

Studio Notarile Rizzi

36100 Vicenza Piazza Matteotti 31

e-mail: grizzi.2@notariato.it

IL NUOVO REGIME FISCALE DELLE SUCCESSIONI E DELLE DONAZIONI

dopo la legge 24 novembre 2006 n. 286 (in vigore dal
29 novembre 2006) e la legge 27 dicembre 2006 n.
296 (in vigore dal 1° gennaio 2007)

GUIDA OPERATIVA

Trasferimenti per causa di morte				
<u>Eredi:</u>		Imposta successione	Imposta di tra- scrizione	Imposta catastale
coniuge parenti in linea retta	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti Franchigia per ogni erede €. 1.000.000,00 Oltre la franchigia: 4%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-
<u>Eredi:</u> fratelli e sorelle	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti Franchigia per ogni erede €. 100.000,00 Oltre la franchigia: 6%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-
<u>Eredi:</u> parenti sino al 4° grado <i>(diversi da fratelli e sorelle)</i> affini in linea retta affini in linea collaterale sino al 3° grado	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti 6%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-

<u>Eredi:</u>		Imposta successione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
altri soggetti	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti 8%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-
<u>Eredi:</u>		Imposta successione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
soggetti portatori di handicap (riconosciuto grave a sensi legge 5.2.1992 n. 104)	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti Franchigia per ogni erede € 1.500.000,00 Oltre la franchigia: - se coniuge o parente in linea retta: 4% - se parente sino al 4° grado, affine in linea retta, o affine in linea collaterale entro il 3° grado: 6% - negli altri casi: 8%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-

N.B.: la nuova disciplina dettata in tema di imposta di successione ha effetto per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006.

La nuova disciplina in tema di imposta di donazione dettata dalla legge 286/2006, ha, invece, effetto per gli atti posti in essere dal 29 novembre 2006; la nuova disciplina dettata in tema di imposta di donazione, così come modificata dalla legge 296/2006 (finanziaria 2007), ha, invece, effetto per gli atti posti in essere dal 1 gennaio 2007;

Donazioni, trasferimenti a titolo gratuito e atti costitutivi di vincoli di destinazione				
<u>beneficiari:</u>		Imposta donazione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
coniuge parenti in linea retta	prima casa	Franchigia per ogni beneficiario € 1.000.000,00 Oltre la franchigia: 4%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili	Franchigia per ogni beneficiario € 1.000.000,00 Oltre la franchigia: 4%	2%	1%
	altri beni	Franchigia per ogni beneficiario € 1.000.000,00 Oltre la franchigia: 4%	-	-
<u>beneficiari:</u>		Imposta donazione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
fratelli e sorelle	prima casa	Franchigia per ogni beneficiario € 100.000,00 Oltre la franchigia: 6%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili	Franchigia per ogni beneficiario € 100.000,00 Oltre la franchigia: 6%	2%	1%
	altri beni	Franchigia per ogni beneficiario € 100.000,00 Oltre la franchigia: 6%		
<u>beneficiari:</u>		Imposta donazione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
parenti sino al 4° grado	prima casa	6%	€. 168,00	€. 168,00

<i>(diversi da fratelli e sorelle)</i>	altri immobili	6%	2%	1%
affini in linea retta			-	-
affini in linea collaterale sino al 3° grado	altri beni	6%		
beneficiari:				
	prima casa	8%	€. 168,00	€. 168,00
altri soggetti	altri immobili	8%	2%	1%
	altri beni	8%	-	-
beneficiari:				
	prima casa	Franchigia per ogni beneficiario €. 1.500.000,00 Oltre la franchigia: - se coniuge o parente in linea retta: 4% - se parente sino al 4° grado, affine in linea retta, o affine in linea collaterale entro il 3° grado: 6% - negli altri casi: 8%	€. 168,00	€. 168,00
soggetti portatori di handicap (riconosciuto grave a sensi legge 5.2.1992 n. 104)	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-

N.B.: le franchigie fissate ai fini dell'imposta di successione e dell'imposta di donazione saranno aggiornate con cadenza quadriennale mediante decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, tenendo conto dell'indice del costo della vita (*art. 2 comma 51 legge 286/2006*)

LA NUOVA NORMATIVA

Legge 24 novembre 2006 n. 286 (cd. "collegato fiscale") ART. 2	
c. 47	È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54.
c. 48	I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta di cui al comma 47 con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni: a) devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento; b) devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento; c) devoluti a favore di altri soggetti: 8 per cento.
c. 49	Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:

	<p>a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;</p> <p>b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;</p> <p>c) a favore di altri soggetti: 8 per cento.</p>
c. 50	Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.
c. 51	Con cadenza quadriennale, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze si procede all'aggiornamento degli importi esenti dall'imposta tenendo conto dell'indice del costo della vita.
c. 52	<p>Sono abrogate le seguenti disposizioni:</p> <p>a) articolo 7, commi da 1 a 2-<i>quater</i>, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni;</p> <p>b) articolo 12, commi 1-<i>bis</i> e 1-<i>ter</i>, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;</p> <p>c) articolo 56, commi da 1 a 3, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni;</p> <p>d) articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383.</p>
c. 53	Le disposizioni dei commi da 47 a 52 hanno effetto per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, nonché per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006. Le stesse decorrenze valgono per le imposte ipotecaria e catastale concernenti gli atti e le dichiarazioni relativi alle successioni di cui al periodo precedente.

Legge 27 dicembre 2006 n. 296 (cd. "finanziaria 2007")

ART. 1

c. 77	<p>All'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, sono apportate le seguenti modificazioni:</p> <p>a) nel comma 48, dopo la lettera a), è inserita la seguente: "a-<i>bis</i>) devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento";</p> <p>b) nel comma 49, dopo la lettera a), è inserita la seguente: "a-<i>bis</i>) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento";</p> <p>c) dopo il comma 49 è inserito il seguente: "49-<i>bis</i>. Se il beneficiario dei trasferimenti di cui ai commi 48 e 49 è una persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 euro".</p>
c. 78	<p>Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:</p> <p>a) all'articolo 3, è aggiunto, in fine, il seguente comma: "4-<i>ter</i>. I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-<i>bis</i> e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.";</p> <p>b) all'articolo 8, dopo il comma 1, è inserito il seguente: "1-<i>bis</i>. Resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali.";</p> <p>c) all'articolo 31, comma 1, le parole: "sei mesi" sono sostituite dalle seguenti: "dodici mesi".</p>
c. 79	Le disposizioni di cui ai commi 77 e 78 si applicano alle successioni apertesesi a decorrere dal 3 ottobre 2006, nonché agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate e alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge.

IMPOSTA DI DONAZIONE

GUIDA OPERATIVA

		<i>Imposta donazione</i>	<i>Imposta di trascrizione</i>	<i>Imposta catastale</i>
<i>beneficiari:</i> coniuge parenti in linea retta	prima casa	Franchigia per ogni beneficiario €. 1.000.000,00 Oltre la franchigia: 4%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili	Franchigia per ogni beneficiario €. 1.000.000,00 Oltre la franchigia: 4%	2%	1%
	altri beni	Franchigia per ogni beneficiario €. 1.000.000,00 Oltre la franchigia: 4%	-	-
<hr/>				
<i>beneficiari:</i> fratelli e sorelle	prima casa	Franchigia per ogni beneficiario €. 100.000,00 Oltre la franchigia: 6%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili	Franchigia per ogni beneficiario €. 100.000,00 Oltre la franchigia: 6%	2%	1%
	altri beni	Franchigia per ogni beneficiario €. 100.000,00 Oltre la franchigia: 6%		
<hr/>				
<i>beneficiari:</i> parenti sino al 4° grado <i>(diversi da fratelli e sorelle)</i> affini in linea retta affini in linea collaterale sino al 3° grado	prima casa	6%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili	6%	2%	1%
	altri beni	6%	-	-
<hr/>				
<i>beneficiari:</i> altri soggetti	prima casa	8%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili	8%	2%	1%
	altri beni	8%	-	-
<hr/>				
<i>beneficiari:</i> soggetti portatori di handicap <i>(riconosciuto grave a sensi legge 5.2.1992 n. 104)</i>	prima casa	Franchigia per ogni beneficiario €. 1.500.000,00	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni	Oltre la franchigia: - se coniuge o parente in linea retta: 4% - se parente sino al 4° grado, affine in linea retta, o affine in linea collaterale entro il 3° grado: 6% - negli altri casi: 8%	-	-

1. Atti di donazione

L'art. 2 comma 47 legge 24 novembre 2006 n. 286 ha istituito nuovamente l'imposta di donazione, imposta che era stata soppressa dall'art. 13, primo comma, legge 18 ottobre 2001 n. 383. Detta norma in particolare stabilisce che "*è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 nel testo vigente al 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dal presente articolo*"

Lo stesso articolo ...

* *al comma 50* conferma il rinvio alla disciplina in vigore sino all'entrata in vigore dell'art. 13 legge 383/2001 che aveva soppresso l'imposta di successione (ossia sino al 24 ottobre 2001) stabilendo che "*per quanto non disposto dal presente articolo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente al 24 ottobre 2001*"

* *al comma 52.* sancisce espressamente l'abrogazione delle seguenti disposizioni del dlgs 346/1990:

- dell'articolo 12 comma 1-ter del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (disposizione che prevedeva la detrazione dall'imposta di donazione dell'imposta di successione pagata volontariamente dal titolare durante la vita ai sensi del precedente comma 1bis);
- dell'articolo 56 commi da 1 a 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (che dettava la disciplina per la determinazione dell'imposta di donazione ora dettata *dalla 286/2006 all'art. 2 comma 49*)

La registrazione degli atti soggetti ad imposta di donazione:

La neo istituita imposta di donazione si applica:

- *a norma dell'art. 2 comma 47 legge 286/2006* ai trasferimenti di beni e diritti per ***donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione***
- *a norma dell'art. 1 Dlgs 346/1990 così come richiamato dall'art. 2 comma 50 legge 286/2006* ai trasferimenti di beni e diritti per ***donazione o altra liberalità tra vivi***, dovendosi considerare a tal fine trasferimenti anche la ***costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.***

In pratica, sulla base del combinato disposto delle sopra succitate, l'imposta di donazione torna ad applicarsi, con decorrenza 29 novembre 2006, a **tutti gli atti a titolo gratuito** comprese *le donazioni, le altre liberalità tra vivi, le costituzioni di vincoli di destinazione, le rinunzie e le costituzioni di rendite e pensioni.*

Tali atti sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, concernenti gli atti da registrare in termine fisso.

Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formate *all'estero* nei confronti di beneficiari residenti nello Stato. Dall'imposta sulle donazioni determinata a norma della legislazione italiana si detraggono le imposte pagate all'estero in dipendenza della stessa donazione ed in relazione ai beni ivi esistenti, salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni .

In sede di registrazione dell'atto deve essere pagata all'Ufficio del registro ***l'imposta di donazione.*** Nel caso di atto avente per oggetto beni immobili debbono essere pagate anche ***l'imposta di trascrizione e l'imposta catastale.***

L'imposta di donazione si applica anche alle cd. "***donazioni presunte***" così come definiti *dall'art. 26 D.P.R. 131/1986* (T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro).

In base a detta norma:

- i ***trasferimenti immobiliari***, escluse le permutate aventi per oggetto immobili ma fino a concorrenza del minore dei valori permutati

- i ***trasferimenti di partecipazioni sociali***, quando il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano superiori all'importo di euro 180.759,91

posti in essere ***tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta*** o che tali siano considerati ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni ***si presumono donazioni***, se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento, anche se richiesta successivamente alla registrazio-

ne, **risulta inferiore** a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti.

Al fine di rendere operativa la presunzione di donazione, la disposizione in commento, pone a carico delle parti contraenti, **l'obbligo di dichiarare** in atto se fra loro sussista o meno un rapporto di coniugio o di parentela in linea retta o che sia considerato ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Il **Notaio** dovrà, pertanto, aver cura di far risultare da

gli atti aventi per oggetto i trasferimenti di cui sopra, tale dichiarazione, in quanto in sua mancanza il trasferimento si considera a titolo gratuito ove al momento della registrazione non risulti comprovata l'inesistenza del rapporto; tuttavia l'inesistenza del rapporto di coniugio o di parentela in linea retta può essere provata entro un anno dalla stipulazione dell'atto e in tale caso spetta il rimborso della maggiore imposta pagata.

La presunzione non opera per i conguagli pattuiti in sede di divisione e nelle vendite ai pubblici incanti. La presunzione di liberalità vale anche per i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di immobili o di diritti reali di godimento sugli stessi da parte del coniuge o di un parente in linea retta dal precedente proprietario o titolare di diritto reale di godimento.

2. Soggetti passivi

L'imposta è dovuta dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi.

Ai fini dell'imposta sono considerati **parenti in linea retta** anche i genitori e i figli naturali, i rispettivi ascendenti e discendenti in linea retta, gli adottanti e gli adottati, gli affilanti e gli affiliati.

La parentela naturale, se il figlio non è stato legittimato o riconosciuto o non è riconoscibile, deve risultare da sentenza civile o penale, anche indirettamente, ovvero da dichiarazione scritta del genitore verificata, se il valore imponibile dei beni o diritti trasferiti al parente naturale è superiore a €. 20.658,28, secondo le disposizioni degli artt. 2 e 3 della legge 19 gennaio 1942, numero 23.

3. Determinazione dell'imposta

L'imposta di donazione va determinata applicando le aliquote:

- del **4%** (oltre la franchigia di €. un milione* per ogni beneficiario) se beneficiari sono il coniuge ed i parenti in linea retta
- del **6%** (oltre la franchigia* di €. 100.000,00 per ogni beneficiario) se beneficiari sono i fratelli o le sorelle
- del **6%** se beneficiari sono i parenti entro il quarto grado, gli affini in linea retta e gli affini in linea collaterale entro il terzo grado
- dell'**8%** se beneficiari sono soggetti diversi da quelli di cui ai punti precedenti

al **valore dei beni** donati (esclusi, ovviamente, i beni che per i quali l'art. 55 comma secondo *dlgs 346/1990* prescrive la registrazione gratuita ed i beni per i quali l'art. 59 *dlgs 346/1990* prescrive l'applicazione dell'imposta nella misura fissa prevista per l'imposta di registro)

Se beneficiario è un soggetto portatore di handicap (*riconosciuto grave a sensi legge 5.2.1992 n. 104*) l'imposta di donazione si applica solo sulla parte del valore dei beni donati che supera la franchigia* riconosciuta di €. 1.500.000,00 (con le aliquote del 4%, 6% o 8% in relazione al grado di parentela/affinità esistente tra donante e donatario); si rammenta che ai sensi dell'art. 4 legge 104/1992 gli accertamenti relativi all'handicap, definito dal precedente art. 3 "*come minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale o di emarginazione*" sono effettuati dalle unità sanitarie locali. Si ritiene possibili, ai fini fiscali, poter attestare tale stato anche mediante dichiarazione sostitutiva di notorietà.

Se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, le aliquote di cui sopra si applicano al valore delle quote dei beni o dei diritti attribuiti a ciascun beneficiario.

* Nel caso in cui il valore dei beni donati non superi la franchigia riconosciuta, l'atto deve essere registrato **senza l'applicazione di alcuna imposta**, neppure dell'imposta nella misura fissa di €. 168,00, in quanto misura prevista per la sola imposta di registro e per le donazioni esclusivamente per le fattispecie disciplinate dall'art. 59 *dlgs 346/1990*.

Sono esclusi dalla imposta di donazione (e sono pertanto registrati gratuitamente) (art. 55 comma secondo dlgs 346/1990):

- a) i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni
- b) i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. 23 dicembre 1998, n. 461.
- c) i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati sub b), se disposti per le finalità di cui allo stesso punto b); in questo caso l'ente beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione della donazione di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata.
- e) i trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici.

Se i trasferimenti di cui sopra hanno per oggetto immobili è prevista **la esenzione** anche **dall'imposta di trascrizione** (art. 1 secondo comma Dlgs 347/1990) e **dall'imposta catastale** (art. 10 terzo comma Dlgs 347/1990)

Non sono soggette ad imposta neppure le donazioni di veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico, neppure se ricompresi insieme con altri beni o diritti in uno stesso atto di donazione (art. 59bis dlgs 346/1990)

Ai sensi dell'art. 1 comma 78 legge 296/2006 (finanziaria 2007) (che ha modificato l'art. 3 del dlgs 346/1990 richiamato per le donazioni dall'art. 55 comma secondo medesimo dlgs 346/1990) **non sono soggetti ad imposta di donazione**, con decorrenza 1 gennaio 2007, **i trasferimenti di aziende familiari** (individuali o collettive), effettuati anche tramite **i patti di famiglia** di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti.

Deve, pertanto, trattarsi:

- di **trasferimenti a titolo gratuito** (la disciplina dettata dall'art. 1 comma 78 legge 296/2006, infatti, va ad integrare la disciplina dettata dall'art. 3 del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di successione e donazione di cui al dlgs 346/1990)

- di trasferimenti effettuati anche tramite **i patti di famiglia** di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile

- di trasferimenti a favore esclusivamente di **discendenti** del disponente; al riguardo, non è mancato, chi, basandosi sull'uso delle "virgole" nella disposizione in commento, ha ritenuto, la limitazione del trasferimento "ai discendenti" riferita ai soli "patti di famiglia", per cui l'agevolazione in questione riguarderebbe ogni beneficiario, a prescindere dal vincolo di discendenza. Tale estensione non convince in quanto sembra alquanto improbabile che il legislatore abbia accordato una simile agevolazione a qualsiasi beneficiario quando tutta la struttura dell'imposta sembra proprio orientata nel senso di favorire i discendenti in linea retta e penalizzare chi parente non è (vedasi la nuova disciplina in tema di franchigia o le varie ipotesi di riduzione per trasferimenti di attività economiche previste dall'art. 25 dlgs 346/1990; inoltre l'aver limitato l'agevolazione ai soli patti di famiglia posti a favore di discendenti è un non senso dato che per definizione i patti di famiglia non possono che essere posti in essere a favore dei discendenti)

- di trasferimenti aventi per **oggetto** aziende o rami di esse, quote sociali e azioni. In caso di quote sociali e azioni di società per azioni, di società in accomandita per azioni, di società a responsabilità limitata, di società cooperative, di società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato **il controllo** ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile (*ossia se la partecipazione trasferita attribuisce o consente di acquisire la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria*). Per quanto riguarda le quote delle altre società (s.n.c., s.a.s) non è richiesto che il beneficiario acquisisca o integri il controllo della società: quindi l'agevolazione in commento spetta qualunque sia l'entità della partecipazione trasferita.

Il beneficio si applica a condizione:

- che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento

- che gli aventi causa, in caso di trasferimento di quote sociali e azioni di società per azioni, di società in accomandita per azioni, di società a responsabilità limitata, di società cooperative, di società di mutua assicurazione, detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; per quanto riguarda le quote delle altre società (s.n.c., s.a.s) non è richiesto che il beneficiario acquisisca o integri il controllo della società per cui non è neppure richiesto il mantenimento del controllo per almeno cinque

anni; per queste società riteniamo valga la condizione prevista in generale per il trasferimento dell'attività di impresa; pertanto i beneficiari dovranno impegnarsi a mantenere la quota trasferita (e quindi in tal modo a proseguire l'attività di impresa nell'ente societario) per un periodo non inferiore a 5 anni.

Contestualmente all'atto di donazione i beneficiari, per avvalersi della esenzione dall'imposta di donazione, debbono rendere apposita dichiarazione in tal senso.

