

APPUNTI SULLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE

(A cura del notaio Raffaele Trabace)

Anno 2008

INDICE

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI – EVOLUZIONE NORMATIVA ...	1
OGGETTO – TERRITORIALITA' DELL'IMPOSTA – TRASFERIMENTI NON SOGGETTI	3
SOGGETTI OBBLIGATI ALLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE – ESONERI..	6
TERMINE PER LA PRESENTAZIONE	7
PRESENTAZIONE - UFFICIO COMPETENTE.....	10
CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE	12
ALLEGATI ALLA DICHIARAZIONE	15
ATTIVO EREDITARIO	17
VALORE DEI BENI E DEI DIRITTI	22
PASSIVITA' DEDUCIBILI	27
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA	30
RIDUZIONI DELL'IMPOSTA	32
SOGGETTI OBBLIGATI AL PAGAMENTO DELL' IMPOSTA	34
DILAZIONE DI PAGAMENTO	36
PAGAMENTO DELL'IMPOSTA MEDIANTE CESSIONE DI BENI CULTURALI	38
DISPOSIZIONI VARIE [RISCOSSIONE IN PENDENZA DI GIUDIZIO – RISCOSSIONE COATTIVA E PRESCRIZIONE – RIMBORSO DELL'IMPOSTA – DISPOSIZIONI TESTAMENTARIE IMPUGNATE O MODIFICATE – DISPOSIZIONI TESTAMENTARIE CONDIZIONALI – SOSTITUZIONE FEDECOMMISSARIA -PRESUNZIONE DI LEGATO – POTERI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.....	41
DIVIETI E OBBLIGHI A CARICO DI TERZI	44
IRREGOLARITA' – INCOMPLETEZZA – INFEDelta' DELLA DICHIARAZIONE	46
RETTIFICA E LIQUIDAZIONE DELLA MAGGIORE IMPOSTA	48
ACCERTAMENTO E LIQUIDAZIONE D' UFFICIO	50
OMISSIONE INFEDelta' DELLA DICHIARAZIONE ALTRE VIOLAZIONI DETERMINAZIONE DELLA SANZIONE PECUNIARIA	51
BREVI NOTE SULLE DONAZIONI	53

APPENDICE

DELAZIONE - ACCETTAZIONE – RINUNZIA – RAPPRESENTAZIONE	60
SUCCESSIONE LEGITTIMA E NECESSARIA – QUOTE	65
IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI – TABELLA ALIQUOTE IN VIGORE	68
IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE - ALIQUOTE NEL TEMPO	71
AGEVOLAZIONI PRIMA CASA	72

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

EVOLUZIONE NORMATIVA

Il D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 Testo Unico disposizioni riguardanti l' imposta sulle successioni e donazioni entra in vigore il 1° gennaio 1991.

L' art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342 apporta modificazioni al Dlgs 346/1990, tra cui quelle relative alle aliquote applicabili ai trasferimenti per successioni e donazioni, imposizione in vigore fino al 24 ottobre 2001, giorno precedente la data di entrata in vigore della legge 18 ottobre 2001, n. 383, che sopprime l' imposta sulle successioni e donazioni.

I commi 3 e 4 del medesimo art. 69 della predetta legge n. 342/2000 estendono ai trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e alla costituzione e al trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, le agevolazioni "prima casa", mediante applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali, in presenza dei requisiti di cui alla Nota II-bis art. 1 Tariffa Parte Prima T.U.R.

L'imposta sulle successioni e donazioni, come sopra detto, viene soppressa dalla **legge 18 ottobre 2001, n. 383, art. 13, con effetto dal 25 ottobre 2001.**

Il secondo comma del citato art. 13 stabilisce che per i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario fosse stata superiore all'importo di 350 milioni di lire. In tale ipotesi si applicano, sulla parte del valore della quota superiore all'importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso.

Il decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, ferma restando la soppressione di cui alla citata legge n. 383/2001, introduce un nuovo meccanismo di tassazione mediante attrazione di donazioni e successioni nell'ambito di operatività dell'imposta di registro, con aliquote differenziate in ordine alle tipologie di beni trasferiti e alle relazioni di parentela/affinità/estraneità tra disponenti e beneficiari, e contestuale innalzamento dell'imposta ipotecaria dal due al tre per cento.

