con contestuale richiesta di rimborso degli importi illegittimamente versati. Qualora l'Agenzia delle Entrate non dovesse procedere all'annullamento in autotutela, gli eredi potranno impugnare il silenzio-rifiuto entro 10 anni a partire dal novantesimo giorno dalla notifica dell'istanza ovvero entro 60 giorni qualora siano stati raggiunti dalla notifica di un diniego espresso. Le medesime conclusioni valgono nel caso in cui gli eredi abbiano già presentato la dichiarazione di successione includendo le donazioni in vita del de cuius e l'Agenzia delle Entrate proceda alla notifica di un avviso di liquidazione (errato) nei prossimi mesi.

3.3. Autotutela facoltativa per gli avvisi di liquidazione definitivi da più di un anno

Nel caso in cui sia trascorso più di un anno dalla definitività di un avviso di liquidazione errato e gli eredi abbiano pagato gli importi ivi inclusi senza impugnarlo, l'Agenzia delle Entrate non ha invece alcun obbligo di procedere all'annullamento dell'atto illegittimo ancorché i principi di buona fede e collaborazione nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria imporrebbero l'eliminazione di tale atto ed il rimborso degli importi indebitamente incamerati.

Il nuovo art. 10-quinquies dello Statuto del Contribuente (rubricato "Esercizio del potere di autotutela facoltativa") prevede infatti che, fuori dei casi di autotutela obbligatoria, l'Amministrazione finanziaria "può" procedere all'annullamento di un atto, ancorché definitivo, in presenza dell'illegittimità o dell'infondatezza dello stesso.

Tuttavia, in relazione alle istanze di autotutela presentate nei casi previsti dall'art. 10-quinquies (autotutela facoltativa) il legislatore tributario ha previsto l'impugnazione solo del diniego espresso. Pertanto, qualora l'Agenzia delle Entrate rimanga silente di fronte ad un'istanza di autotutela facoltativa (e conseguente richiesta di rimborso), la via del contenzioso diventa più impervia. La Corte di Cassazione ha infatti ripetutamente affermato (quando l'autotutela, prima delle recenti modifiche allo Statuto del Contribuente, costituiva solo una mera facoltà) che, in assenza di un obbligo di procedere in autotutela, i ricorsi avverso il silenzio dell'Amministrazione finanziaria devono essere ritenuti inammissibili salvo sussistano ragioni di rilevante interesse generale che giustifichino l'esercizio di tale potere. Tali ragioni di interesse generale, tuttavia, hanno dei contorni ben poco definibili e definiti ed un eventuale contenzioso rischia di non condurre al risultato sperato.