Il mancato rispetto della condizione di cui sopra comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471¹, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata

Le donazioni stipulate avvalendosi del regime agevolativo previsto dalla norma in commento (*art. 3 comma 4 ter dlgs 346/1990*) non vanno computate ai fini del **coacervo**: infatti l'art. 57 *dlgs 346/1990* esclude espressamente dal coacervo le donazioni registrate gratuitamente ai sensi dell'art. 55 *dlgs 346/1990* che a sua volta richiama proprio la disposizione dell'art. 3 *dlgs 346/1990* (compreso il nuovo comma 4 ter di cui trattasi); pertanto anche nel caso in cui il valore dell'azienda o della partecipazione societaria non fosse tale da eccedere il valore della franchigia, comunque potrebbe essere conveniente per il discendente avvalersi del regime agevolativo in commento, che esclude il coacervo, anziché procedere ad una "normale" donazione (che andrebbe invece ad "erodere" la franchigia)

Posto che il suddetto regime agevolato è ora disciplinato *dall'art. 3 del dlgs 346/1990*, sul punto integrato dalla succitata *legge 296/2007 (finanziaria 2007)*, e che:

- *l'art. 1 secondo comma Dlgs 347/1990* prevede **l'esenzione dall'imposta di trascrizione** per le formalità relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 *del dlgs 346/1990*

- *l'art. 10 terzo comma Dlgs 347/1990* prevede **l'esenzione dall'imposta catastale** per le volture relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 *del dlgs 346/1990*

ne discende che nel caso di trasferimento a titolo gratuito di aziende con immobili, ricorrendo i presupposti per l'applicazione del beneficio in commento, non si applicherà neppure l'imposta di trascrizione né l'imposta catastale.

Si è inoltre ritenuto che la esenzione da dette imposte debba riguardare anche "*le (eventuali) formalità (di trascrizione e di voltura catastale) relative a trasferimenti di quote ed azioni portanti eventuali modifiche statutarie (come relative alla ragione o denominazione sociale) da pubblicizzare nelle opportune forme presso i pubblici registri, conseguenti ai trasferimenti stessi: ciò in quanto l'ampia formula esonerativa cui è ricorso il legislatore nelle dette ultime citate norme (" non sono soggette all'imposta le formalità (o le volture) ...relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni...)* consente di ritenere applicabile il beneficio della esenzione anche alla suddetta fattispecie senza particolari affanni." (in questo senso A. Pischetola - "*Segnalazioni novità normative: legge finanziaria 2007 - le modifiche relative ai trasferimenti gratuiti a favore di discendenti di aziende, quote sociali, azioni*" in C.N.N. NOTIZIE 19 dicembre 2006)

Sono soggette ad imposta di donazione nella misura fissa prevista per l'imposta di registro (attualmente €. 168,00) :

a) le donazioni di **beni culturali vincolati**, a condizione che siano stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione².

¹ L'art. 13 del dlgs 471/1997 così dispone: 1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti riguardanti i crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo (¹). Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36 bis e 36 ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54 bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. - 2. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto. - 3. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.

² L'art. 13 del Dlgs 346/1990, richiamato dall'art. 59 dettato in tema di donazioni, stabilisce che il donatario deve presentare l'inventario dei beni "culturali" per i quali intende beneficiare dell'imposta in misura fissa, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, alla competente Sovrintendenza ai beni culturali ed ambientali, la quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza del vincolo e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione. **L'attestazione deve essere presentata all'ufficio del registro** allegandola all'atto di donazione. Contro il rifiuto dell'attestazione è ammesso ricorso gerarchico al Ministro. L'alie-

b) le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, *ad eccezione dei titoli del debito pubblico* di cui *alle lettere h) e i) dell'articolo 12 del dlgs 346/1990*
Se i beni di cui ai precedenti punti a) e b) sono compresi insieme con altri beni o diritti in uno stesso atto di donazione, del loro valore non si tiene conto nella determinazione dell'imposta.
(art. 59 dlgs 346/1990)

Non è chiaro invece se ***i titoli del debito pubblico*** (buoni ordinari del tesoro, certificati di credito del tesoro e gli altri titoli di Stato garantiti dallo Stato o equiparati) debbano essere assoggettati ad imposta di donazione o ne siano invece esenti.

Da un lato, infatti, la disposizione *dell'art. 59 primo comma lett. b) dlgs 346/1990*, così come modificata dal D.L. 323/1996, nell'assoggettare ad imposta fissa "*le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, ad eccezione dei titoli del debito pubblico*" è stata interpretata come espressione della volontà del legislatore di assoggettare tali titoli all'ordinaria imposta di donazione. In questo senso si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria³

Dall'altro, invece, non è mancato chi, osservando che:

- l'art. 62 dlgs 346/1990 (norma mai abrogata o modificata e quindi tuttora in vigore) stabilisce che "*restano ferme le agevolazioni previste da altre disposizioni di legge*"

- l'art. 85 del D.P.R. 14 febbraio 1963 n. 1343 (T.U. sul debito pubblico) dispone l'esenzione dei titoli del debito pubblico da ogni imposta sui trasferimenti a titolo gratuito per atti tra vivi

ha ritenuto che, sulla base del combinato disposto delle norme suddette, i titoli di stato debbono ritenersi tuttora esenti da imposta di donazione, cosicché la modifica apportata dal D.L. 323/1996 all'art. 59 primo comma lett. b) dlgs 346/1990 deve essere interpretata nel senso di una volontà del legislatore di sancire l'assoluta esenzione da imposta (conformemente alle previsioni del T.U. del debito pubblico) esclusa pertanto l'applicazione anche dell'imposta fissa. In quest'ultimo senso lo studio C.N.N. n. 481bis del 21 giugno 1996.⁴

Nel caso di donazione avente per oggetto beni immobili sono dovute anche ***l'imposta di trascrizione*** nella misura del **2%** e ***l'imposta catastale*** nella misura dell'**1%**, a meno che si tratti di unità abitativa con relative pertinenze per le quali ricorrano i presupposti per l'applicazione delle AGEVOLAZIONI PRIMA CASA.

Agevolazioni prima casa:

L'art. 69 terzo comma della legge 21 novembre 2000 n. 342 stabilisce che ***le imposte ipotecaria e catastale*** sono applicate nella ***misura fissa*** per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, ***in capo ad almeno uno di essi***, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al T.U. suddetto di cui al D.P.R. 131/1986, sono rese dall'interessato nell'atto di donazione. Tuttavia con Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 110 del 2 ottobre 2006 è stata ammessa la possibilità di integrare l'atto di donazione con at-

nazione in tutto o in parte dei beni "culturali" per cui i quali ci si è avvalsi dell'imposta fissa, prima che sia decorso ***un quinquennio*** dalla data dell'atto, la loro tentata esportazione non autorizzata, il mutamento di destinazione non autorizzato e il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato determinano l'applicazione dell'imposta di donazione nella misura ordinaria..

³ Risoluzione 23 aprile 1997 n. 82/E

⁴ Sul punto vedasi anche C.N.N. studio n. 168-2006/T "*Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*" - in C.N.N. Notizie del 9 gennaio 2007 ove si osserva: "*Il riferimento alla normativa in vigore al 24 ottobre 2001 comporta infine il riemergere delle problematiche preesistenti in ordine alla tassabilità delle donazioni di titoli di Stato. Al riguardo si ricorderà che, anteriormente all'entrata in vigore del d.l. 20 giugno 1996 n. 323, tali donazioni erano esenti da imposta ai sensi del combinato disposto dell'art. 85 del T.U. sul debito pubblico (d.p.r. 14 febbraio 1963 n. 1343) e dell'art. 62 del d.lgs. n.346, norma che conferma l'applicabilità delle agevolazioni previste in materia da altre disposizioni di legge. Con il predetto d.l. si è invece introdotto un inciso all'art. 59 del d.lgs. n.346 al fine di precisare che non sono comprese nelle donazioni soggette ad imposta in misura fissa quelle aventi ad oggetto, per l'appunto, i titoli di Stato di cui all'art. 12 lett. h) ed i) dello stesso decreto. Orbene, mentre l'innovazione è stata da taluno ed in particolare dall'amministrazione finanziaria interpretata come espressione della volontà di assoggettare i titoli di stato a tassazione ordinaria, altri, pur riconoscendo che probabilmente questa era la voluntas legis, hanno evidenziato da un lato l'ambiguità del testo normativo, dal quale si potrebbe arguire che i titoli di stato sono in realtà del tutto esenti, in quanto esonerati anche dalla tassazione in misura fissa; dall'altro, che il tuttora vigente art. 62 sopra menzionato potrebbe comunque comportare la permanenza in vita dell'art. 85 del d.p.r. 1343/1963 che, come ricordato, dispone l'esenzione dei titoli del debito pubblico da imposta (all'epoca di registro) sui trasferimenti a titolo gratuito per atti tra vivi. La successiva breve vita dell'imposta sulle donazioni non ha consentito il formarsi sul punto di indirizzi certi, talché la problematica in esame deve considerarsi tuttora aperta.*"

to successivo che contenga le dichiarazioni richieste per beneficiare del regime di favore per la "prima casa" ed erroneamente omesse nell'atto originario, potendo in tal modo "recuperare" le agevolazioni non richieste in prima battuta. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II bis.

Da segnalare che come confermato anche nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, l'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa per i trasferimenti derivanti da donazione ricorrendo i presupposti per le agevolazioni prima casa, non *"preclude la possibilità in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra "casa di abitazione non di lusso" di fruire dei benefici previsti dall'art. 1 comma 1 quinto periodo della tariffa allegata al T.U. in materia di imposta di registro di cui al D.P.R. 131/1986, per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato"*.

Agevolazioni per l'agricoltura

Giovani Agricoltori: la legge 441/1998 prevede:

- per il caso di donazione di beni costituenti l'azienda agricola
- da parte di parenti in linea retta fino al terzo grado
- a favore di giovani (*di età non superiore a 40 anni*) che siano **già coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali** (già iscritti alle relative gestioni previdenziali o che vi si iscrivano entro tre anni) o comunque **acquisiscano la qualifica entro due anni** (iscrivendosi alle gestioni previdenziali entro ulteriori due anni)

- a condizione che i beneficiari si impegnino a coltivare direttamente il fondo per almeno sei anni

la esenzione dall'imposta di donazione, dall'imposta di bollo, dall'imposta di bollo, dall'imposta catastale e l'applicazione dell'imposta di trascrizione in misura fissa.

Compendio Unico: il dlgs 99/2004 prevede:

- per il caso di donazione di terreni agricoli
- a favore di soggetti che si impegnino a costituire un **compendio unico** ed a coltivarlo o condurlo come **imprenditori agricoli professionali o coltivatori diretti** per almeno dieci anni dal trasferimento (con vincolo di indivisibilità del compendio per dieci anni dalla sua costituzione pena la nullità degli atti comportanti il suo frazionamento)

la esenzione dall'imposta di donazione, dall'imposta di bollo, dall'imposta di bollo, dall'imposta catastale e dall'imposta di trascrizione.

4 Determinazione della base imponibile

La **base imponibile**, ai fini del calcolo dell'imposta di donazione, è costituita dal **valore globale** dei beni e dei diritti trasferiti, al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (*ossia degli oneri che hanno per oggetto prestazioni a favore di soggetti determinati individualmente, considerati a loro volta donazione a favore dei beneficiari*) (art. 2 comma 49 legge 286/2006); l'art. 56 comma quarto dlgs 346/1990, per la determinazione del valore dei beni e dei diritti donati, rinvia alle disposizioni dettate in tema di imposta di successione (*articoli da 14 a 19 e articolo 34, commi 3, 4 e 5 del medesimo dlgs 346/1990*)

IMMOBILI (art. 14 Dlgs 346/1990): la base imponibile, relativamente **ai beni immobili** donati, è determinata assumendo:

- **per la piena proprietà:** il valore venale in comune commercio alla data dell'atto di donazione;
- **per la proprietà gravata da diritti reali di godimento:** la differenza tra il valore della piena proprietà e quello del diritto da cui è gravata;
- **per i diritti di usufrutto, uso e abitazione (vitalizio):** il valore determinato moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale d'interesse e per il coefficiente, relativo all'età del titolare del diritto, di cui al prospetto allegato al DPR 131/1986 (T.U. in materia di imposta di registro);

Il valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari dichiarato dai contraenti può essere soggetto a **rettifica** da parte dell'ufficio, il quale procede alla rideterminazione di detto valore avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto, o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che hanno avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobilia-

ri, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni fornite dai comuni (*art. 51 comma terzo DPR 131/1986 richiamato per le donazioni dall'art. 60 dlgs 346/1990*).

Si fa presente, peraltro, che **non è sottoposto a rettifica** il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore al **valore catastale**, salvo che si tratti di terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

Alle donazioni, infatti, per effetto del richiamo operato *dall'art. 56 del dlgs 346/1990 sopra citato*, tornano applicabili, per quanto concerne la determinazione del valore dei beni donati, le disposizioni dettate in materia di imposta di successione, e quindi torna applicabile, ai fini della esclusione del potere di rettifica in presenza di un valore dichiarato per un importo superiore al cd. "**valore catastale**", la disposizione dell'art. 34 quinto comma dlgs 346/1990 e non, invece, la corrispondente disposizione, dell'art. 52 quarto comma D.P.R. 131/1986, dettata per l'imposta di registro. Ne consegue che la disposizione dell'art. 35 comma 23ter della legge 248/2006, che ha profondamente inciso sul potere di rettifica del valore dei beni immobili, **NON riguarda affatto le donazioni**, posto che tale norma fa espresso riferimento al solo *art. 52 quarto comma D.P.R. 131/1986* e non anche all'art. 34 quinto comma dlgs 346/1990, che dovrà invece trovare applicazione sia per quanto riguarda l'imposta di donazione, nuovamente istituita con decorrenza 29 novembre 2006, sia per quanto riguarda le imposte proporzionali di trascrizione e catastale dovute in caso di donazione (*per effetto del disposto dell'art. 13 dlgs 347/1990 pure sopra citato*). **Per gli immobili donati, quindi, se il valore dichiarato in atto sarà pari o superiore al cd "valore catastale" lo stesso non potrà essere rettificato dall'Ufficio.** Sul punto il richiamo che l'art. 56 quarto comma del dlgs 346/1990 fa in maniera espressa al *comma quinto dell'art. 34* del medesimo dlgs 346/1990 toglie ogni dubbio circa la inapplicabilità alle donazioni della nuova normativa di cui alla *legge 248/2006* (si fa presente che il richiamo al *comma 5 dell'art. 34* contenuto nell'art. 56 quarto comma dlgs 346/1990 è stato introdotto successivamente all'entrata in vigore del dlgs 346/1990 e ciò per effetto della *legge 413/1991*, per cui la disposizione dell'art. 56 quarto comma, nel testo vigente, costituisce norma successiva rispetto all'art. 60 del dlgs 346/1990 che rinvia, per quanto riguarda la rettifica del valore dei beni donati, alle disposizioni dettate per l'imposta di registro facendo salve le disposizioni dell'art. 34 commi quarto e ottavo del dlgs 346/1990 e non anche la disposizione del *comma quinto*).

Calcolo del valore catastale:

L'articolo 2, comma 63, della legge finanziaria 2004 (legge 24 dicembre 2003 n. 350) aveva aumentato con **effetto dal 1 gennaio 2004** i MOLTIPLICATORI delle rendite catastali, per la determinazione del cd. "**valore catastale**". Successivamente e con **effetto dal 1 agosto 2004** il decreto legge 12 luglio 2004 n. 168 (convertito con legge 30 luglio 2004 n. 191) ha ulteriormente aumentato, peraltro con riguardo ai **solii immobili diversi dalla prima casa di abitazione**, detti MOLTIPLICATORI

I nuovi moltiplicatori (pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 10%** per la prima casa di abitazione e relative pertinenze e pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 20%** per gli immobili diversi dalla prima casa di abitazione) sono pertanto i seguenti:

- *edifici cat. A-B-C (esclusi A/10 e C/1): 110 (se prima casa) o 120 (negli altri casi);* - *edifici cat. A/10 e cat. D: 60;* - *edifici cat. C/1: 40,8;* - *terreni: 90*

Si rammenta che per la determinazione del cd. "**valore catastale**", dal 1 gennaio 1997 le rendite catastali da considerare per il calcolo sono quelle che risultano dai registri del Catasto (dei fabbricati o dei terreni) rivalutate del **5%**, se si tratta di edifici ovvero del **25%** se si tratta di terreni (non edificabili).

Pertanto i **moltiplicatori unici finali** da applicare alle rendite che risultano al catasto, tenuto conto sia della rivalutazione da applicare alla rendita che della nuova rivalutazione introdotta dalla finanziaria 2004 e dal successivo D.L. 168/2004 sono, a partite dal **1 agosto 2004** i seguenti:

edifici cat. A-B-C (esclusi A/10 e C/1): 115,5 (se prima casa) ovvero 126 (negli altri casi)

edifici cat. A/10 e cat. D: 63;

edifici cat. C/1: 42,84;

terreni: 112,5

A dire il vero sia la legge 350/2003 che il D.L. 168/2004, per espressa disposizione, hanno previsto la rivalutazione dei moltiplicatori "**ai soli fini delle imposte di registro, trascrizione e catastale**" senza, pertanto, menzionare l'imposta di donazione (né poteva essere altrimenti visto che all'epoca l'imposta di donazione risultava soppressa). A rigore, pertanto, la rivalutazione dovrebbe valere solo per le imposte di trascrizione e catastale ma non anche per l'imposta di donazione. Senonchè, dovendo nell'atto di donazione dichiarare un unico valore (non vale per le donazioni la regola del prezzo/valore applicabile alle cessioni a titolo oneroso), sarà, necessario indicare un valore non inferiore a quello ottenuto utilizzando i moltiplicatori "rivalutati" e ciò al fine di evitare l'accertamento di maggior valore in relazione alle imposte di trascrizione e catastale. Solo nel caso di abitazioni che fruiscono delle agevolazioni prima casa (imposte di trascrizione e catastale in misura fissa) si potrebbe contare sul valore catastale determinato con i moltiplicatori non rivalutati.

Probabilmente non trova applicazione, neppure per le imposte di trascrizione e catastale, anche l'ultima rivalutazione disposta dal legislatore (*art. 2 comma 45 legge 286/2006*), peraltro limitata ai soli immobili classati nella categoria catastale "B", in quanto detta norma, al contrario di quelle precedenti non precisa che la rivalutazione è fatta ai fini **delle imposte di registro, trascrizione e catastale**, ma richiama semplicemente l'art. 52 del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, per stabilire che i moltiplicatori ivi previsti sono rivalutati con decorrenza 1 gennaio 2007 del 40%. Tale rivalutazione non dovrebbe riguardare né l'imposta di donazione né le imposte di trascrizione e catastale relative a trasferimenti soggetti ad imposta di donazione, ma sembrerebbe riguardare la sola imposta di registro e le imposte di trascrizione e catastali applicabili a trasferimenti soggetti ad imposta di registro.

AZIENDE (*art. 15 Dlgs 346/1990*): la base imponibile, relativamente alle aziende donate, è determinata assumendo il valore complessivo, alla data dell'atto, dei beni e dei diritti che le compongono, esclusi i beni esclusi dall'imposta di donazione (*ad esempio veicoli*), al netto delle passività. Se il donante è obbligato alla redazione dell'inventario di cui all'art. 2217 del codice civile, si ha riguardo alle attività e alle passività indicate **nell'ultimo inventario** regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti. A seguito della modifica apportata al testo *dell'art. 15 del dlgs 346/1990 dall'art. 69 primo comma lett. g) ed h) legge 21 novembre 2000 n. 342* non si deve più tener conto, tra le attività aziendali, **dell'avviamento**. In caso di **usufrutto** di azienda si applicano i criteri di calcolo dettati per gli immobili. Il valore delle aziende dichiarato dal contribuente può essere soggetto a **rettifica** da parte dell'ufficio, il quale procede alla rideterminazione di detto valore tenendo conto anche degli accertamenti relativi ad altre imposte, con facoltà di procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto (*art. 51 comma quarto DPR 131/1986 richiamato per le donazioni dall'art. 60 dlgs 346/1990*).

NAVI E AEROMOBILI (*art. 15 Dlgs 346/1990*): il valore delle navi o imbarcazioni e degli aeromobili, che non fanno parte di aziende, è desunto dai prezzi mediamente praticati sul mercato per beni della stessa specie di nuova costruzione, tenendo conto del tempo trascorso dall'acquisto e dello stato di conservazione. In caso di **usufrutto** di detti beni si applicano i criteri di calcolo dettati per gli immobili.