La legge 24 novembre 2006, n. 286 di conversione del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, istituisce 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.

La nuova imposta prevede per successioni e donazioni:

a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di Euro, un' aliquota del **4%** ;

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, un' aliquota del **6%**;

a favore di altri soggetti, un' aliquota dell' **8%**.

Le nuove disposizioni si applicano, relativamente alle successioni, con effetto retroattivo dal 3 ottobre 2006 e, per quanto riguarda donazioni, atti di trasferimento a titolo gratuito e vincoli di destinazione, a far tempo dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, cioè **dal 29 novembre 2006**.

Pertanto, mentre viene a cadere con efficacia retroattiva il meccanismo di tassazione delle successioni di cui alla originaria versione del dl 262, vengono fatti salvi gli effetti delle donazioni stipulate nel periodo dal 3 ottobre al 28 novembre 2006, secondo le modalità impositive e le aliquote vigenti in quel periodo.

I commi 77, 78 e 79 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007)

modificano ulteriormente la disciplina introdotta dal DL. n. 262/2006.

Sia per le successioni che per le donazioni viene introdotta una franchigia a favore di fratelli e sorelle di Euro 100.000,00 per ciascun beneficiario.

L' aliquota di imposta resta fissata al **6%**.

Vengono conseguentemente modificati i commi 48 e 49 dell'art. 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

Viene inoltre introdotto un comma n. 49-bis, relativo ai portatori di handicap riconosciuto grave, ai quali viene accordata una franchigia di Euro 1.500.000.

Viene ri-modificato l'art. 31 comma 1 del D.P.R. 31 ottobre 1990, n. 346 per stabilire in 12 MESI il termine per la presentazione della dichiarazione di successione.

Viene introdotto un comma 4-ter all'art. 3 DPR 346/1990, relativo ai trasferimenti anche tramite patti di famiglia di cui all'art. 768-bis e seg. C.C.

Le nuove disposizioni si applicano:

- alle successioni apertesì a decorrere **dal 3 ottobre 2006**

- alle donazioni fatte **dal 1° gennaio 2007**

OGGETTO – TERRITORIALITA' DELL' IMPOSTA TRASFERIMENTI NON SOGGETTI

(Artt. 1, 2 e 3 T.U.S)

L'art. 2 comma 47 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, dispone: “E' 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.” **(1) (2) (3) (4)**

Si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite e pensioni.

L' imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all' estero.

L' imposta non si applica:

- a) alle donazioni e liberalità di cui agli artt. 742 e 783 C.C.;
- b) alle donazioni o altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti reali immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l' atto sia prevista l' applicazione dell' imposta di registro, in misura proporzionale o dell' imposta sul valore aggiunto;
- c) ai trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del Codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all' art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell' art. 2359, primo comma, n. 1) del Codice civile, 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;
- d) ai beni e diritti esistenti all' estero, nel caso in cui alla data dell' apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non erano residenti nello Stato;
- e) ai trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni;

f) ai trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, aventi 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 legge 23 dicembre 1998, n. 461;

g) ai trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli di cui sub f) , se disposti per le finalità di cui sopra; in tal caso il beneficiario deve fornire la prova, entro cinque anni dall' accettazione dell'eredità o della donazione o dall' acquisto del legato, di aver impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione, per le finalità indicate dal testatore o dal donante; in mancanza il beneficiario è tenuto al pagamento dell' imposta con gli interessi legali decorrenti dalla data in cui l' imposta stessa avrebbe dovuto essere pagata;

h) ai trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici;

i) ai trasferimenti a favore di coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli professionali, che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento; **(5)**

l) ai trasferimenti a favore di giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni. **(5)**

1) CNN Studio n. 168-2006/T - Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni.

2) Sulla nuova imposta anche:

P.Giunchi, Imposta sulle Successioni e Donazioni;

http://www.notaioricciardi.it/Ufficio/SUCCESSIONI_DONAZIONI/successioni_donazioni_giunchi.pdf

G.Rizzi, Il nuovo regime fiscale delle successioni e delle donazioni;

http://www.notaioricciardi.it/Ufficio/SUCCESSIONI_DONAZIONI/guida_imp_succ_donaz_rizzi.pdf

3) L'AE fornisce istruzioni di carattere generale in ordine alla re-istituzione dell' imposta sulle successioni e donazioni con la **Circolare 22 gennaio 2008 n. 3/E**.