AZIONI, OBBLIGAZIONI E QUOTE SOCIALI (*art. 16 Dlgs 346/1990*): la base imponibile, relativamente alle azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali oggetto di donazione, è determinata assumendo:

a) per i titoli quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto, la media dei prezzi di compenso o dei prezzi fatti nell'ultimo trimestre anteriore alla data dell'atto, maggiorata dei dietimi o degli interessi successivamente maturati, e in mancanza il valore di cui alle lettere successive;

b) per le azioni e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, non quotate in borsa, né negoziati al mercato ristretto, nonché per le quote di **società non azionarie**, comprese le società semplici e le società di fatto, il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data dell'atto, **del patrimonio netto** dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività risultanti a norma degli articoli *da 21 a 23 medesimo dlgs 346/1990*, escludendo i beni o diritti, dichiarati esenti dall'imposta di donazione. A seguito della modifica apportata al testo *dell'art. 16 del dlgs 346/1990 dall'art. 69 primo comma lett. i) legge 21 novembre 2000 n. 342* non si deve più tener conto, tra le attività sociali, **dell'avviamento**.

c) per i titoli o quote di partecipazione a fondi comuni d'investimento, il valore risultante da pubblicazioni fatte o prospetti redatti a norma di legge o regolamento;

d) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a), b) e c) il valore comparato a quello dei titoli aventi analoghe caratteristiche quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto o, in mancanza desunto da altri elementi certi.

In caso di **usufrutto** di detti beni si applicano i criteri di calcolo dettati per gli immobili.

CREDITI (*art. 18 Dlgs 346/1990*): la base imponibile, relativamente a crediti oggetto di donazione, è determinata assumendo:

- per i **crediti fruttiferi**, il loro importo con gli interessi maturati;

- per i **crediti infruttiferi** con scadenza dopo almeno un anno dalla data dell'atto, il loro valore attuale calcolato al saggio legale di interesse;

- per i **crediti in natura**, il valore dei beni che ne sono oggetto;

- per il **diritto alla liquidazione delle quote di società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice** e di quelle a esse equiparate ai fini delle imposte sui redditi, di cui all'art. 2289 del codice civile, il valore delle quote determinato secondo i criteri sopra indicati.

5. Coacervo nelle donazioni

La legge 286/2006 nell'istituire ex novo l'imposta di donazione, nulla ha disposto in ordine al cd. "**coacervo**".

Nel sistema "previgente" il **coacervo** trovava la sua disciplina nell'art. 57 del *dlgs 346/1990* il quale così disponeva:

"1. Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59. Agli stessi fini, nelle ipotesi di cui all'art. 56, comma 2, il valore globale netto di tutti i beni e diritti complessivamente donati è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni anteriormente fatte ai donatari e il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno di essi è maggiorato di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante. Per valore delle donazioni anteriori si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data.

2. Negli atti di donazione e negli atti di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, devono essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e relativi valori alla data degli atti stessi. Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la pena pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta."

Al "**coacervo**" disciplinato da tale norma, già a seguito della riforma introdotta dalla *legge 342/2000*, che aveva sancito il passaggio da un sistema di tassazione su base progressiva ad un sistema di tassazione basato su aliquote fisse, a prescindere dal valore imponibile, salve le fasce di esenzione costituisce dalle franchigie, era stata riconosciuta la sola funzione di "**accertare l'eventuale erosione della franchigia**"⁶ e non più la funzione originaria di criterio per la determinazione delle aliquote applicabili, come sembrava confermato dallo stesso legislatore che aveva eliminato dal primo periodo del primo comma dell'art. 57 in commento l'inciso "*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 56*" (*art. 69 primo comma lett. q) legge 342/2000*)

Il **coacervo**, sia pure con la più limitata funzione che è venuto ad assumere a seguito delle modifiche introdotte dalla *legge 342/1990*, è ora applicabile anche all'imposta di donazione istituita ex novo dalla *legge 286/2006*?

Al quesito non è mancato chi ha dato risposta **in senso negativo**, basandosi su un'interpretazione letterale delle disposizioni di legge. Si è al riguardo osservato come *l'art. 57 dlgs 346/1990*, che disciplina il coacervo, fosse strettamente connesso e funzionale alle disposizioni di cui all'art. 56 commi 1, 2, 3, del medesimo *dlgs 346/1990*, come confermato anche dal richiamo in esso contenuto all'art. 56 secondo comma, per cui avendo *l'art. 2 comma 52 della legge 286/2006* espressamente abrogato *l'art. 56 suddetto commi da 1 a 3*, deve con ciò ritenersi tacitamente abrogato anche *l'art. 57* di cui trattasi. Pertanto, non avendo la nuova norma previsto il coacervo e dovendosi ritenere non più in vigore *l'art. 57 del dlgs 346/1990*, il coacervo non trova applicazione per la nuova imposta (con la conseguenza che negli atti di donazione o negli atti di cui all'art. 26 DPR 13171986 non debbono essere indicati gli estremi delle precedenti donazioni).

Appare, peraltro, preferibile l'opinione di chi ritiene applicabile **anche alla nuova imposta il coacervo**, ovviamente con quella più limitata funzione, di "**limite alla franchigia**", che è venuto ad assumere a seguito delle modifiche già introdotte dalla *legge 342/1990*; infatti anche la *legge 286/2006* prevede per ognuna delle varie "**fasce di beneficiari**" non più delle aliquote "progressive" bensì delle aliquote fisse (4%, 6% e 8%), a prescindere cioè dal valore dei beni complessivamente trasferiti, anche in tempi diversi, al medesimo beneficiario mentre per solo alcune delle categorie dei beneficiari (coniuge, parenti in linea retta, fratelli e soggetti portatori di handicap) prevede delle franchigie di diverso ammontare.

⁶ vedi studio n. 113/2000/T Commissione studi tributari C.N.N. del 15 dicembre 2000.

In sostanza può fondatamente ritenersi ancora applicabile alle donazioni, anche dopo il 29 novembre 2006 la disciplina dettata dalla disposizione *dell'art. 57 dlgs 346/1990* (ovviamente depurata dai riferimenti a norme ora abrogate), per una sorta di prevalenza della *ratio legis* desumibile da tale disposizione sull'aspetto puramente formale. D'altra parte la norma in questione non è stata espressamente abrogata *dall'art. 2 comma 52 della legge 286/2006*, e la disciplina dalla stessa dettata non appare *"incompatibile"* con la struttura dell'imposta di nuova istituzione, si che sembra al riguardo dover operare il rinvio disposto dall'*art. 2 comma 50 della suddetta legge 286/2006*.

Ne discende che ai sensi *dell'art. 57 dlgs 346/1990*:

il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto di donazione ***deve essere maggiorato*** di un importo pari al ***valore attuale*** complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto al medesimo donatario,

comprese:

le *donazioni presunte* di cui all'art. 26 D.P.R. 131/1986 (T.U. in materia di imposta di registro)

escluse invece:

- le donazioni o liberalità di cui all'art. 742 c.c. (*spese non soggette a collazione*) e di cui all'art. 783 c.c. (*donazioni di modico valore*),

- le donazioni registrate gratuitamente a norma *dell'art. 55 dlgs 346/1990*⁶

- le donazioni registrate a tassa fissa a norma *dell'art. 59 dlgs 346/1990*⁷

Per ***valore attuale*** delle donazioni anteriori si intende il valore dei beni e dei diritti donati alla data in cui viene stipulata la nuova donazione (*la legge 342/2000, infatti, non ha esteso alle donazioni il principio fissato per le successioni all'art. 7 comma 2 quater in base al quale, in sede di coacervo, si tiene conto del valore storico e non del valore attuale delle donazioni precedenti*⁸); se si tratta di immobili il valore verrà determinato sulla base dei valori catastali, in virtù del principio desumibile dalla disposizione dettata dall'art. 34 comma quinto del dlgs 346/1990 così come richiamata per le donazioni dall'art. 56 quarto comma medesimo *decreto*. Si considerano anteriori anche le altre donazioni in pari data, se dai relativi atti non risulta diversamente. (*art. 57 dlgs 346/1990*)

Sono invece escluse dal coacervo le donazioni e liberalità indirette "collegate" ad atti concernenti il trasferimento e la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di azienda per i quali sia prevista l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro o l'I.V.A., in quanto dette donazioni e liberalità non sono soggette ad imposta giusta il disposto dell'art. 1 comma 4 bis *dlgs 346/1990*, e ciò in applicazione analogica del principio desumibile dall'art. 57 primo comma in commento la dove esclude dal coacervo le donazioni registrate gratuitamente in quanto non soggette ad imposta (*in questo senso anche lo studio Commissione studi tributari del C.N.N. n. 113/2000/T approvato il 15 dicembre 2000*). Probabilmente anche ***le altre liberalità tra vivi diverse dalle donazioni***, benchè registrate (si pensi ad una rinuncia ad un diritto o ad un credito per spirito di liberalità), debbono ritenersi escluse dal coacervo, posto che *l'art. 57 dlgs 346/1990* in commento fa riferimento solo alle "donazioni" comprese quelle "presunte", ma non fa invece riferimento *alle altre liberalità tra vivi*, che in altre norme invece il legislatore menziona ed indica in via alternativa e del tutto autonoma rispetto alle donazioni: art. 1 comma 1, art. 1 comma 4 bis, art. 5 primo comma, art. 56 bis, art. 58 quinto comma *dlgs 346/2000*.

Come già ricordato, il ***coacervo*** deve effettuarsi ***ai soli fini della "erosione" della franchigia***, e quindi solo nelle donazioni ***in cui una franchigia sia prevista*** (*attualmente le donazioni tra coniugi e parenti in linea retta, tra fratelli ed a favore di soggetti portatori di handicap*).

Pertanto i beni oggetto di un atto di donazione, si potranno considerare ricompresi nella franchigia, senza in tal modo dover essere assoggettati ad imposta, solo se il loro valore pur sommato al valore "attuale" dei be-

⁶ L'art. 55 terzo comma *Dlgs 346/1990* disciplina le donazioni registrate gratuitamente se ed in quanto:

- a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni

- a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità nonché a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a favore di fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. 23 dicembre 1998, n. 461.

- a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli sopra indicati, se disposte per le medesime finalità

- a favore di movimenti e partiti politici.

⁷ L'art. 59 *Dlgs 346/1990* disciplina le donazioni registrate a tassa fissa se ed in quanto aventi per oggetto:

- beni culturali vincolati ai sensi degli artt. 10 e segg. del *dlgs 42/2004*, a condizione che sia presentata all'ufficio del registro apposita certificazione rilasciata dalla competente Sovrintendenza ai beni culturali ed ambientali dalla quale risulti attestata l'esistenza del vincolo e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione.

- ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, ad eccezione dei titoli del debito pubblico, compresi i buoni ordinari del tesoro ed i certificati di credito del tesoro e degli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati.

⁸ vedi studio n. 113/2000/T Commissione studi tributari C.N.N. del 15 dicembre 2000

ni eventualmente in precedenza già oggetto di donazione intervenuta tra gli stessi soggetti, non superi l'importo della franchigia (€ 1.000.000,00 per coniuge e parenti in linea retta, € 100.000,00 per fratelli ed € 1.500.000,00 per i soggetti portatori di handicap).

Nel caso in cui il valore dei beni oggetto di un atto di donazione, sommato al valore "attuale" dei beni già oggetto di donazione intervenuta tra gli stessi soggetti, superasse l'importo della franchigia, per l'eccedenza sarà assoggettato ad imposta con l'aliquota prevista dalla legge.

Il calcolo ovviamente va fatto con riguardo alla franchigia spettante a ciascun singolo donatario avendo riguardo alle donazioni a lui fatte dal medesimo donante.

Al fine di consentire l'esercizio del coacervo, negli atti di donazione e negli atti di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (le cd. *donazioni presunte*), devono **essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte** dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari ed i relativi valori alla data degli atti stessi. Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la pena pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.

L'ulteriore quesito che ci si deve porre dopo l'entrata in vigore della legge 286/2006 riguarda le donazioni da prendere in considerazione ai fini dell'erosione della franchigia: solo le donazioni poste in essere dopo tale entrata in vigore (*ossia dal 29 novembre 2006*) ovvero anche le donazioni poste in essere prima di tale data (*senza limitazioni di tempo, come in passato*)?

- c'è chi ha ritenuto che, al riguardo, non si possano fare distinzioni né porre limitazioni, considerando che *"l'assorbimento della franchigia non determina una imposizione retroattiva capace di mutare l'assetto giuridico delle donazioni anteriori, benché le donazioni pregresse vadano valorizzate con riferimento all'epoca della donazione successiva"* cosicché per il coacervo si debbono prendere in considerazione tutte le donazioni intervenute in precedenza tra donante e donatario, senza alcuna eccezione

- c'è poi chi ha ritenuto che per il coacervo si debbono prendere in considerazione le donazioni intervenute tra donante e donatario, anche in data anteriore al 29 novembre 2006, con la sola esclusione peraltro delle donazioni poste in essere tra il 25 ottobre 2001 ed il 28 novembre 2006, ossia nel vigore della legge 383/2001 che aveva soppresso la imposta di donazione, donazioni pertanto non assoggettate ad imposta, e ciò in applicazione analogica del principio desumibile dallo stesso *art. 57 primo comma dlgs 346/1990* la dove esclude dal coacervo le donazioni registrate gratuitamente in quanto non soggette ad imposta.

- a mio parere, invece, si dovrebbero prendere in considerazione solo le donazioni poste in essere **dopo il 29 novembre 2006**. L'art. 2 commi 47 e segg. legge 286/2006, infatti, non si limita ad abrogare l'art. 13 legge 383/2001 che, a suo tempo, aveva disposto l'abrogazione delle imposte di successione e donazione, facendo così "rivivere" la vecchia imposta di successione e donazione già disciplinata dal *dlgs 346/1990* (così come ampiamente modificato ed integrato dalla legge 342/2000).

L'art. 2 comma 47 legge 286/2006 invece espressamente stabilisce che *"è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni"* Il richiamo che la nuova legge fa (*ai commi 47 e 50 dell'art. 2*) al *dlgs 346/1990* non riguarda pertanto la riattivazione dell'imposta in precedenza soppressa, ma solo la disciplina degli aspetti applicativi (*determinazione dell'imponibile, dichiarazione di successione, accertamento di valore, liquidazione dell'imposta, ecc. ecc.*). D'altra parte il *dlgs 346/1990*, proprio per quanto riguarda gli aspetti applicativi dell'imposta di successione e donazione, non era mai stato espressamente abrogato neppure dalla *legge 383/2001*: ad esempio, ai fini dell'applicazione delle imposte di trascrizione e catastale per gli immobili caduti in successione, la dichiarazione di successione continuava a dover essere presentata secondo le modalità di cui agli *artt. 28 e segg. dlgs 346/1990* (in questo senso *l'art. 15 primo comma legge 383/2001*), così *l'art. 14 della legge 383/2001* faceva salve tutte le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile di cui al *dlgs 346/1990* ai fini dell'applicazione dell'imposta dovuta per i trasferimenti a favore di soggetti diversi dai parenti in linea retta e dagli altri parenti sino al quarto grado di importo superiore ad €. 180.759,91; la stessa determinazione della base imponibile degli immobili ai fini dell'applicazione delle imposte di trascrizione e catastale era disciplinata dalle disposizioni del *dlgs 346/1990*, giusta il rinvio dell'art. 13 *Dlgs 347/1990*.

Pertanto:

- se, in base al disposto dell'art. 2 comma 47 legge 286/2006, l'imposta di successione e donazione è stata *"istituita"* con decorrenza dal 29 novembre 2006,

- se, si è proceduto, nella sostanza, all'istituzione di una **nuova imposta** e non alla "riattivazione" dell'imposta già applicata prima della soppressione disposta dall'art. 13 della legge 383/2001,

nell'applicazione di detta "nuova" imposta non si può tenere conto che degli atti negoziali posti in essere **SOLO DOPO l'istituzione della nuova imposta** (e quindi solo *delle donazioni poste in essere a partire*

dal 29 novembre 2006), non potendo essere presi in considerazione fatti e negozi giuridici riferiti ad epoca anteriore all'istituzione stessa della nuova imposta da applicare⁹.

Stante, peraltro, le diverse opinioni manifestate al riguardo (e sopra ricordate) se, nel frattempo, in attesa di chiarimenti ufficiali o di nuovi interventi legislativi, si vuol dare attuazione alla tesi da ultimo esposta (del "coacervo temporalmente limitato") senza peraltro incorrere nel rischio di vedersi applicare la sanzione di cui all'art. 57 secondo comma dlgs 346/1990 per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza delle indicazioni relative alle donazioni precedenti, sanzione peraltro applicabile solo se per effetto delle donazioni precedenti si supera la franchigia e torna applicabile l'imposta di donazione¹⁰, si potrebbe inserire negli atti di donazione una clausola del seguente tenore (per il caso di una donazione di immobili tra genitori e figli):

"Ai fini fiscali le parti dichiarano quanto segue:

- che ai beni oggetto della presente donazione deve attribuirsi un valore pari a €.

- che i donanti sono i genitori dei donatari per cui la presente donazione è soggetta alle SOLE imposte di trascrizione e catastale, esclusa invece la imposta di donazione a sensi dell'art. 2 comma 49 legge 24 novembre 2006 n. 286 di conversione del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262 trattandosi di donazione tra parenti in linea retta di valore inferiore ad €. 1.000.000,00; a tal fine le parti, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 57 Dlgs 346/1990, dichiarano che tra odierni donanti e odierni donatari non è intervenuta altra donazione, neppure presunta, tra la data di entrata in vigore della suddetta legge 286/2006 e la data odierna.

Le parti, per quanto ciò possa essere necessario, precisano che tra di loro non è intervenuta altra donazione nemmeno prima dell'entrata in vigore della suddetta legge 286/2006.

ovvero

Le parti, per quanto ciò possa essere necessario, precisano che tra di loro, prima dell'entrata in vigore della suddetta legge 286/2006 è intervenuta la donazione di cui all'atto in data n. Notaio registrato a il al n., avente per oggetto beni immobili del valore, per la quota attribuita, al donatario di €.

6. Riduzioni e detrazioni

L'art. 56 comma quinto dlgs 346/1990, per le **riduzioni di imposta** rinvia alle disposizioni dettate in tema di imposta di successione (articolo 25 del medesimo dlgs 346/1990)

E l'art. 25 del dlgs 346/1990 prevede le seguenti **riduzioni di imposta**:

Riduzione per trasferimento nei 5 anni: se la donazione è posta in essere **entro cinque anni** da una successione o da altra donazione avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione **di un decimo per ogni anno o frazione di anno**; se nella donazione non sono compresi tutti i beni e i diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni o diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe.

Riduzione per i beni culturali non sottoposti a vincolo: se oggetto di donazione sono beni immobili culturali, **non ancora sottoposti al vincolo** previsto dagli artt. 10 e segg. del Dlgs 42/2004, l'imposta dovuta è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente **al cinquanta per cento** del loro valore. Il beneficiario deve presentare l'inventario dei beni per i quali ritiene spettante la riduzione, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, alla competente Soprintendenza ai beni culturali e ambientali, la quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche di

9 alla stessa soluzione giunge anche C.N.N. studio n. 168-2006/T "Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni" - in C.N.N. Notizie del 9 gennaio 2007 ove si osserva: "In altri termini, se il legislatore avesse voluto disporre a tal fine con riferimento ad atti posti in essere anteriormente alla sua entrata in vigore (le donazioni pregresse da cumulare), lo avrebbe dovuto fare espressamente, salva poi la verifica della compatibilità di ciò con i principi di irretroattività contenuti negli artt. 1 e 3 dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212). In mancanza di ciò non sembra che possa derogarsi al normale principio in base al quale "la legge non dispone che per l'avvenire" e, pertanto, per quanto qui interessa, deve ritenersi che **le donazioni oggetto di coacervo possono essere solo quelle poste in essere successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione**".

¹⁰ Infatti la sanzione consiste nella sanzione pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.

cui al *Dlgs 42/2004*; l'attestazione deve essere allegata all'atto di donazione. L'accertamento positivo delle caratteristiche di cui alla predetta legge comporta la sottoposizione dell'immobile al vincolo ivi previsto.

Riduzione per fondi rustici: se oggetto di donazione sono **fondi rustici, incluse le costruzioni rurali**, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **a favore del coniuge, di parenti in linea retta o di fratelli o sorelle del donante**, l'imposta dovuta è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente **al 40%** della parte del loro valore complessivo non superiore ad €. 103.291,38 (già £. 200.000.000). La riduzione compete a condizione che il beneficiario sia **coltivatore diretto**, che la devoluzione avvenga **nell'ambito di una famiglia diretto coltivatrice** e che l'esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata all'atto di donazione.

Riduzione per immobili aziendali nell'ambito di impresa artigiana familiare: se oggetto di donazione sono immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio dell'impresa, a favore del coniuge o di parenti in linea retta entro il terzo grado del donante nell'ambito **di una impresa artigiana familiare**, come definita dalla legge 8 agosto 1985, n. 443, e dall'art. 230 bis del codice civile, l'imposta dovuta è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al **40%** della parte del loro valore complessivo non superiore ad €. 103.291,38 (già £. 200.000.000), a condizione che l'esistenza dell'impresa familiare artigiana risulti dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata richiesta ai fini delle imposte dirette.

Riduzioni per aziende, quote beni strumentali in Comuni montani: se oggetto di donazione, purchè ubicati **in comuni montani** con meno di cinquemila abitanti, o nelle frazioni con meno di mille abitanti anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni, **aziende, quote di società di persone o beni strumentali** (di cui all'articolo 40 del T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 917/1986), trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del donante, l'imposta dovuta è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente **al 40%** della parte del loro valore complessivo, a condizione che gli aventi causa **proseguano effettivamente l'attività imprenditoriale** per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il beneficiario deve dimostrare detta condizione entro sessanta giorni dalla scadenza del suindicato termine mediante dichiarazione da presentare presso l'ufficio competente ove è registrato l'atto; in mancanza di tale dimostrazione il beneficiario stesso è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria con gli interessi di mora, decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

L'art. 56 secondo comma del *dlgs 346/1990* prevede, invece, che dall'imposta determinata in base alle disposizioni del medesimo *dlgs 346/1990* **possa essere detratta** l'imposta sul valore aggiunto afferente il trasferimento (ad esempio a seguito di fatturazione per "autoconsumo"), a condizione, peraltro, che all'atto di donazione venga allegata la fattura.

7. Modalità applicazione imposta

Donazioni modali (art. 58 primo comma *dlgs 346/1990*): gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari

Donazioni sottoposte a condizione (art. 58 secondo comma *dlgs 346/1990*): per le donazioni sottoposte a condizione si applicano le disposizioni relative all'imposta di registro. Conseguentemente, *nel caso di donazioni sottoposte a condizione sospensiva*, gli atti sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa (semprechè sia dovuta l'imposta; nulla invece è dovuto nel caso di beni esclusi dall'imposta o di donazioni di valore non superiore alla eventuale franchigia accordata). Quando la condizione si verifica viene riscossa la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della stipula dell'atto e quella pagata in sede in registrazione (pertanto nel caso di beni esclusi dall'imposta o di donazioni di valore non superiore alla eventuale franchigia accordata nulla sarà dovuto a titolo di imposta né al momento della registrazione né al momento del verificarsi della condizione)

Le donazioni a favore di nascituri si considerano sottoposte a condizione sospensiva.

La disposizione in commento stabilisce che anche le donazioni a favore degli enti di cui all'art. 31, comma 2, lettere g) e h) *dlgs 346/1990* si considerano sottoposte a condizione sospensiva. Quest'ultima disposizione, peraltro, appare, attualmente, priva di rilievo pratico, in quanto si riferisce:

- agli **enti** che non possono accettare la donazione senza preventiva autorizzazione, (al riguardo si rammenta che *l'art. 13 della legge 15 maggio 1997 n. 127* ha abrogato la disposizione dell'art. 17 c.c., in base alla quale le persone giuridiche non potevano conseguire donazioni senza l'autorizzazione governativa, per cui la disposizione del *dlgs 346/1990* in commento in commento, appare superata);
- agli **enti non ancora riconosciuti** (al riguardo si rammenta che *l'art. 13 della legge 15 maggio 1997 n. 127* ha abrogato oltre che la disposizione dell'art. 17 c.c. sopra citata, anche la disposizione dell'art. 786 c.c. in base alla quale le donazioni a favore di un ente non riconosciuto non avevano effetto se entro un anno, non veniva notificata al donante l'istanza per ottenere il riconoscimento, per cui la disposizione del *dlgs 346/1990* in commento, appare superata);

Liberalità tra vivi: (*art. 58 quinto comma dlgs 346/1990*): le disposizioni che disciplinano l'imposta di donazione si applicano, in quanto compatibili, anche per gli atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione

Rinvio: *l'art. 60 del dlgs 346/1990* rinvia espressamente, in quanto non diversamente disposto dagli artt. 55 e segg. e dall'art. 34, commi 4 e 8 del medesimo *dlgs 346/1990*, alle disposizioni dettate dal testo unico sull'imposta di registro, approvato con *D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, per quanto concerne:

- le modalità e i termini della liquidazione dell'imposta;
- la rettifica del valore dei beni e dei diritti;
- l'applicazione dell'imposta in caso di omissione della richiesta di registrazione;
- la riscossione e il rimborso dell'imposta;
- i divieti e gli obblighi a carico di terzi
- le sanzioni applicabili

Disposizioni antielusive:

Si rammenta che *l'art. 69 comma settimo legge 383/2001* ha esteso anche all'imposta sulle successioni e donazioni le **disposizioni antielusive** di cui all'art. *37bis D.P.R. 600/1973*:

Pertanto:

- sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.
- l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui sopra, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

8. Donazioni indirette

8.1 le donazioni indirette "collegate" ad atti comportanti il trasferimento di immobili o di aziende.

Non sono soggette ad imposta di donazione, e pertanto risultano essere *fiscalmente "neutre"*, le donazioni o le altre liberalità indirette che siano **collegate** ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari o il trasferimento di aziende che siano assoggettati all'imposta di registro in misura proporzionale oppure all'I.V.A.

Così dispone *l'art. 1 comma 4-bis dlgs 346/1990* (introdotto dall'art. 69 comma 1 della legge 342/2000)

In base a tale norma, pertanto, per l'irrelevanza ai fini fiscali, delle donazioni indirette, debbono ricorrere entrambe le seguenti due condizioni:

- che vi sia un **collegamento** tra donazione indiretta ed altro atto concernente il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari o il trasferimento di aziende
- che per l'atto "collegato" sia dovuta **l'imposta proporzionale di registro ovvero l'I.V.A.**

Il Ministero delle Finanze nella circolare esplicativa n. 207/E del 16.11.2000 nel commentare tale norma ha avuto modo di precisare che "*di conseguenza per tutti gli acquisti immobiliari finanziati da terzi, sarà possibile dichiarare in atto che il pagamento è avvenuto a cura del soggetto donante, così da consentire alle*

famiglie di rendere trasparenti i loro rapporti economici (ad esempio la dazione di denaro dal padre al figlio ovvero il pagamento del relativo prezzo da parte del padre per l'acquisto di una casa)

Sembrerebbe, pertanto, leggendo la Circolare Ministeriale, che il **collegamento** tra donazione indiretta ed atti assoggettati all'imposta di registro in misura proporzionale oppure all'I.V.A., di cui parla la norma, sia assicurato da una **dichiarazione** in tal senso da rendere in atto.

I casi in cui il prezzo di acquisto è pagato dal genitore mentre, ad esempio, l'immobile viene intestato direttamente al figlio sono frequentissimi; il far risultare dall'atto questa circostanza, mediante un'apposita dichiarazione, stante la riconosciuta irrilevanza fiscale della "donazione indiretta" che viene in tal modo posta in essere, può essere non solo opportuno ma addirittura necessario e ciò per vari motivi:

- in primis per motivi di "*coerenza fiscale*" in quanto il figlio acquirente è spesso uno studente o comunque soggetto privo di redditi "consolidati" e quindi impossibilitato a giustificare di fronte al fisco la provenienza del denaro utilizzato per l'acquisto

- in secondo luogo anche per motivi successori dovendo l'acquirente imputare il bene oggetto di donazione indiretta alla propria quota ereditaria (e tale aspetto è particolarmente importante per il genitore donante specie se ci sono altri figli)

- in terzo luogo ai fini della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo, imposta dall'art. 35 comma 22 della legge 248/2006 di conversione del D.L. 223/2006. Dovendo le parti, nei casi di trasferimento di immobili, dichiarare in atto gli estremi dei mezzi di pagamento utilizzati, se il pagamento è stato effettuato direttamente dai genitori con assegni o bonifici loro imputabili, la dichiarazione di "collegamento" avrà anche la funzione di giustificare la provenienza dei mezzi di pagamento.

Si potrebbe, a tal fine, ipotizzare una dichiarazione in tale senso:

"Il prezzo della presente compravendita venne convenuto e qui si conferma in €. somma già pagata (con le modalità in appresso dichiarate) dalla parte acquirente a quella venditrice che, con la sottoscrizione del presente atto, ne rilascia ampia e finale quietanza liberatoria con rinuncia all'ipoteca legale.

L'acquirente sig. dichiara che il prezzo quale sopra riportato è stato interamente pagato, (ovvero è stato pagato sino alla concorrenza di €.) direttamente alla parte venditrice in suo luogo e per suo conto dai propri genitori sigg. come risulta dalla dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui in appresso. Per la irrilevanza ai fini fiscali della qui enunciata modalità di pagamento del prezzo, si richiama la disposizione dell'art. 1 comma 4 bis del Dlgs 31 ottobre 1990 n. 346, così come richiamata dall'art. 2 comma 50 della legge 24 novembre 2006 n. 286 di conversione del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262.

(segue la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi dell'art. 35 comma ventidue legge 248/2006 di conversione del D.L. 223/2006)

In relazione a tale dichiarazione si pongono due problemi:

- 1) è necessario anche l'intervento dei genitori per confermare il fatto di aver direttamente pagato il venditore?
- 2) l'atto in questione, concretizzando una donazione indiretta, richiede la forma di atto pubblico con testimoni?

La Cassazione in Sezione Unite, con propria sentenza n. 9282 del 5 agosto 1992, ponendo fine ad un contrasto interpretativo al riguardo, ha riconosciuto che "*nell'ipotesi di acquisto di immobile con denaro proprio del disponente e di intestazione dello stesso ad altro soggetto, che il disponente ha inteso in tal modo beneficiare, costituendo la vendita mero strumento formale di trasferimento della proprietà del bene per l'attuazione di un complesso procedimento di arricchimento del destinatario del detto trasferimento, si ha donazione indiretta non già del denaro ma dell'immobile, poichè secondo la volontà del disponente alla quale aderisce il donatario, di quest'ultimo bene viene arricchito il patrimonio del beneficiario. Conseguentemente il conferimento, ai sensi dell'art. 737 c.c., avrà ad oggetto l'immobile e non il denaro impiegato per l'acquisto*"

Tale sentenza inoltre offre la medesima soluzione sia per la cd. intestazione in senso stretto sia per il caso dell'acquisto fatto in nome proprio dal figlio con denaro fornito (precedentemente o contestualmente) dal genitore, ipotesi tenute invece distinte dalla prevalente dottrina. Tale impostazione è stata confermata da tutte le successive sentenze della Cassazione (vedi anche sentenza n. 12563 del 22 settembre 2000)

Dalla soluzione data al problema dalla Cassazione sembrerebbe quindi che la donazione indiretta discende da un complesso procedimento costituito dal fatto che un soggetto paga direttamente il venditore intendendo beneficiare colui che sarà l'intestatario del bene e dalla stipulazione di un contratto di vendita (da considerare come mero strumento formale di trasferimento del bene); la compravendita pertanto non vede snaturata

la sua natura giuridica in quanto mero elemento di una fattispecie più complessa che da luogo alla donazione indiretta.

Da tale impostazione si potrebbe ritenere che:

- **non necessita una dichiarazione in atto anche del disponente** in quanto la sua volontà di beneficiare l'intestatarario non presuppone, secondo la ricostruzione fatta dalla Cassazione, una sua dichiarazione in questo senso essendo desumibile tale volontà dal fatto che il disponente ha pagato direttamente il venditore chiedendo l'intestazione a favore dell'acquirente. Nè questa impostazione sembra debba essere modificata per gli effetti della disposizione di carattere fiscale in commento.

- la compravendita, pur concretizzando una donazione indiretta, **non vede comunque mutata la propria natura giuridica**: è e rimane compravendita per la quale quindi non è prescritta a pena di nullità la forma di atto pubblico con la presenza dei testimoni. In questo senso si è pronunciata anche la Cassazione con sentenza n. 13630 del 23 dicembre 1992 nella quale si afferma "*nel caso in cui una persona paghi al venditore, con denaro proprio, il prezzo di un immobile che risulti acquistato da altri si verifica una donazione indiretta dell'immobile (che in tal modo entra a far parte del patrimonio del destinatario della liberalità) per la quale non è necessaria la forma dell'atto pubblico, prescritta dall'art. 782 c.c. per la donazione, ma basta l'osservanza della forma richiesta per l'atto da cui la donazione indiretta risulta*"

Non penso inoltre che **la dichiarazione dell'acquirente** circa la provenienza del pagamento (fatto nuovo rispetto alle fattispecie considerate dalla Cassazione) possa mutare i termini della questione. Questa dichiarazione non può infatti essere assimilata ad una accettazione di donazione tale da richiedere la forma di atto pubblico con testimoni. Si tratta del semplice **riconoscimento** di una circostanza di fatto (il pagamento del prezzo da parte del genitore) che da solo non concretizza la donazione indiretta essendo per ciò necessario il suo collegamento funzionale con l'atto di compravendita portante all'intestazione diretta del bene a favore del figlio (*strumento formale di trasferimento della proprietà del bene*). Tale dichiarazione pertanto può tutt'al più essere considerata alla stregua di un negozio ricognitivo assimilabile ad esempio alla "ricognizione di debito" di cui all'art. 1988 c.c., il cui effetto è essenzialmente di carattere processuale portando all'inversione dell'onere della prova (oltre che produrre gli effetti fiscali previsti dalla disposizione *dell'art. 1 comma 4bis dlgs 346/1990* in commento)

Sono state, peraltro, da più parti sollevate **perplexità sulla opportunità** di far risultare dall'atto la dichiarazione della provenienza del pagamento (*nel caso di intestazione al figlio di immobile pagato dai genitori*) benchè consentita dalla norma fiscale in commento in assoluta esenzione da imposta, in quanto la donazione indiretta che si andrebbe ad evidenziare (che secondo la consolidata giurisprudenza avrebbe per oggetto l'immobile e non il denaro), stante il disposto dell'art. 809 c.c., esporrebbe, in caso di rivendita, il **terzo subacquirente ai rischi dell'azione di cui all'art. 563 c.c.**, creando in tal modo problemi per la futura commerciabilità del bene così acquistato.

Non sono peraltro sicuro che l'azione ex 563 c.c. trovi applicazione nel caso di specie: trattasi di azione eccezionale che a mio parere trova applicazione solo nel caso in cui si devono recuperare alla massa ereditaria immobili che già facevano parte del patrimonio del decujus e non anche per il recupero di immobili acquistati direttamente dall'erede/venditore sia pure con denaro fornito dal decuius (la giurisprudenza ha ritenuto la donazione indiretta avente per oggetto l'immobile e non il denaro solo ai fini di determinare il valore del conferimento ex art. 737 c.c. che deve essere quello "rivalutato" dell'immobile e non quello del denaro soggetto al principio nominalistico)¹¹. Certo sul punto certezze non se ne possono dare. Peraltro, il non evidenziare in atto la provenienza del denaro (il che potrebbe risultare problematico in relazione agli obblighi discendenti dalla richiamata disposizione dell'art. 35 comma 22 legge 248/2006) non muta la situazione di fatto: se il prezzo lo ha pagato di fatto il genitore sempre di donazione indiretta si tratta (solo che l'onere della prova grava su chi ha interesse a far risultare detta donazione indiretta)

C'è, poi, chi ritiene **preferibile la donazione del denaro** cui faccia seguito l'acquisto dell'immobile, in quanto, in tal modo, verrebbero sicuramente superate tutte le incertezze legate all'applicabilità o meno della disposizione dell'art. 563 c.c. nei confronti di un eventuale futuro terzo acquirente.

Al riguardo, peraltro, non si può non rilevare che non sempre, nella pratica, tale donazione è possibile in quanto spesso le parti arrivano dal Notaio a cose fatte ossia quando il prezzo è già stato quasi per intero pagato dai genitori al venditore (magari l'impresa di costruzioni che ha già fatturato tutti gli acconti)

Ma a prescindere dal rilievo "pratico" anche questa soluzione presenta i suoi aspetti "negativi"; infatti:

¹¹ In dottrina escludono l'applicabilità dell'art. 563 c.c. alle donazioni indirette CARNEVALI e MENGONI. Per CARNEVALI "*l'art. 563 c.c. si giustifica per le donazioni dirette nelle quali il titolo di acquisto del donatario è stato eliminato dall'azione di riduzione e pertanto resta caducato l'acquisto del terzo; la stessa cosa non accade nelle donazioni indirette: qui il negozio non viene caducato e conserva la sua efficacia*". Per MENGONI "*il donante rimane estraneo al rapporto costitutivo del titolo di acquisto del donatario ... il quale pertanto è inattuabile dall'azione di riduzione*". Sul punto si rinvia al contributo di Anna Pellegrino "*Rilevanza del Principio di affidamento*" in *Fednotizie* - luglio 2001.

- la donazione di denaro dà luogo a coacervo mentre la donazione indiretta no (secondo la soluzione sopra proposta parlando di coacervo; sul punto anche *lo studio C.N.N. 113/2000/T*)
- si creerebbe uno squilibrio tra i vari eredi qualora alcuni di essi avessero ricevuto beni in donazione diretta (il cui valore al fine della imputazione si rivaluta, mentre per il donatario del denaro vale il principio nominalistico)

8.2 le liberalità e le donazioni indirette non "collegate" ad atti comportanti il trasferimento di immobili o di aziende.

L'art. 56-bis del dlgs 346/1990 (introdotto dall'art. 69 primo comma legge 342/2000) così dispone:

1. *Ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli artt. 742 e 783 del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni:*

a) *quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;*

b) *quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di €. 180.759,91 (già lire 350.000.000).*

2. *Alle liberalità di cui al comma 1 si applica l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di €. 180.759,91 (già lire 350.000.000).*

3. *Le liberalità di cui al comma 1 possono essere registrate volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In tale caso si applica l'imposta con le aliquote indicate all'articolo 56 mentre qualora la registrazione volontaria sia effettuata entro il 31 dicembre 2001, si applica l'aliquota del tre per cento.*

La norma in oggetto pone non pochi problemi applicativi.

Da un lato, infatti, la norma non è stata espressamente abrogata dall'art. 2 comma 52 della legge 286/2006, per cui sembra essere ancora in vigore; dall'altro, peraltro, l'art. 2 comma 50 della suddetta legge 286/2006 stabilisce che alla neo istituita imposta di donazione si applicano **"in quanto compatibili"** le disposizioni del Dlgs 346/1990 nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

Si tratta quindi di stabilire se sussiste la richiesta *"compatibilità"*, posto che:

- al primo comma lettera b) ed al secondo comma la norma in commento fa riferimento alla previgente franchigia di lire 350.000.000 (che operava per tutti i donatari a prescindere dal vincolo di coniugio/parentela/affinità) ; ora invece la franchigia è prevista solo per talune categorie di donatari e per importi ben diversi.

- al secondo comma si fa riferimento alla aliquota del 7% che, sulla base del previgente abrogato art. 56 comma 1-bis del dlgs 346/1990, corrispondeva all'aliquota più alta prevista (oltre la franchigia di lire 350.000.000) per *"gli altri soggetti"* ; ora invece per *"gli altri soggetti"* è prevista l'aliquota dell'8% senza alcuna franchigia.

- al terzo comma, per la registrazione volontaria delle liberalità e donazioni indirette la norma in commento rinvia alle aliquote fissate dall'art. 56; tuttavia i commi dell'art. 56 che fissavano dette aliquote (commi da 1 a 3) sono stati espressamente abrogati dall'art. 2 comma 52 legge 286/2006.

Al riguardo si possono ipotizzare tre diverse interpretazioni:

A) considerare **"compatibile"** la disposizione dell'art. 56 bis all'imposta di nuova istituzione, con conseguente applicazione, anche a partire dal 29 novembre 2006, della disciplina in tema di liberalità e donazioni indirette così come dettata dal succitato art. 56-bis, e ciò considerando tale disciplina come se fosse stata dettata dal legislatore in maniera del tutto autonoma ed indipendente rispetto alla disciplina delle donazioni dirette, con aliquote e franchigie fissate *ad "hoc"* per questa specifica fattispecie, non necessariamente coincidenti con quelle previste per le donazioni dirette;

B) considerare **"incompatibile"** la disposizione dell'art. 56 bis all'imposta di nuova istituzione, in quanto contenente una disciplina strettamente collegata a quella dettata per le donazioni dirette dal previgente art. 56 commi da 1 e 3, con la conseguenza che abrogate queste ultime disposizioni si deve ritenere abrogata tacitamente anche la disposizione del suddetto art. 56-bis e che a partire dal 29 novembre 2006 non vi sarebbe più alcuna disciplina fiscale per le donazioni e le liberalità indirette;

C) considerare **"compatibile"** la disposizione dell'art. 56 bis all'imposta di nuova istituzione, ma con **adeguamento** della disposizione stessa **ai criteri di determinazione dell'imposta** fissati per le donazioni dirette dalla nuova normativa, con conseguente applicazione, anche a partire dal 29 novembre 2006, della

disciplina in tema di liberalità e donazioni indirette come dettata dal succitato *art. 56-bis*, adeguata, peraltro, per quanto concerne franchigie e aliquote alle disposizioni dettate *dall'art. 2 comma 49 legge 286/2006*, dovendosi ritenere tale disciplina funzionalmente collegata alla disciplina dettata per le donazioni dirette, con aliquote e franchigie coincidenti con quelle previste per queste ultime donazioni; pertanto la disposizione *dell'art. 56-bis* dovrebbe essere ora applicata con le seguenti modifiche:

- al primo comma lettera b) ed al secondo comma la franchigia ivi prevista varrebbe solo per coniuge e parenti in linea retta (sino ad €. 1.000.000,00), per fratelli e sorelle (sino ad €. 100.000,00) e per soggetti portatori di handicap (sino ad €. 1.500.000,00)
- al secondo comma la aliquota applicabile dovrebbe essere dell'8% (corrispondente, come nel previgente abrogato *art. 56 bis comma 1*, all'aliquota più alta prevista per "gli altri soggetti");
- al terzo comma, per la registrazione volontaria delle liberalità e donazioni indirette, il rinvio dovrebbe intendersi alle aliquote fissate *dall'art. 2 comma 49 legge 286/2006*, che ha di fatto sostituito la precedente disposizione *dell'art. 56bis comma 1 del dlgs 346/1990*.

Purtroppo, dalla nuova normativa, non si riesce a ricavare alcun argomento a favore dell'una o dell'altra delle soluzioni proposte. E nessuna di esse, a sua volta, appare del tutto appagante.

La soluzione **sub A** infatti finirebbe per non tenere conto delle diverse valutazioni manifestate dal legislatore in tema franchigie ed aliquote nell'istituire la nuova imposta

La soluzione **sub B** finirebbe per riaprire quel "vuoto" normativo, al quale si era, finalmente, rimediato con la legge 342 del 2000.

La soluzione **sub C** appare sin troppo "forzata" facendo dire all'interprete ciò che avrebbe, invece, dovuto dire il legislatore.

Conclude per la **incompatibilità** tra l'*art. 56bis* e la nuova disciplina in materia di imposta di donazione il C.N.N. nello studio n. 168-2006/T "Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni" - in C.N.N. Notizie del 9 gennaio 2007.

Sul punto, stante la assoluta incertezza normativa creata dal nuovo intervento legislativo, urgono chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate se non addirittura nuovi interventi del legislatore.

9. Vincoli destinazione

La disposizione dell'*art. 2 comma 47 legge 286/2006* nell'istituire l'imposta di successione e donazione, ne dispone l'applicabilità anche alla "**costituzione di vincoli di destinazione**".

La categoria degli atti di "costituzione di vincoli di destinazione" è molto vasta (comprendendo anche, ma non solo, i vincoli di destinazione recentemente disciplinati dall'*art. 2645 ter c.c.*) e non si sa a quali vincoli il legislatore abbia voluto far riferimento, nell'assoggettarli alla neo istituita imposta di donazione.

Ritengo peraltro deve trattarsi:

- di vincoli posti in essere **per spirito di liberalità** (stante la tipologia di atti cui si riferisce la imposta di nuova istituzione). Ne rimarrebbero esclusi pertanto tutti i vincoli di destinazione costituiti per cause diverse: si pensi ad esempio all'intero universo dei vincoli di destinazione di carattere urbanistico posti in essere dal proprietario per ottenere il rilascio di un titolo autorizzativo edilizio.

- di vincoli volti a realizzare un interesse che sia riferibile **a dei soggetti** e ciò in relazione alla struttura dell'imposta da applicare (basata su franchigie ed aliquote differenziate a seconda dei soggetti beneficiari). Ne rimarrebbero esclusi i vincoli di destinazione "di scopo" e comunque i vincoli di destinazione volti a realizzare interessi riferibili a entità ed istituzioni non riconducibili alle categorie di soggetti presi in considerazione *dall'art. 2 comma 49 legge 286/2006*; in questo senso si può a buona ragione sostenere che sia escluso dall'ambito di applicazione della nuova imposta il fondo patrimoniale, in quanto vincolo destinato a far fronte ai bisogni della famiglia e non di un particolare e specifico soggetto che si possa far rientrare in una delle categorie di cui *all'art. 2 comma 49 legge 286/2006*.

10. Patti di famiglia

Al PATTO di FAMIGLIA deve riconoscersi la natura di atto "a titolo gratuito" ed, in particolare la natura di *atto di liberalità*, e ciò nella sua interezza¹²; infatti anche quanto ricevuto dai legittimari partecipanti deve considerarsi oggetto di una liberalità (indiretta e attuata in via "mediata") dell'imprenditore disponente: l'imprenditore trasferisce (a titolo gratuito) l'azienda alla parte beneficiaria; la parte beneficiaria di conseguenza deve liquidare i diritti spettanti ai legittimari in proporzione alle rispettive quote di legittima; tale liquidazione, pertanto trova la propria "causa" nella precedente assegnazione dell'azienda (a titolo gratuito) ed anche se eseguita materialmente dalla parte assegnataria dell'azienda in realtà è come se pervenisse dall'imprenditore/disponente; nella sostanza le assegnazioni ai partecipanti al PATTO di FAMIGLIA è come se pervenissero solo dall'imprenditore/disponente: direttamente a favore della parte assegnataria dell'azienda (per un valore, pur sempre di valore positivo, pari al valore dell'azienda decurtato delle quote di legittima sullo stesso spettanti agli altri legittimari) ed indirettamente a favore degli altri legittimari (attraverso la liquidazione che la legge pone a carico della parte assegnataria dell'azienda). Tant'è vero che l'art. 768 quater terzo comma impone ai partecipanti non assegnatari dell'azienda di imputare il valore di quanto ricevuto in contratto alla propria quota di legittima, con riferimento, ovviamente, alla successione dell'imprenditore disponente, e, quindi, come se fosse stato assegnato da quest'ultimo.

Pertanto il patto di famiglia dovrà ritenersi, nella sua interezza, assoggettato alla disciplina dell'art. **2 comma 49 legge 286/2006** (norma che fa espresso riferimento ai trasferimenti per *donazione o a titolo gratuito*)

Tale disposizione stabilisce che:

Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:

- a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;*
- b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;*
- c) a favore di altri soggetti: 8 per cento.*

A sua volta l'art. 1 primo comma del dlgs 346/1990 stabilisce che l'imposta di donazione si applica ai "trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi"

Posto che beneficiari (in via diretta e/o indiretta come sopra specificato) del PATTO di FAMIGLIA sono i discendenti (parenti in linea retta) ed il coniuge (ossia i cessionari ed i potenziali legittimari), ne consegue che al PATTO di FAMIGLIA si applicano le seguenti imposte:

al trasferimento dell'azienda e/o della partecipazione societaria:

imposta donazione: nulla sino all'importo di €. 1.000.000,00 per ciascun discendente beneficiario del trasferimento; 4% per il valore dell'azienda e/o della partecipazione che supera l'importo di €. 1.000.000,00 per ciascun beneficiario

nel caso tra i beni dell'azienda trasferita vi siano immobili:

imposta di trascrizione: 2%

imposta catastale:

alla liquidazione dei partecipanti:

se in denaro o altri beni diversi dagli immobili

imposta donazione: nulla sino all'importo di €. 1.000.000,00 per ciascun partecipante; 4% per il valore della liquidazione che supera l'importo di €. 1.000.000,00 per ciascun partecipante

se con trasferimento di immobili:

imposta donazione: nulla sino all'importo di €. 1.000.000,00 per ciascun partecipante; 4% per il valore della liquidazione che supera l'importo di €. 1.000.000,00 per ciascun partecipante

imposta di trascrizione: 2%

imposta catastale: 1%

in caso di rinuncia dei partecipanti alla liquidazione:

detta rinuncia, in quanto effettuata senza corrispettivo e quindi per spirito di liberalità, è soggetta ad imposta di donazione ai sensi dell'art. 1 comma secondo dlgs 346/1990;

¹² Vedasi al riguardo G. Rizzi - *I patti di famiglia* - CEDAM 2006 - pagg. 6 e segg.

- se la rinuncia beneficia un parente in linea retta:

imposta donazione: nulla sino all'importo di €. 1.000.000,00 per ciascun beneficiario; 4% per il valore della rinuncia che supera l'importo di €. 1.000.000,00 per ciascun beneficiario

- se la rinuncia beneficia un fratello:

imposta donazione: nulla sino all'importo di €. 100.000,00 per ciascun beneficiario; 6% per il valore della rinuncia che supera l'importo di €. 100.000,00 per ciascun beneficiario

Regime agevolato per il trasferimento mediante Patto di famiglia

Si rammenta, inoltre, che l'art. 1 comma 78 legge 296/2006 (finanziaria 2007), che ha integrato la disposizione dell'art. 3 dlgs 346/1990, prevede un regime agevolato (non assoggettabilità all'imposta) **per i trasferimenti di aziende familiari** (individuali o collettive), effettuati anche tramite **i patti di famiglia** di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti.

Deve, pertanto, trattarsi:

- di trasferimenti effettuati tramite **i patti di famiglia**

- di trasferimenti aventi per **oggetto** aziende o rami di esse, quote sociali e azioni. In caso di quote sociali e azioni di società per azioni, di società in accomandita per azioni, di società a responsabilità limitata, di società cooperative, di società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato **il controllo** ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile (ossia se la partecipazione trasferita attribuisce o consente di acquisire la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria). Per quanto riguarda le quote delle altre società (s.n.c., s.a.s) non è richiesto che il beneficiario acquisisca o integri il controllo della società: quindi l'agevolazione in commento spetta qualunque sia l'entità della partecipazione trasferita.

Il beneficio si applica a condizione:

- che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento

- che gli aventi causa, in caso di trasferimento di quote sociali e azioni di società per azioni, di società in accomandita per azioni, di società a responsabilità limitata, di società cooperative, di società di mutua assicurazione, detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; per quanto riguarda le quote delle altre società (s.n.c., s.a.s) non è richiesto che il beneficiario acquisisca o integri il controllo della società per cui non è neppure richiesto il mantenimento del controllo per almeno cinque anni; per queste società riteniamo valga la condizione prevista in generale per il trasferimento dell'attività di impresa; pertanto i beneficiari dovranno impegnarsi a mantenere la quota trasferita (e quindi in tal modo a proseguire l'attività di impresa nell'ente societario) per un periodo non inferiore a 5 anni.

Contestualmente all'atto del patto di famiglia, i beneficiari, per avvalersi della esenzione dall'imposta donazione, debbono rendere apposita dichiarazione in tal senso.

Il mancato rispetto della condizione di cui sopra comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471¹³, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Posto che il regime agevolato di cui sopra è disciplinato dall'art. 3 del dlgs 346/1990, sul punto integrato dalla succitata legge 296/2007 (finanziaria 2007), e che:

- l'art. 1 secondo comma Dlgs 347/1990 prevede **l'esenzione dall'imposta di trascrizione** per le formalità relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 del dlgs 346/1990

- l'art. 10 terzo comma Dlgs 347/1990 prevede **l'esenzione dall'imposta catastale** per le volture relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 del dlgs 346/1990

¹³ L'art. 13 del dlgs 471/1997 così dispone: 1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti riguardanti i crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo (1). Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36 bis e 36 ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54 bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. - 2. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto. - 3. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.

ne discende che ai patti di famiglia aventi per oggetto aziende con immobili ovvero con liquidazione ai legittimari mediante immobili, ricorrendo i presupposti per l'applicazione del beneficio in commento, non si applicherà neppure l'imposta di trascrizione né l'imposta catastale.

Si è inoltre ritenuto che la esenzione da dette imposte debba riguardare anche "*le (eventuali) formalità (di trascrizione e di voltura catastale) relative a trasferimenti di quote ed azioni portanti eventuali modifiche statutarie (come relative alla ragione o denominazione sociale) da pubblicizzare nelle opportune forme presso i pubblici registri, conseguenti ai trasferimenti stessi: ciò in quanto l'ampia formula esonerativa cui è ricorso il legislatore nelle dette ultime citate norme (" non sono soggette all'imposta le formalità (o le volture) ...relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni...) consente di ritenere applicabile il beneficio della esenzione anche alla suddetta fattispecie senza particolari affanni.*" (in questo senso A. Pischetola - "*Segnalazioni novità normative: legge finanziaria 2007 - le modifiche relative ai trasferimenti gratuiti a favore di discendenti di aziende, quote sociali, azioni*" in C.N.N. NOTIZIE 19 dicembre 2006)

IMPOSTA DI SUCCESSIONE

GUIDA OPERATIVA

<u>Eredi:</u>		Imposta successione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
coniuge parenti in linea retta	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti Franchigia per ogni erede €. 1.000.000,00 Oltre la franchigia: 4%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-
<u>Eredi:</u>		Imposta successione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
fratelli e sorelle	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti Franchigia per ogni erede €. 100.000,00 Oltre la franchigia: 6%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-
<u>Eredi:</u>		Imposta successione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
parenti sino al 4° grado <i>(diversi da fratelli e sorelle)</i> affini in linea retta affini in linea collaterale sino al 3° grado	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti 6%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-
<u>Eredi:</u>		Imposta successione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
altri soggetti	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti 8%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-
<u>Eredi:</u>		Imposta successione	Imposta di trascrizione	Imposta catastale
soggetti portatori di handicap <i>(riconosciuto grave a sensi legge 5.2.1992 n. 104)</i>	prima casa	Sul valore complessivo dei beni e diritti Franchigia per ogni erede €. 1.500.000,00 Oltre la franchigia: - se coniuge o parente in linea retta: 4% - se parente sino al 4° grado, affine in linea retta, o affine in linea collaterale entro il 3° grado: 6% - negli altri casi: 8%	€. 168,00	€. 168,00
	altri immobili		2%	1%
	altri beni		-	-

1. Trasferimenti a causa di morte

L'art. 2 comma 47 legge 24 novembre 2006 n. 286 ha istituito nuovamente l'imposta di successione, imposta che era stata soppressa dall'art. 13, primo comma, legge 18 ottobre 2001 n. 383. Detta norma in particolare stabilisce che "è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di mortesecondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 nel testo vigente al 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dal presente articolo"

Lo stesso articolo ...

* al comma 50 conferma il rinvio alla disciplina in vigore sino all'entrata in vigore dell'art. 13 legge 383/2001 che aveva soppresso l'imposta di successione (ossia sino al 24 ottobre 2001) stabilendo che "per quanto non disposto dal presente articolo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente al 24 ottobre 2001"

* al comma 52. sancisce espressamente l'abrogazione delle seguenti disposizioni del dlgs 346/1990:

- dell'articolo 7 commi da 1 a 2-quater (che dettava la disciplina per la determinazione dell'imposta di successione ora dettata dall'art. 2 Legge 286/2006 all'art. 2 comma 48)
- dell'articolo 12 comma 1-bis del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (disposizione che escludeva dall'attivo ereditario i beni e diritti per i quali l'imposta veniva pagata volontariamente dal titolare durante la vita);

L'imposta sulle successioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte (art. 1 comma 1 dlgs 346/1990)

Da segnalare, inoltre, che ai sensi dell'art. 43 dlgs 346/1990 è riconosciuta una sorta di neutralità fiscale **dell'atto volto alla reintegra dei diritti dei legittimari**, in quanto funzionale alla corretta applicazione dell'imposta di successione; tale atto, pertanto non sconta alcuna imposta in quanto il beneficiario sarà tenuto a pagare (salva la franchigia) l'imposta di successione sul valore della quota e/o dei beni che con tale atto gli vengono riconosciuti. In questo senso anche C.N.N. studio n. 168-2006/T "Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni" - in C.N.N. Notizie del 9 gennaio 2007

2. Soggetti passivi

L'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari.

Ai fini dell'imposta sono considerati **parenti in linea retta** anche i genitori e i figli naturali, i rispettivi ascendenti e discendenti in linea retta, gli adottanti e gli adottati, gli affilianti e gli affiliati.

La parentela naturale, se il figlio non è stato legittimato o riconosciuto o non è riconoscibile, deve risultare da sentenza civile o penale, anche indirettamente, ovvero da dichiarazione scritta del genitore verificata, se il valore imponibile dei beni o diritti trasferiti al parente naturale è superiore a €. 20.658,28, secondo le disposizioni degli artt. 2 e 3 della legge 19 gennaio 1942, numero 23.

3. Base imponibile

L'imposta di successione con le aliquote:

- del **4%** (oltre la franchigia di €. un milione per ogni erede) se eredi sono il coniuge ed i parenti in linea retta
- del **6%** (oltre la franchigia di €. 100.000,00 per ogni erede) se eredi sono i fratelli o le sorelle
- del **6%** se eredi sono i parenti entro il quarto grado, gli affini in linea retta e gli affini in linea collaterale entro il terzo grado
- dell'**8%** se eredi sono soggetti diversi da quelli di cui ai punti precedenti

va applicata sul **valore globale di tutti i beni (imponibili)** caduti in successione (esclusi, ovviamente, i beni che il dlgs 346/1990 dichiara non soggetti ad imposta di successione)

Se erede è un soggetto portatore di handicap (*riconosciuto grave a sensi legge 5.2.1992 n. 104*) l'imposta di successione si applica solo sulla parte del valore della quota o del legato che supera la franchigia riconosciuta di €. 1.500.000,00 (con le aliquote del 4%, 6% o 8% in relazione al grado di parentela/affinità esistente)

tra erede e de cuius) ; si rammenta che ai sensi dell'art. 4 legge 104/1992 gli accertamenti relativi all'handicap, definito dal precedente art. 3 "come minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale o di emarginazione" sono effettuati dalle unità sanitarie locali. Si ritiene possibili, ai fini fiscali, poter attestare tale stato anche mediante dichiarazione sostitutiva di notorietà.

In particolare il **valore globale netto dell'asse ereditario** è costituito **dalla differenza** tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono **l'attivo ereditario**, determinato secondo le disposizioni *degli articoli da 14 a 19 del dlgs 346/1990*, e l'ammontare complessivo delle **passività ereditarie** deducibili e degli **oneri** (esclusi quelli a carico di eredi e legatari che hanno per oggetto prestazione a favore di terzi, determinati individualmente, considerati *dall'art. 46 citato dlgs 346/1990* alla stregua di legati a favore dei beneficiari)

In caso di **fallimento del defunto** si tiene conto delle sole attività che pervengono agli eredi e ai legatari a seguito della chiusura del fallimento.

Il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano, quello dei legati al netto degli oneri da cui sono gravati.

3.1 Attivo

L'attivo ereditario è costituito **da tutti i beni e i diritti trasferiti** a causa di morte, ancorchè esistenti all'estero.

Sono esclusi dalla imposta di successione:

a) i trasferimenti di beni esistenti all'estero appartenenti a soggetto che al momento dell'apertura della successione era residente all'estero (in questo caso l'imposta si applica limitatamente ai trasferimenti di beni esistenti in Italia)

(art. 2 dlgs 346/1990)

b) i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni

c) i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. 23 dicembre 1998, n. 461.

d) i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati sub c), se disposti per le finalità di cui allo stesso punto c); in questo caso l'ente beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata.

e) i trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici.

(art. 3 dlgs 346/1990)

Se i trasferimenti di cui sopra hanno per oggetto immobili è prevista **la esenzione** anche **dall'imposta di trascrizione** (*art. 1 secondo comma Dlgs 347/1990*) e **dall'imposta catastale** (*art. 10 terzo comma Dlgs 347/1990*)

Ai sensi dell'art. 1 comma 78 legge 296/2006 (finanziaria 2007) (che ha modificato l'art. 3 del dlgs 346/1990) non sono soggetti ad imposta di successione, con decorrenza 3 ottobre 2006, i trasferimenti di aziende familiari (individuali o collettive), a favore dei discendenti.

Deve, pertanto, trattarsi:

- di **trasferimenti a causa di morte** (*eredità o legato*) (la disciplina dettata *dall'art. 1 comma 78 legge 296/2006*, infatti, va ad integrare la disciplina dettata *dall'art. 3 del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di successione e donazione di cui al dlgs 346/1990*)

- di trasferimenti a favore esclusivamente di **discendenti** del defunto; al riguardo, non è mancato, chi, basandosi sull'uso delle "virgole" nella disposizione in commento, ha ritenuto, la limitazione del trasferimento "ai discendenti" riferita ai soli "*patti di famiglia*", per cui l'agevolazione in questione riguarderebbe ogni beneficiario, a prescindere dal vincolo di discendenza. Tale estensione non convince in quanto sembra alquanto improbabile che il legislatore abbia accordato una simile agevolazione a qualsiasi beneficiario quando tutta la struttura dell'imposta sembra proprio orientata nel senso di favorire i discendenti in li-

nea retta e penalizzare chi parente non è (vedasi la nuova disciplina in tema di franchigia o le varie ipotesi di riduzione per trasferimenti di attività economiche previste dall'art. 25 dlgs 346/1990; inoltre l'aver limitato l'agevolazione ai soli patti di famiglia posti a favore di discendenti è un non senso dato che per definizione i patti di famiglia non possono che essere posti in essere a favore dei discendenti)

- di trasferimenti aventi per **oggetto** aziende o rami di esse, quote sociali e azioni. In caso di quote sociali e azioni di società per azioni, di società in accomandita per azioni, di società a responsabilità limitata, di società cooperative, di società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato **il controllo** ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile (*ossia se la partecipazione trasferita attribuisce o consente di acquisire la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria*). Per quanto riguarda le quote delle altre società (s.n.c., s.a.s) non è richiesto che il beneficiario acquisisca o integri il controllo della società: quindi l'agevolazione in commento spetta qualunque sia l'entità della partecipazione trasferita.

Il beneficio si applica a condizione:

- che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento

- che gli aventi causa, in caso di trasferimento di quote sociali e azioni di società per azioni, di società in accomandita per azioni, di società a responsabilità limitata, di società cooperative, di società di mutua assicurazione, detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; per quanto riguarda le quote delle altre società (s.n.c., s.a.s) non è richiesto che il beneficiario acquisisca o integri il controllo della società per cui non è neppure richiesto il mantenimento del controllo per almeno cinque anni; per queste società riteniamo valga la condizione prevista in generale per il trasferimento dell'attività di impresa; pertanto i beneficiari dovranno impegnarsi a mantenere la quota trasferita (e quindi in tal modo a proseguire l'attività di impresa nell'ente societario) per un periodo non inferiore a 5 anni.

Contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione i beneficiari, per avvalersi della esenzione dall'imposta di successione, debbono rendere apposita dichiarazione in tal senso.

Il mancato rispetto della condizione di cui sopra comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471¹⁴, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata

Posto che il suddetto regime agevolato è ora disciplinato dall'art. 3 del dlgs 346/1990, sul punto integrato dalla succitata legge 296/2007 (finanziaria 2007), e che:

- l'art. 1 secondo comma Dlgs 347/1990 prevede **l'esenzione dall'imposta di trascrizione** per le formalità relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 del dlgs 346/1990

- l'art. 10 terzo comma Dlgs 347/1990 prevede **l'esenzione dall'imposta catastale** per le volture relative ai trasferimenti di cui al succitato art. 3 del dlgs 346/1990

ne discende che alle successioni aventi per oggetto aziende con immobili, ricorrendo i presupposti per l'applicazione del beneficio in commento, non si applicherà neppure l'imposta di trascrizione né l'imposta catastale.

Si è inoltre ritenuto che la esenzione da dette imposte debba riguardare anche *"le (eventuali) formalità (di trascrizione e di voltura catastale) relative a trasferimenti di quote ed azioni portanti eventuali modifiche statutarie (come relative alla ragione o denominazione sociale) da pubblicizzare nelle opportune forme presso i pubblici registri, conseguenti ai trasferimenti stessi: ciò in quanto l'ampia formula esonerativa cui è ricorso il legislatore nelle dette ultime citate norme (" non sono soggette all'imposta le formalità (o le volture) ...relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni...)" consente di ritenere applicabile il beneficio della esenzione anche alla suddetta fattispecie senza*

¹⁴ L'art. 13 del dlgs 471/1997 così dispone: 1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti riguardanti i crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo (1). Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36 bis e 36 ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54 bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. - 2. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto. - 3. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.

particolari affanni." (in questo senso A. Pischetola - "Segnalazioni novità normative: legge finanziaria 2007 - le modifiche relative ai trasferimenti gratuiti a favore di discendenti di aziende, quote sociali, azioni" in C.N.N. NOTIZIE 19 dicembre 2006)

Sono inoltre esclusi dall'attivo ereditario:

- a) **le indennità** di cui agli articoli 1751, ultimo comma, e 2122 del codice civile e le indennità spettanti per diritto proprio agli eredi in forza di assicurazioni previdenziali obbligatorie o stipulate dal defunto;
- b) i crediti contestati giudizialmente alla data di apertura della successione, fino a quando la loro sussistenza non sia riconosciuta con provvedimento giurisdizionale o con transazione;
- c) i crediti verso lo Stato, gli enti pubblici territoriali e gli enti pubblici che gestiscono forme obbligatorie di previdenza e di assistenza sociale, compresi quelli per rimborso di imposte o di contributi, fino a quando non siano riconosciuti con provvedimenti dell'amministrazione debitrice.
- d) i crediti ceduti allo Stato entro la data di presentazione della dichiarazione della successione;
- e) **i beni culturali** se sono stati sottoposti al *vincolo "culturale"* previsto dalle leggi in materia (*legge 1089/1939*, successivo *Dlgs 490/1999* e da ultimo *Dlgs 42/2004*) anteriormente all'apertura della successione e se sono stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione¹⁵.
- f) **i titoli del debito pubblico**, fra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro;
- g) **gli altri titoli di Stato**, garantiti dallo Stato o equiparati, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge;
- h) **i veicoli iscritti** nel pubblico registro automobilistico.

Si considerano, invece, compresi nell'attivo ereditario:

- a) **denaro, gioielli e mobilia**¹⁶ per un importo pari **al dieci per cento** del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore, salvo che da inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile non ne risulti l'esistenza per un importo diverso; stante la attuale strutturazione dell'imposta di successione, da applicarsi con riferimento alle quote spettanti ai singoli eredi e/o legatari, sembra preferibile l'opinione di chi ritiene che la presunzione per denaro, gioielli e mobilia debba essere applicata al valore riferito alla quota devoluta a ciascun beneficiario, al netto della franchigia riconosciuta al beneficiario medesimo (infatti la presunzione, ai sensi dell'art. 9 comma secondo dlgs 346/1990 opera con riguardo al "**valore globale netto imponibile dell'asse ereditario**". In questo senso anche C.N.N. studio n. 168-2006/T "*Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*" - in C.N.N. Notizie del 9 gennaio 2007)
- b) **i titoli** di qualsiasi specie il cui reddito è stato indicato nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata dal defunto, salvo che gli stessi siano stati alienati anteriormente all'apertura della successione con atto autentico o girata autenticata;
- c) **i beni mobili e i titoli al portatore** di qualsiasi specie posseduti dal defunto o depositati presso altri a suo nome. Per detti beni e titoli, depositati a nome del defunto e di altre persone, compresi quelli contenuti in cassette di sicurezza o altri contenitori depositati presso banche o altri soggetti che esercitano tale servizio, per le azioni e altri titoli cointestati e per i crediti di pertinenza del defunto e di altre persone, compresi quelli derivanti da **depositi bancari e da conti correnti bancari** e postali cointestati, le quote di ciascuno si considerano uguali se non risultano diversamente determinate.
- d) **le partecipazioni in società di ogni tipo** anche se per clausola del contratto di società o dell'atto costitutivo o per patto parasociale ne sia previsto a favore di altri soci il diritto di accrescimento o il diritto di acquisto ad un prezzo inferiore al valore da dichiarare ai fini dell'imposta di successione. In tal caso, se i beneficiari del diritto di accrescimento o di acquisto sono eredi o legatari, il valore della partecipazione si

¹⁵ L'art. 13 del Dlgs 346/1990 stabilisce che l'erede o il legatario deve presentare l'inventario dei beni "culturali" che ritiene non debbano essere compresi nell'attivo ereditario, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, alla competente Sovrintendenza ai beni culturali ed ambientali, la quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza del vincolo e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione. **L'attestazione deve essere presentata all'ufficio del registro** in allegato alla dichiarazione della successione o, se non vi sono altri beni ereditari, nel termine stabilito per questa. Contro il rifiuto dell'attestazione è ammesso ricorso gerarchico al Ministro. L'alienazione in tutto o in parte dei beni "culturali" esclusi dall'attivo ereditario, prima che sia decorso un quinquennio dall'apertura della successione, la loro tentata esportazione non autorizzata, il mutamento di destinazione non autorizzato e il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato determinano l'inclusione dei beni nell'attivo ereditario.

¹⁶ Si considera mobilia l'insieme dei beni mobili destinati all'uso o all'ornamento delle abitazioni, compresi i beni culturali non sottoposti a vincolo

aggiunge a quello della quota o del legato; se non sono eredi o legatari la partecipazione è considerata come oggetto di un legato a loro favore.

3.2 Determinazione valore dei beni ereditari

IMMOBILI: la base imponibile, relativamente ai beni immobili compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo:

- **per la piena proprietà:** il valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione;
- **per la proprietà gravata da diritti reali di godimento:** la differenza tra il valore della piena proprietà e quello del diritto da cui è gravata;
- **per i diritti di usufrutto, uso e abitazione (vitalizio):** il valore determinato moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale d'interesse e per il coefficiente, relativo all'età del titolare del diritto, di cui al prospetto allegato al DPR 131/1986 (T.U. in materia di imposta di registro);
(art. 14 Dlgs 346/1990)

Il valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari dichiarato dal contribuente può essere soggetto a **rettifica** da parte dell'ufficio, il quale procede alla rideterminazione di detto valore avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data di apertura della successione, che hanno avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni fornite dai comuni.

Si fa presente che a norma dell'art. 34 commi quinto e seguenti del dlgs 346/1990, **non è sottoposto a rettifica** il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore al **valore catastale**.¹⁷ Detta disposizione non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

Calcolo del valore catastale:

L'articolo 2, comma 63, della legge finanziaria 2004 (legge 24 dicembre 2003 n. 350) aveva aumentato con **effetto dal 1 gennaio 2004** i MOLTIPLICATORI delle rendite catastali, per la determinazione del cd. "**valore catastale**"¹⁸. Successivamente e con **effetto dal 1 agosto 2004** il decreto legge 12 luglio 2004 n. 168 (convertito con legge 30 luglio 2004 n. 191) ha ulteriormente aumentato, peraltro con riguardo ai **solli immobili diversi dalla prima casa di abitazione**, detti MOLTIPLICATORI

I nuovi moltiplicatori (pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 10%** per la prima casa di abitazione e relative pertinenze e pari ai vecchi moltiplicatori aumentati **del 20%** per gli immobili diversi dalla prima casa di abitazione) sono pertanto i seguenti:

- **edifici cat. A-B-C (esclusi A/10 e C/1): 110 (se prima casa) o 120 (negli altri casi);**
- **edifici cat. A/10 e cat. D: 60;**
- **edifici cat. C/1: 40,8;**
- **terreni: 90**

Si rammenta che per la determinazione del cd. "**valore catastale**", dal 1 gennaio 1997 le rendite catastali da considerare per il calcolo sono quelle che risultano dai registri del Catasto (dei fabbricati o dei terreni) rivalutate del **5%**, se si tratta di edifici ovvero del **25%** se si tratta di terreni (non edificabili).

¹⁷ Per i fabbricati dichiarati per l'iscrizione nel catasto edilizio ma non ancora iscritti alla data di presentazione della dichiarazione della successione la disposizione sul "valore catastale" si applica a condizione:

- che la volontà di avvalersene sia espressamente manifestata nella dichiarazione della successione;
- che in allegato alla domanda di voltura catastale, la quale in tal caso non può essere inviata per posta, sia presentata specifica istanza di attribuzione della rendita, recante l'indicazione degli elementi di individuazione del fabbricato e degli estremi della dichiarazione di successione, di cui l'ufficio tecnico erariale rilascia ricevuta in duplice esemplare;
- che la ricevuta, entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione, sia prodotta all'ufficio del registro, il quale ne restituisce un esemplare con l'attestazione dell'avvenuta produzione.

L'ufficio tecnico erariale, entro dieci mesi dalla presentazione dell'istanza di attribuzione della rendita, invia all'ufficio del registro un certificato attestante l'avvenuta iscrizione in catasto del fabbricato e la rendita attribuita; se l'imposta era già stata liquidata in base al valore indicato nella dichiarazione della successione e tale valore risulta inferiore al valore catastale determinato sulla base della rendita così attribuita, l'ufficio del registro, liquida la maggiore imposta corrispondente alla differenza, con gli interessi di legge e senza applicazione di sanzioni.

La disposizione sul valore catastale si applica inoltre alle unità immobiliari urbane oggetto di denuncia in catasto con modalità conformi a quelle previste dal regolamento di attuazione dell'articolo 2, commi 1- quinquies e 1 septies, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, con riferimento alla rendita proposta, alla sola condizione che la volontà di avvalersene sia espressamente manifestata nella dichiarazione di successione.

¹⁸ L'art. 34 comma settimo del dlgs 346/1990 stabilisce che le modifiche dei moltiplicatori previsti nell'art. 52, comma 5, del testo unico dell'imposta di registro approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, operano anche ai fini delle imposte di successione ed hanno effetto per le successioni aperte dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione del decreto con il quale sono disposte.

Pertanto i **moltiplicatori unici finali** da applicare alle rendite che risultano al catasto, tenuto conto sia della rivalutazione da applicare alla rendita che della nuova rivalutazione introdotta dalla finanziaria 2004 e dal successivo D.L. 168/2004 sono, a partite dal **1 agosto 2004** i seguenti:

edifici cat. A-B-C (esclusi A/10 e C/1): 115,5 (se prima casa) ovvero 126 (negli altri casi)

edifici cat. A/10 e cat. D: 63;

edifici cat. C/1: 42,84;

terreni: 112,5

A dire il vero sia la legge 350/2003 che il D.L. 168/2004, per espressa disposizione, hanno previsto la rivalutazione dei moltiplicatori **"ai soli fini delle imposte di registro, trascrizione e catastale"** senza, pertanto, menzionare l'imposta di successione (né poteva essere altrimenti visto che all'epoca l'imposta di successione risultava soppressa). A rigore, pertanto, la rivalutazione dovrebbe valere solo per le imposte di trascrizione e catastale ma non anche per l'imposta di successione. Senonchè, dovendo in dichiarazione di successione, per ogni cespite, dichiarare un unico valore, sarà, necessario indicare un valore non inferiore a quello ottenuto utilizzando i moltiplicatori "rivalutati" e ciò al fine di evitare l'accertamento di maggior valore in relazione alle imposte di trascrizione e catastale. Solo nel caso di abitazioni che fruiscono delle agevolazioni prima casa (imposte di trascrizione e catastale in misura fissa) si potrebbe contare sul valore catastale determinato con i moltiplicatori non rivalutati.

Probabilmente non trova applicazione, neppure per le imposte di trascrizione e catastale, anche l'ultima rivalutazione disposta dal legislatore (*art. 2 comma 45 legge 286/2006*), peraltro limitata ai soli immobili classati nella categoria catastale "B", in quanto detta norma, al contrario di quelle precedenti, non precisa che la rivalutazione è fatta ai fini **delle imposte di registro, trascrizione e catastale**, ma richiama semplicemente l'art. 52 del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, per stabilire che i moltiplicatori ivi previsti sono rivalutati con decorrenza 1 gennaio 2007 del 40%. Tale rivalutazione non dovrebbe riguardare né l'imposta di successione né le imposte di trascrizione e catastale relative a trasferimenti mortis causa, ma sembrerebbe riguardare la sola imposta di registro e le imposte di trascrizione e catastali applicabili a trasferimenti soggetti ad imposta di registro.

AZIENDE (*art. 15 Dlgs 346/1990*): la base imponibile, relativamente alle aziende comprese nell'attivo ereditario, è determinata assumendo il valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che le compongono, esclusi i beni non compresi nell'attivo ereditario a norma *dell'art. 12 dlgs 346/1990*, al netto delle passività risultanti a norma degli articoli *da 21 a 23 medesimo dlgs 346/1990*. Se il defunto era obbligato alla redazione dell'inventario di cui all'art. 2217 del codice civile, si ha riguardo alle attività e alle passività indicate **nell'ultimo inventario** regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti. A seguito della modifica apportata al testo *dell'art. 15 del dlgs 346/1990* dall'art. 69 primo comma lett. g) ed h) legge 21 novembre 2000 n. 342 non si deve più tener conto, tra le attività aziendali, **dell'avviamento**. L'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende è stata ulteriormente confermata dall'art. 1 comma 78 *legge 296/2006 (che ha modificato l'art. 8 del dlgs 346/1990)*. In caso di **usufrutto** di azienda si applicano i criteri di calcolo dettati per gli immobili.

Il valore delle aziende dichiarato dal contribuente può essere soggetto a **rettifica** da parte dell'ufficio, il quale procede alla rideterminazione di detto valore tenendo conto anche degli accertamenti relativi ad altre imposte, con facoltà di procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto.

NAVI E AEROMOBILI (*art. 15 Dlgs 346/1990*): il valore delle navi o imbarcazioni e degli aeromobili, che non fanno parte di aziende, è desunto dai prezzi mediamente praticati sul mercato per beni della stessa specie di nuova costruzione, tenendo conto del tempo trascorso dall'acquisto e dello stato di conservazione.

In caso di **usufrutto** di detti beni si applicano i criteri di calcolo dettati per gli immobili.

AZIONI, OBBLIGAZIONI E QUOTE SOCIALI (*art. 16 Dlgs 346/1990*): la base imponibile, relativamente alle azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo:

a) per i titoli quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto, la media dei prezzi di compenso o dei prezzi fatti nell'ultimo trimestre anteriore all'apertura della successione, maggiorata dei dietimi o degli interessi successivamente maturati, e in mancanza il valore di cui alle lettere successive;

b) per le azioni e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, non quotate in borsa, né negoziati al mercato ristretto, nonché per le quote di **società non azionarie**, comprese le società semplici e le società di fatto, il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla

data di apertura della successione, **del patrimonio netto** dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività risultanti a norma degli articoli *da 21 a 23 medesima dlgs 346/1990*, escludendo i titoli del debito pubblico e gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge. A seguito della modifica apportata al testo *dell'art. 16 del dlgs 346/1990* dall'art. 69 primo comma lett. i) legge 21 novembre 2000 n. 342 non si deve più tener conto, tra le attività sociali, **dell'avviamento**. E l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle azioni e delle quote sociali è stata ulteriormente confermata dall'art. 1 comma 78 *legge 296/2006 (che ha modificato l'art. 8 del dlgs 346/1990)*.

c) per i titoli o quote di partecipazione a fondi comuni d'investimento, il valore risultante da pubblicazioni fatte o prospetti redatti a norma di legge o regolamento; tuttavia, poiché sono esentati dall'imposta di successione i titoli del debito pubblico (*art. 12 lett. h ed i) dlgs 346/1990*), qualora **nel fondo comune siano ricompresi anche titoli del debito pubblico**, il valore della quota caduta in successione, ai fini della determinazione della base imponibile, deve essere depurata del valore riferibile ai titoli del debito pubblico. Così dispone la Circolare Ministero delle Finanze n. 37/E del 15 febbraio 1999. Al tal fine servirà apposita dichiarazione del gestore attestante la percentuale del fondo che alla data del decesso risultava gestita in titoli del debito pubblico, al fine di determinare la parte (per la medesima percentuale) della quota del fondo patrimoniale da escludere dall'attivo ereditario.

d) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a), b) e c) il valore comparato a quello dei titoli aventi analoghe caratteristiche quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto o, in mancanza desunto da altri elementi certi.

In caso di **usufrutto** di detti beni si applicano i criteri di calcolo dettati per gli immobili.

Il valore delle azioni e delle quote societarie dichiarato dal contribuente può essere soggetto a **rettifica** da parte dell'ufficio, il quale procede alla rideterminazione di detto valore tenendo conto anche degli accertamenti relativi ad altre imposte, con facoltà di procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto.

CREDITI (*art. 18 Dlgs 346/1990*): la base imponibile, relativamente ai crediti compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo:

- per i **crediti fruttiferi**, il loro importo con gli interessi maturati;
- per i **crediti infruttiferi** con scadenza dopo almeno un anno dalla data dell'apertura della successione, il loro valore attuale calcolato al saggio legale di interesse;
- per i **crediti in natura**, il valore dei beni che ne sono oggetto;
- per il **diritto alla liquidazione delle quote di società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice** e di quelle a esse equiparate ai fini delle imposte sui redditi, di cui all'art. 2289 del codice civile, il valore delle quote determinato secondo i criteri sopra indicati.

3.3 Passivo

Le passività deducibili sono costituite:

- **dai debiti** del defunto esistenti alla data di apertura della successione¹⁹, purchè risultino da atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione o da provvedimento giurisdizionale definitivo²⁰;

¹⁹ I debiti inerenti **all'esercizio di imprese** sono ammessi in deduzione anche se risultano dalle scritture contabili obbligatorie del defunto regolarmente tenute a norma di legge. Se il defunto non era obbligato alla tenuta di scritture contabili, i debiti cambiari e i debiti verso aziende o istituti di credito, compresi i saldi passivi dei conti correnti, sono ammessi in deduzione anche se risultano dalle scritture contabili obbligatorie, regolarmente tenute a norma di legge, del trattario o del prenditore o dell'azienda o istituto di credito.

I debiti **derivanti da rapporti di lavoro subordinato**, compresi quelli relativi al trattamento di fine rapporto e ai trattamenti previdenziali integrativi, sono deducibili nell'ammontare maturato alla data di apertura della successione, anche se il rapporto continua con gli eredi o i legatari.

I debiti **verso lo Stato**, gli enti pubblici territoriali e gli enti pubblici che gestiscono forme obbligatorie di previdenza e di assistenza sociale, esistenti alla data di apertura della successione, nonché i debiti tributari, il cui presupposto si è verificato anteriormente alla stessa data, sono deducibili anche se accertati in data posteriore.

Per debito del defunto si intende anche quello di somme dovute al coniuge divorziato, a seguito di sentenza di scioglimento di matrimonio o di cessazione di effetti civili dello stesso.

²⁰ La deduzione dei debiti è subordinata alla produzione, in originale o in copia autentica, del titolo o provvedimento giurisdizionale definitivo, ovvero:

- di estratto notarile delle scritture contabili obbligatorie del defunto, per i debiti inerenti all'esercizio di imprese;

- **dalle spese mediche e chirurgiche** relative al defunto negli ultimi sei mesi di vita sostenute dagli eredi, comprese quelle per ricoveri, medicinali e protesi, sempre che risultino da regolari quietanze, anche se di data anteriore all'apertura della successione.

- **dalle spese funerarie** risultanti da regolari quietanze per un importo, peraltro, non superiore a €. 1.032,91 (già lire 2.000.000)

Non sono deducibili i debiti contratti per l'acquisto di beni o di diritti non compresi nell'attivo ereditario; se i beni o i diritti acquistati vi sono compresi solo in parte la deduzione é ammessa proporzionalmente al valore di tale parte.

Nella determinazione del **saldo dei conti correnti bancari** non si tiene conto degli addebitamenti dipendenti da assegni non presentati al pagamento **almeno quattro giorni prima** dell'apertura della successione. I debiti di pertinenza del defunto e di altre persone, compresi i saldi passivi dei conti correnti bancari cointestati, sono deducibili nei limiti della quota del defunto; le quote dei condebitori si considerano uguali se non risultano diversamente determinate.

(artt. da 20 a 24 Dlgs 346/2000)

4. Coacervo nelle successioni

La *legge 286/2006* nell'istituire ex novo l'imposta di successione, nulla ha disposto in ordine al cd. "**coacervo**".

Nel sistema "previgente" il **coacervo** trovava la sua disciplina negli *artt. 7 comma 2 quater e 8 comma quarto del dlgs 346/1990* i quali così disponevano:

(art. 7 comma 2 quater): *"Le disposizioni di cui ai commi 2 e 2 bis²¹ non si applicano qualora il beneficiario si sia avvalso delle previsioni dell'articolo 56, commi 2 e 3²², nei limiti di valore di cui abbia usufruito."*

(art. 8 comma quarto): *"Il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate all'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o*

- di estratto notarile delle scritture contabili obbligatorie del trattario o del prenditore, per i debiti cambiari;
- di attestazione rilasciata dall'amministrazione creditrice, o di copia autentica della quietanza del pagamento avvenuto dopo l'apertura della successione, per i debiti verso pubbliche amministrazioni;
- di attestazione rilasciata dall'ispettorato provinciale del lavoro, per i debiti verso i lavoratori dipendenti.

La deduzione dei debiti verso aziende o istituti di credito è subordinata alla produzione di un certificato, rilasciato dall'ente creditore entro trenta giorni dalla richiesta scritta di uno dei soggetti obbligati alla dichiarazione della successione e controfirmato dal capo del servizio o dal contabile addetto al servizio. Il certificato deve attestare l'esistenza totale o parziale di ciascun debito con la specificazione di tutti gli altri rapporti debitori o creditori, compresi i riporti e le garanzie anche di terzi, esistenti con il defunto alla data di apertura della successione presso tutte le sedi, agenzie, filiali o altre ripartizioni territoriali dell'azienda o istituto di credito; per i saldi passivi dei conti correnti dal certificato deve risultare l'integrale svolgimento del conto dal dodicesimo mese anteriore all'apertura della successione o, se precedente, dall'ultimo saldo attivo.

La sussistenza dei debiti alla data di apertura della successione, se non risulta da uno dei documenti di cui sopra, deve risultare da attestazione conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, sottoscritta da uno dei soggetti obbligati alla dichiarazione della successione nonché, tranne che per i debiti verso i dipendenti, dai creditori del defunto ovvero, per le passività degli enti e/o società dal legale rappresentante della società o dell'ente. Le firme devono essere autenticate.

L'esistenza di debiti deducibili, ancorché non indicati nella dichiarazione della successione, può essere dimostrata **entro il termine di tre anni dalla data di apertura della successione**, prorogato, per i debiti risultanti da provvedimenti giurisdizionali e per i debiti verso pubbliche amministrazioni, fino a sei mesi dalla data in cui il relativo provvedimento giurisdizionale o amministrativo é divenuto definitivo.

²¹ L'art. 7 comma 2 dlgs 346/1990 così dispone: *"L'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera i 350 milioni di lire"*.

L'art. 7 comma 2bis dlgs 346/1990 invece così dispone: *"Quando il beneficiario è un discendente in linea retta minore di età, anche chiamato per rappresentazione, o una persona con handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, come modificata dalla legge 21 maggio 1998, n. 162, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di un miliardo di lire"*

²² L'art. 56 comma 2 dlgs 346/1990 così dispone: *"L'imposta si applica esclusivamente sulla parte di valore della quota spettante a ciascun beneficiario che supera i 350 milioni di lire)"*

L'art. 56 comma 3 dlgs 346/1990 così dispone: *"Quando il beneficiario è un discendente in linea retta minore di età, anche chiamato per rappresentazione, o una persona con handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, come modificata dalla legge 21 maggio 1998, n. 162, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte di valore della quota spettante a ciascun beneficiario che supera l'ammontare di un miliardo di lire"*.

con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59; il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario. Per valore attuale delle donazioni anteriori si intende il valore dei beni e dei diritti donati alla data dell'apertura della successione, riferito alla piena proprietà anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento."

Al "**coacervo**" in materia successoria, già a seguito della riforma introdotta dalla legge 342/2000, che aveva sancito il passaggio da un sistema di tassazione su base progressiva ad un sistema di tassazione basato su aliquote fisse, a prescindere dal valore imponibile, salve le fasce di esenzione costituisce dalle franchigie, era stata riconosciuta la sola funzione di "**accertare l'eventuale erosione della franchigia**"²³ e non più la funzione originaria di criterio per la determinazione delle aliquote applicabili, come sembrava confermato dallo stesso legislatore con l'introduzione della nuova disposizione di cui all'art. 7 comma 2 quater sopra riportata la quale richiamava espressamente le disposizioni in materia di imposta di successione (art. 7 commi 2 e 2bis) ed in materia di imposta di donazione (art. 56 commi 2 e 3) che fissavano per l'appunto le franchigie. (art. 69 primo comma lett. c) legge 342/2000)

Proprio in relazione alla diversa funzione attribuita al *coacervo*, così come sancita dalla nuova disposizione dell'art. 7 comma 2 quater, a seguito dell'eliminazione della progressività delle aliquote, si era anche sostenuto che **l'art. 8 quarto comma** (pure sopra riportato), in quanto strettamente funzionale alla "progressività delle aliquote" (tant'è vero che in tale norma non era stato eliminato l'inciso "*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*" al contrario di quanto invece era avvenuto per la corrispondente disposizione in materia di imposta di donazione di cui all'art. 57) doveva ritenersi **implicitamente abrogato**²⁴, ed, in sostanza, che il *coacervo* in materia successoria doveva ritenersi disciplinato esclusivamente dalla più coerente disposizione di cui all'art. 7 comma 2 quater (tanto più che tra le due norme vi era un contrasto insanabile, sotto il profilo operativo, per l'attuazione del *coacervo*, in quanto mentre *l'art. 7 comma 2 quater*, parlando di "*valore usufruito*" faceva riferimento al "*valore storico*" delle donazioni precedenti, *l'art. 8 comma quarto* faceva al contrario riferimento al *valore attuale*, al momento dell'apertura della successione, delle donazioni precedenti).

Il **coacervo**, sia pure con la più limitata funzione che è venuto ad assumere a seguito delle modifiche introdotte dalla legge 342/1990, è ora applicabile anche all'imposta di successione istituita ex novo dalla legge 286/2006?

Al quesito in oggetto, alla luce della normativa attualmente in vigore, e contrariamente a quanto si è fatto per le donazioni, non si può che dare una risposta **in senso negativo**.

Se infatti la disposizione dell'art. 8 quarto comma del dlgs 346/1990 era già stata in precedenza considerata implicitamente abrogata, non può non rilevarsi come la disposizione che era rimasta, **sola**, a disciplinare il *coacervo* in materia successoria, ossia *l'art. 7 comma 2 quater*, sia stata ora **espressamente abrogata** e quindi "spazzata via" dall'art. 2 comma 52 della legge 286/2006 (che ha abrogato *l'art. 7 commi da 1 a 2 quater*).

Di fatto in materia successoria non vi è più alcuna norma che disciplini il coacervo!

Non vi è più, in particolare, in materia successoria, alcuna norma (pur da depurare da riferimenti a norme non più in vigore), analoga a quella di cui all'art 57 dlgs 346/1990, dettata per le donazioni, che legittimi l'applicazione del *coacervo* anche dopo il 3 ottobre 2006, per una sorta di prevalenza della *ratio legis* sull'aspetto puramente formale.

L'art. 8 quarto comma dlgs 346/1990 infatti non è invocabile in quanto presuppone un sistema di tassazione su base progressiva che non esiste più (come evidenziato dall'inciso "*ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili*"), tant'è che tale norma era già stata in precedenza ritenuta implicitamente abrogata, come sopra già ricordato.

L'art. 7 comma 2 quater è stato, addirittura, espressamente abrogato.

Si è così venuto a creare un vuoto legislativo tanto inspiegabile quanto pericoloso, in quanto difficilmente giustificabile, per la disparità di trattamento con le donazioni, per le quali, invece, continua ad operare il *coacervo* e frutto di questa deprecabile tecnica legislativa fatta di rinvii, richiami e sovrapposizioni di diversi testi legislativi, che nessuno si preoccupa di coordinare tra di loro²⁵.

²³ vedi studio n. 113/2000/T Commissione studi tributari C.N.N. del 15 dicembre 2000.

²⁴ vedi studio n. 113/2000/T Commissione studi tributari C.N.N. del 15 dicembre 2000

²⁵ alla stessa soluzione giunge anche C.N.N. studio n. 168-2006/T "*Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*" - in C.N.N. Notizie del 9 gennaio 2007 ove peraltro si invita alla prudenza nell'applicazione pratica delle conclusioni raggiunte osservando che: "*Non si può negare che la ricostruzione sopra proposta, coerente con quanto risulta dalle modifiche al dato normativo urta senz'altro con una interpretazione sistematica delle norme e porterebbe con ogni probabilità a un vizio di costituzionalità per difetto di ragionevolezza o quantomeno di parità di trattamento rispetto a quanto dispone l'articolo 57 in tema di donazioni e quindi occorrerà*

Né può fondarsi l'obbligo del *coacervo* sul disposto dell'art. 29 primo comma lett. f) del dlgs 346/1990 (norma non abrogata dalla legge 286/2006) che prescrive l'obbligo di indicare nella dichiarazione di successione "gli estremi delle donazioni fatte dal defunto agli eredi o legatari, comprese quelle presunte, con l'indicazione dei relativi valori alla data di apertura della successione".

La norma è di carattere "procedimentale", disciplinando un adempimento formale da eseguire in esecuzione di un obbligo (quello del **coacervo**) che trovava la sua disciplina in altre disposizioni di carattere sostanziale (per l'appunto l'art. 7 comma 2 quater e l'art. 8 quarto comma sopra citati). Questa disposizione, ben lungi dall'introdurre l'obbligo del "coacervo", ne presuppone, al contrario, l'esistenza; pertanto, venuto meno tale obbligo a seguito dell'abrogazione espressa e tacita delle norme di carattere sostanziale che lo prevedevano, l'adempimento formale, tuttora prescritto dalla disposizione in commento, è divenuto del tutto inutile.

Basti pensare che la stessa norma dell'art. 29 primo comma del dlgs 346/1990 alla lettera d) (disposizione anche questa mai abrogata) prescrive ancora l'obbligo di indicare nella dichiarazione di successione "gli estremi degli atti di alienazione a titolo oneroso di cui all'art. 10, con l'indicazione dei relativi corrispettivi" e ciò nonostante l'art. 69 comma primo lett. d) legge 342/2000 abbia espressamente abrogato il suddetto art. 10 (norma di carattere sostanziale) che, per l'appunto, attraeva nell'attivo ereditario anche i beni alienati negli ultimi sei mesi di vita del defunto. L'adempimento formale è tuttora previsto dalla norma, ma è divenuto del tutto inutile. Ma nessuno, peraltro, si è mai sognato di ritenere ancora sussistente la presunzione di appartenenza all'attivo ereditario dei beni alienati negli ultimi sei mesi solo perché l'art. 29 primo comma lett. d) ne prescrive ancora la menzione nella dichiarazione di successione.

5. RIDUZIONI E DETRAZIONI

L'art. 25 del dlgs 346/1990 prevede le seguenti **riduzioni di imposta**:

Riduzione per trasferimento nei 5 anni: se la successione si è aperta **entro cinque anni** da altra successione o da una donazione avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione **di un decimo per ogni anno o frazione di anno**; se nella successione non sono compresi tutti i beni e i diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni o diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe.

Riduzione per i beni culturali non sottoposti a vincolo: se nell'attivo ereditario sono compresi beni immobili culturali, **non sottoposti anteriormente all'apertura della successione al vincolo** previsto dagli artt. 10 e segg. del Dlgs 42/2004, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente **al cinquanta per cento** del loro valore. L'erede o legatario deve presentare l'inventario dei beni per i quali ritiene spettante la riduzione, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, alla competente Sovrintendenza ai beni culturali e ambientali, la quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche di cui al Dlgs 42/2004; l'attestazione deve essere allegata alla dichiarazione di successione. L'accertamento positivo delle caratteristiche di cui alla predetta legge comporta la sottoposizione dell'immobile al vincolo ivi previsto.

Riduzione per fondi rustici: se nell'attivo ereditario sono compresi **fondi rustici, incluse le costruzioni rurali**, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **devoluti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del defunto**, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente **al 40%** della parte del loro valore complessivo non superiore ad €. 103.291,38 (già £. 200.000.000). La riduzione compete a condizione che l'erede o legatario sia **coltivatore diretto**, che la devoluzione avvenga **nell'ambito di una famiglia diretta coltivatrice** e che l'esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata alla dichiarazione della successione.

Riduzione per immobili aziendali nell'ambito di impresa artigiana familiare: se nell'attivo ereditario sono compresi immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio dell'impresa, devoluti al coniuge o a parenti in

grande prudenza nell'accettare le tesi di che sopra, senza avere prima atteso una precisa pronuncia dell'Amministrazione finanziaria al riguardo. Pertanto il pratico del diritto non potrà esimersi dall'indicare ai propri clienti la vischiosità della situazione che deriva dalle modifiche normative ed attenersi a quella che riterrà la interpretazione più tutoristica nei confronti del proprio cliente".

linea retta entro il terzo grado del defunto nell'ambito **di una impresa artigiana familiare**, come definita dalla legge 8 agosto 1985, n. 443, e dall'art. 230 bis del codice civile, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al **40%** della parte del loro valore complessivo non superiore ad €. 103.291,38 (già £. 200.000.000), a condizione che l'esistenza dell'impresa familiare artigiana risulti dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata richiesta ai fini delle imposte dirette.

Riduzioni per aziende, quote beni strumentali in Comuni montani: se nell'attivo ereditario sono compresi, purchè ubicati **in comuni montani** con meno di cinquemila abitanti, o nelle frazioni con meno di mille abitanti anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni, **aziende, quote di società di persone o beni strumentali** (di cui all'articolo 40 del T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 917/1986), trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del defunto, l'imposta dovuta dal beneficiario è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente **al 40%** della parte del loro valore complessivo, a condizione che gli aventi causa **proseguano effettivamente l'attività imprenditoriale** per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il beneficiario deve dimostrare detta condizione entro sessanta giorni dalla scadenza del suindicato termine mediante dichiarazione da presentare presso l'ufficio competente ove sono registrate la denuncia; in mancanza di tale dimostrazione il beneficiario stesso è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria con gli interessi di mora, decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

L'art. 26 del *dlgs 346/1990* prevede, invece, che dall'imposta determinata in base alle disposizioni del medesimo *dlgs 346/1990* **si detraggano** le imposte pagate ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione ed in relazione a beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali.

6. DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE

PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE:

La dichiarazione di successione deve essere presentata **all'ufficio del registro** nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto o, se questa era all'estero o non è nota, all'ufficio del registro di Roma. L'ufficio nel ricevere la dichiarazione, ne rilascia ricevuta.

La dichiarazione può essere **spedita** per raccomandata e si considera presentata, in tal caso, nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale, che appone su di essa o sul relativo involucro il timbro a calendario.

La dichiarazione della successione deve, a pena di nullità, essere redatta **su stampato** fornito dall'ufficio del registro o conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, e deve essere sottoscritta da almeno uno degli obbligati o da un suo rappresentante negoziale.

Se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati devono presentare **dichiarazione sostitutiva o integrativa**.

Sono obbligati a presentare la dichiarazione:

- i chiamati all'eredità e i legatari, anche nel caso di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta, ovvero i loro rappresentanti legali;
- gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente;
- gli amministratori dell'eredità e i curatori delle eredità giacenti;
- gli esecutori testamentari.

Se più soggetti sono obbligati alla stessa dichiarazione questa non si considera omessa se presentata da uno solo.

TERMINE PER LA PRESENTAZIONE:

La dichiarazione deve essere presentata entro il termine di **DODICI mesi** dalla data di apertura della successione. E' questo il termine che risulta fissato dall'art. 31 primo comma *dlgs 346/1990* a seguito della modifica apportata dall'art. 1 comma 78 della legge 296/2006 (*legge finanziaria 2007*); infatti il termine previsto nel testo in vigore alla data del 24 ottobre 2001, testo al quale si richiama espressamente l'art. 6 comma 50 della legge 286/2006 era di sei mesi²⁶.

²⁶ Detto termine era già stato modificato (da sei a dodici mesi), con legge peraltro successiva alla data del 24 ottobre 2001, e più precisamente con la legge 24 novembre 2003 n. 326 di conversione del D.L. 30 settembre 2003 n. 269 (art. 39 comma 14 sexies). Facendo,

A norma dell'art. 31 secondo comma *dlgs 346/1990* il termine suddetto decorre:

- per i **rappresentanti legali** degli eredi o legatari, per i **curatori** di eredità giacenti e per **gli esecutori testamentari** dalla data, successiva a quella di apertura della successione, in cui hanno avuto notizia legale della loro nomina;
 - nel caso di **fallimento del defunto** in corso alla data dell'apertura della successione o dichiarato entro sei mesi dalla data stessa, dalla data di chiusura del fallimento;
 - nel caso di **dichiarazione di assenza o di morte presunta**, dalla data di immissione nel possesso dei beni ovvero, se non vi è stata anteriore immissione nel possesso dei beni, dalla data in cui è divenuta eseguibile la sentenza dichiarativa della morte presunta;
 - dalla scadenza del termine per la formazione **dell'inventario**, se l'eredità è accettata con beneficio d'inventario entro il termine ordinario di presentazione;
 - dalla data della **rinuncia** o dell'evento che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, o dalla diversa data in cui l'obbligato dimostri di averne avuto notizia;
 - per gli **enti** che non possono accettare l'eredità o il legato senza la preventiva autorizzazione, purché la relativa domanda sia stata presentata entro sei mesi dall'apertura della successione, dalla data in cui hanno avuto notizia legale dell'autorizzazione (al riguardo si rammenta che *l'art. 13 della legge 15 maggio 1997 n. 127* ha abrogato la disposizione dell'art. 17 c.c., in base alla quale le persone giuridiche non potevano conseguire eredità o legati senza l'autorizzazione governativa, per cui la disposizione del *dlgs 346/1990* in commento in commento, appare superata);
 - per gli **enti non ancora riconosciuti**, purché sia stata presentata domanda di riconoscimento e di autorizzazione all'accettazione entro un anno dalla data di apertura della successione, dalla data in cui hanno avuto notizia legale del riconoscimento e dell'autorizzazione. (al riguardo si rammenta che *l'art. 13 della legge 15 maggio 1997 n. 127* ha abrogato sia la disposizione dell'art. 17 c.c., in base alla quale le persone giuridiche non potevano conseguire eredità o legati senza l'autorizzazione governativa, che la disposizione dell'art. 600 c.c. in base alla quale le disposizioni testamentarie a favore di un ente non riconosciuto non avevano effetto se entro un anno dal giorno in cui il testamento era eseguibile, non era fatta istanza per ottenere il riconoscimento, per cui la disposizione del *dlgs 346/1990* in commento, appare superata);
- Fino alla scadenza del termine la dichiarazione della successione può **essere modificata**.
La presentazione ad ufficio del registro diverso da quello competente si considera avvenuta nel giorno in cui la dichiarazione è pervenuta all'ufficio competente.

ESCLUSIONI ED ESONERI DALLA PRESENTAZIONE:

L'art. 28 comma settimo *dlgs 336/1990* **esclude l'obbligo di dichiarazione** qualora:

- l'eredità sia devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del defunto
- l'attivo ereditario abbia un valore non superiore a €. 25.822,84 (già £. 50.000.000) e non comprenda beni immobili o diritti reali immobiliari

La disposizione appare incoerente con le nuove disposizioni che hanno introdotto per le successioni a favore del coniuge e dei parenti in linea retta la franchigia di €. 1.000.000,00, che rende sostanzialmente inutile la presentazione della dichiarazione di successione da parte di detti beneficiari ogni qualvolta l'attivo ereditario (maggiorato del valore delle donazioni effettuate in vita dal defunto) non superi il limite della franchigia e non comprenda beni immobili o diritti reali immobiliari, per i quali trovano sempre applicazione le imposte di trascrizione e catastale, a prescindere dal valore. Ma né la legge 342/2000 (che già aveva introdotto una franchigia di lire 350.000.000) né le nuove disposizioni hanno sul punto modificato la disposizione in commento.

I chiamati all'eredità e i legatari **sono esonerati** dall'obbligo della dichiarazione se, anteriormente alla scadenza del termine, hanno rinunciato all'eredità o al legato o, non essendo nel possesso di beni ereditari, hanno chiesto la nomina di un curatore dell'eredità a norma dell'art. 528, primo comma, del codice civile, e ne hanno informato per raccomandata l'ufficio del registro, allegando copia autentica della dichiarazione di rinuncia all'eredità o copia dell'istanza di nomina autenticata dal cancelliere della pretura.

CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE e ALLEGATI:

Dalla dichiarazione della successione **devono risultare:**

- a) le generalità, l'ultima residenza e il codice fiscale del defunto;

peraltro, riferimento la legge 286/2006 al testo in vigore al 24 ottobre 2001, si è reso necessario con la successiva legge 296/2006 modificare l'art. 31 primo comma del *dlgs 346/1990*

- b) le generalità, la residenza e il codice fiscale dei chiamati all'eredità e dei legatari, il loro grado di parentela o affinità col defunto e le eventuali accettazioni o rinunzie;
 - c) la descrizione analitica dei beni e dei diritti compresi nell'attivo ereditario con l'indicazione dei rispettivi valori;
 - d) i crediti contestati giudizialmente, con l'indicazione degli estremi dell'iscrizione a ruolo della causa e delle generalità e residenza dei debitori;
 - e) i crediti verso lo Stato e gli enti pubblici riconosciuti con provvedimento dell'amministrazione debitrice;
 - f) le passività e gli oneri deducibili, con l'indicazione dei documenti di prova;
 - g) il domicilio eletto nello Stato italiano dagli eredi o legatari residenti all'estero;
 - h) il valore globale netto dell'asse ereditario;
 - i) le riduzioni e detrazioni con l'indicazione dei documenti di prova
 - j) gli estremi dell'avvenuto pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo, delle tasse ipotecarie
- La disposizione dell'art. 29 dlgs 346/1990, attualmente in vigore, prescrive anche l'obbligo di indicare nella dichiarazione:

- *gli estremi degli atti di alienazione a titolo oneroso di cui all'art. 10, con l'indicazione dei relativi corrispettivi e i modi di impiego delle somme riscosse a seguito di dette alienazioni*

- *gli estremi delle donazioni fatte dal defunto agli eredi o legatari, comprese quelle presunte con l'indicazione dei relativi valori alla data di apertura della successione*

tuttavia dette menzioni debbono considerarsi superflue e del tutto inutili a seguito dell'abrogazione espressa o tacita delle norme che li giustificavano, ossia dell'art. 10, dell'art. 7 comma 2 quater e dell'art. 8 quarto comma del dlgs 346/1990 (vedi capitolo "Coacervo nelle successioni")

Alla dichiarazione **devono essere allegati**:

- a) il certificato di morte o la copia autentica della sentenza dichiarativa dell'assenza o della morte presunta;
- b) il certificato di stato di famiglia del defunto e quelli degli eredi e legatari che sono in rapporto di parentela o affinità con lui, nonché i documenti di prova della parentela naturale; detti documenti possono essere sostituiti da apposite dichiarazioni sostitutive di notorietà.
- c) la copia autentica degli atti di ultima volontà dai quali è regolata la successione;
- d) la copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata dai quali risulta l'eventuale accordo delle parti per l'integrazione dei diritti di legittima lesi;
- e) gli estratti catastali relativi agli immobili;
- f) un certificato dei pubblici registri recante l'indicazione degli elementi di individuazione delle navi e degli aeromobili;
- g) la copia autentica dell'ultimo bilancio o inventario delle società le cui azioni e/o quote sono cadute in successione ;
- h) la copia autentica degli altri inventari formati in ottemperanza a disposizioni di legge;
- i) i documenti di prova delle passività e degli oneri deducibili nonché delle riduzioni e detrazioni
- l) il prospetto di liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo, delle tasse ipotecarie. L'attestato o la quietanza di versamento delle predette imposte o tasse deve essere conservato dagli eredi e dai legatari sino alla scadenza del termine per la rettifica.

DICHIARAZIONE ai fini dell'I.C.I.:

Per gli immobili inclusi nella dichiarazione di successione l'erede ed i legatari non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). L'ufficio presso il quale è presentata la dichiarazione di successione, infatti, è tenuto a trasmetterne una copia a ciascun comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili. Così dispone l'art. 15, comma 2, della legge n. 383/2001 (norma non abrogata e quindi tuttora in vigore)

7. APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA

LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE:

L'ufficio del registro liquida l'imposta in base alla dichiarazione di successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate.

La liquidazione deve essere notificata, mediante avviso, entro il **termine di decadenza di tre anni** dalla data di presentazione della dichiarazione della successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa.

Successivamente l'ufficio può procedere **alla rettifica** e alla liquidazione della maggiore imposta, se ritiene che la dichiarazione, o la dichiarazione sostitutiva o integrativa, sia:

- **incompleta** (ovvero se non siano indicati tutti i beni e di diritti compresi nell'attivo ereditario)
- o **infedele** (ovvero se i beni e diritti compresi nell'attivo ereditario sono indicati per valori inferiori o se sono indicati oneri e passività inesistenti, o se non sono indicate donazioni anteriori)

La rettifica deve essere notificata, mediante avviso, entro il termine di decadenza **di due anni** dal pagamento dell'imposta principale.

Se la dichiarazione della successione **è stata omessa**, l'imposta è accertata e liquidata d'ufficio. L'avviso deve essere notificato entro il termine di decadenza di **cinque anni** dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa.

Se nelle liquidazioni dell'imposta di successione vi sono stati errori od omissioni, l'ufficio può provvedere alla **correzione** e liquidare la maggiore imposta che ne risulta dovuta. Il relativo avviso deve essere notificato entro il termine di decadenza stabilito per la liquidazione alla quale si riferisce la correzione.

L'imposta è dovuta anche se la dichiarazione **è presentata oltre il termine di decadenza** di **cinque anni** dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione presentata in ritardo.

Si qualifica come:

- **principale** l'imposta liquidata in base alle dichiarazioni presentate;
- **complementare** l'imposta o maggiore imposta, liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica;
- **suppletiva** l'imposta liquidata per correggere errori od omissioni di una precedente liquidazione.

LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE DI TRASCRIZIONE E CATASTALE:

Se nella dichiarazione di successione e nella dichiarazione sostitutiva o integrativa, sono indicati **beni immobili e diritti reali** sugli stessi, gli eredi e i legatari devono provvedere nei termini prescritti per la presentazione della dichiarazione di successione, **alla liquidazione ed al versamento delle imposte di trascrizione e catastale, di bollo, delle tasse ipotecarie.**

Agevolazioni prima casa:

L'art. 69 terzo comma della legge 21 novembre 2000 n. 342 stabilisce che **le imposte ipotecaria e catastale** sono applicate nella **misura fissa** per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, **in capo ad almeno uno di essi**, sussistono i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al T.U. suddetto di cui al D.P.R. 131/1986, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione. Tuttavia con Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 110 del 2 ottobre 2006 è stata ammessa la possibilità di integrare la dichiarazione di successione con atto successivo che contenga le dichiarazioni richieste per beneficiare del regime di favore per la "prima casa" ed erroneamente omesse nella dichiarazione originaria, potendo in tal modo "recuperare" le agevolazioni non richieste in prima battuta. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II bis.

Da segnalare che come confermato anche nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, l'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa per i trasferimenti derivanti da successione ricorrendo i presupposti per le agevolazioni prima casa, non **"preclude la possibilità in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra "casa di abitazione non di lusso" di fruire dei benefici previsti dall'art. 1 comma 1 quinto periodo della tariffa allegata al T.U. in materia di imposta di registro di cui al D.P.R. 131/1986, per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato"**.

Agevolazioni per l'agricoltura

Giovani Agricoltori: la legge 441/1998 prevede:

- per il caso di successione ereditaria di beni costituenti l'azienda agricola
- da parte di parenti in linea retta fino al terzo grado
- a favore di giovani (*di età non superiore a 40 anni*) che siano **già coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali** (già iscritti alle relative gestioni previdenziali o che vi si iscrivano entro tre anni) o

comunque **acquisiscano la qualifica entro due anni** (iscrivendosi alle gestioni previdenziali entro ulteriori due anni)

- a condizione che i beneficiari si impegnino a coltivare direttamente il fondo per almeno sei anni
la esenzione dall'imposta di successione, dall'imposta di bollo, dall'imposta di bollo, dall'imposta catastale e l'applicazione dell'imposta di trascrizione in misura fissa.

Terreni agricoli e montani:

Si segnala che a norma dell'art. 14, comma 2, della legge n. 383/2001, norma che non è stata abrogata dalla nuova normativa e che pertanto deve ritenersi tuttora in vigore, **il totale delle imposte ipotecarie e catastali** applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da **terreni agricoli o montani** non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni medesimi.

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE:

Si rammenta che l'art. 69 comma settimo legge 383/2001 ha esteso anche all'imposta sulle successioni e donazioni le **disposizioni antielusive** di cui all'art. 37bis D.P.R. 600/1973:

Pertanto:

- sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

- l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui sopra, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Il pagamento dell'imposta principale, dell'imposta complementare con gli interessi di cui agli articoli 34 e 35 e dell'imposta suppletiva deve essere eseguito **entro sessanta giorni** da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione.

Al contribuente può essere concessa la **dilazione nel pagamento** e quindi di eseguire il pagamento in misura non inferiore al 20% delle imposte, delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora nei termini di cui sopra, e per il rimanente importo in rate annuali posticipate. Il tutto alle condizioni e con le garanzie previste dall'art. 38 dlgs 346/1990

Gli eredi e legatari, inoltre, possono proporre **la cessione allo Stato, in pagamento totale o parziale** dell'imposta sulla successione, delle relative imposte ipotecaria e catastale, degli interessi e delle sanzioni amministrative di **beni culturali** vincolati o non vincolati e di **opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquanta anni**. Il tutto alle condizioni e con le garanzie previste dall'art. 39 dlgs 346/1990

DIVIETI ED OBBLIGHI A CARICO DI TERZI

a) Atti aventi per oggetto beni ereditari: gli impiegati dello Stato e degli enti pubblici territoriali ed i pubblici ufficiali (**e quindi anche i Notai**), con esclusione dei giudici e degli arbitri, non possono compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte, se non è stata fornita la prova della presentazione, **anche dopo il termine di decadenza di cinque anni** di cui all'art. 27, comma 4 dlgs 346/1990 della **dichiarazione della successione** o dell'intervenuto accertamento d'ufficio, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione (art. 48 secondo comma dlgs 346/1990).

Il divieto riguarda **"atti relativi a trasferimenti per causa morte"**. Per quanto riguarda i Notai si è osservato che il divieto, essendo limitato a questa tipologia di atti, non può invece riguardare atti inter vivos che abbiano come provenienza successioni per le quali non sia stata presentata la dichiarazione di successione (in questo senso lo studio C.N.N. n. 49/99/T approvato in data 17-18 maggio 2001)²⁷. Particolare prudenza

²⁷ In detto studio (approvato dalla Commissione studi Tributarie in data 3 maggio 2001 e dal C.N.N. in data 17/18 maggio 2001 estensore Marilena Cantamessa) si osserva che: "dalla formulazione della norma, ("... non possono compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte"), parrebbe, i noti divieti, essere contenuti nell'ambito di quelle attività, tendenti alla attuazione formale dell'intervenuto trasferimento mortis causa, che i detti "terzi", chiamati per legge ad eseguire, dovrebbero invece astenersi dal compiere in assenza della prova della presentazione della dichiarazione di successione. Tali attività potrebbero concretarsi nella esecuzione di adempimenti, formalità, operazioni amministrative, attività giuridiche connesse al trasferimento a causa di morte, e ad esso conseguenti, finalizzate alla attuazione sul piano formale di detto trasferimento, (inteso come "fatto materiale" già avvenuto naturalmente con l'apertura della successione), dal de cuius agli eredi od ai legatari. Estendere l'ambito di applicazione della norma fino a ricomprendervi i rogiti relativi ai trasferimenti inter vivos (dagli eredi o legatari ai terzi acquirenti) dei beni provenienti da una successione non dichiarata, porterebbe ad un risultato ultroneo rispetto a quello che sembrerebbe discendere dal tenore letterale.....".

dovrà, comunque, usare il Notaio, chiamato a ricevere un atto avente per oggetto beni di provenienza successoria non denunciati, specie se l'atto dovesse comportare *accettazione tacita dell'eredità*, con conseguente espletamento a cura del Notaio stesso della relativa formalità pubblicitaria.

b) Pagamento somme e consegna beni: i debitori del defunto ed i detentori di beni che gli appartenevano non possono pagare le somme dovute o consegnare i beni detenuti agli eredi, ai legatari e ai loro aventi causa, se non è stata fornita la prova della presentazione, *anche dopo il termine di decadenza di cinque anni* di cui all'art. 27, comma 4 dlgs 346/1990 della *dichiarazione della successione* o integrativa con l'indicazione dei crediti e dei beni suddetti, o dell'intervenuto accertamento in rettifica o d'ufficio, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione.

c) Intestazione azioni, certificati e titoli: le aziende e gli istituti di credito, le società e gli enti che emettono azioni, obbligazioni, cartelle, certificati ed altri titoli di qualsiasi specie, anche provvisori, non possono, provvedere ad alcuna annotazione nelle loro scritture né ad alcuna operazione concernente i titoli trasferiti per causa di morte, se non è stata fornita la prova della presentazione, *anche dopo il termine di decadenza di cinque anni* di cui all'art. 27, comma 4 dlgs 346/1990 della *dichiarazione della successione* o integrativa con l'indicazione dei suddetti titoli, o dell'intervenuto accertamento in rettifica o d'ufficio, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione.

d) dichiarazioni insussistenza obbligo dichiarazione: le dichiarazioni di insussistenza dell'obbligo di presentare la dichiarazione di successione ricevute dai soggetti di cui ai precedenti punti a) b) e c) devono essere trasmesse entro quindici giorni all'Ufficio del registro competente.

e) Cassette di sicurezza: le cassette di sicurezza non possono essere aperte dai concessionari, prima che gli stessi abbiano apposto la loro firma, con l'indicazione della data e dell'ora dell'apertura, su apposito registro tenuto dai concedenti in forma cronologica e senza fogli o spazi bianchi e abbiano dichiarato per iscritto sul registro stesso che le eventuali altre persone aventi facoltà di aprirle sono tuttora in vita. Le cassette di sicurezza, dopo la morte del concessionario o di uno dei concessionari, possono essere aperte ***solo alla presenza di un funzionario dell'Amministrazione finanziaria o di un notaio***, che redige l'inventario del contenuto, previa comunicazione da parte del concedente all'ufficio del registro, nella cui circoscrizione deve essere redatto l'inventario, del giorno e dell'ora dell'apertura. Le medesime disposizioni si applicano anche nel caso di armadi, casseforti, borse, valige, plichi e pacchi chiusi depositati presso banche o altri soggetti che esercitano tale servizio.

f) Sanzioni: nel caso di violazione degli obblighi di cui ai precedenti punti a) b) c) e d) è prevista la sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta o della maggior imposta dovuta in relazione ai beni e ai diritti ai quali si riferisce la violazione; nel caso di violazione degli obblighi di cui al precedente punto e) è prevista la sanzione amministrativa da €. 258,00 ad €. 2.065,00.