4) "L' ambito applicativo dell' imposta sulle successioni e donazioni è stato ampliato rispetto alla precedente disciplina, la quale stabiliva che detta imposta si applicava ai soli trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi. Di conseguenza, attualmente l' imposta sulle successioni e donazioni trova applicazione con riferimento: ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte; ai trasferimenti di beni e diritti per donazione; ai trasferimenti di beni e diritti a titolo gratuito; alla costituzione di vincoli di destinazione.

“(…) Pertanto, premesso che le donazioni e le liberalità costituiscono una specie del genus atti a titolo gratuito e, in quanto tali, assoggettate all’ imposta in trattazione, si precisa che tra gli atti a titolo gratuito sono ricompresi tutti i trasferimenti di beni e diritti privi dell’ animus donandi, ossia della volontà del donante di arricchire il donatario con contestuale suo impoverimento.”

(Circolare 27 marzo 2008 n. 28/E)

5) Art. 14 legge 15 dicembre 1998, n.441

Disposizioni fiscali

1. Al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone, gli atti relativi a fondi rustici oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali, di bollo e dall'INVIM e soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa qualora i soggetti interessati siano:

a) coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli a titolo principale, che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano

entro tre anni dal trasferimento;

b) giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

2. Le agevolazioni di cui al comma 1 sono concesse a decorrere dal 1999 a condizione che i soggetti di cui al medesimo comma si obblighino a coltivare o condurre direttamente i fondi rustici per almeno sei anni.

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE - ESONERI

(Art. 28 T.U.S)

Sono obbligati a presentare la dichiarazione i chiamati all'eredità e i legatari (ovvero i loro rappresentanti legali). **(1)**

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

L'obbligo viene meno per i chiamati all'eredità e al legato che anteriormente alla scadenza del termine di cui all'art. 31 TUS (attualmente 12 mesi) abbiano rinunciato all'eredità **(2)** o che, non essendo nel possesso dei beni ereditari, abbiano chiesto la nomina di un curatore dell'eredità a sensi dell'art. 528 C.C.

In tali casi i soggetti obbligati sono tenuti a informarne l'ufficio competente mediante lettera raccomandata, allegandovi copia autentica della dichiarazione di rinuncia all'eredità o copia dell'istanza di nomina autenticata dal cancelliere del Tribunale.

Non vi è obbligo di presentare la dichiarazione se l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del defunto e l'attivo ereditario ha un valore non superiore a Euro 25.822, 84 e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari.

1) In caso di decesso del chiamato prima della presentazione della dichiarazione, il chiamato ulteriore è tenuto a presentare oltre alla propria dichiarazione nei confronti del suo dante causa, anche quella di quest'ultimo nei confronti del primo de-cuius.

(Risoluzione Min. Fin. 16 marzo 1992 prot. 351040)

2) In tema di imposta sulle successioni, secondo l'art .7 del d.lgs. n. 346 del 1990, presupposto dell'imposizione tributaria è la chiamata all'eredità e non già l'accettazione, per cui l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non provino di aver rinunciato all'eredità o di non avere titolo di erede legittimo o testamentario, in quanto altri è tale, non essendo del tutto applicabili i principi del codice civile che regolano l'acquisto della qualità di erede; se si realizza ex art. 467 cod. civ., come nella specie, il fenomeno giuridico della rappresentazione (per avere l'ascendente rinunciato al diritto di accettare l'eredità), il discendente subentra al suo genitore quale chiamato all'eredità del nonno, divenendo soggetto passivo della imposta di successione, essendo irrilevante che la predetta rinuncia sia stata impugnata dal curatore sul presupposto che sia stata resa da un soggetto dichiarato fallito, in quanto il regime delle limitate incapacità di cui all'art. 46 legge fall. non priva il fallito dell'esercizio di un siffatto diritto di natura strettamente personale; ne consegue la correttezza dell'avviso di liquidazione dell'imposta e dell'irrogazione delle sanzioni in dipendenza della denuncia di successione, poiché il rinunciante deve essere ritenuto dotato di piena capacità di agire. **(Cassazione 10 marzo 2008 n. 6327)**

TERMINE PER LA PRESENTAZIONE

(Art. 31 T.U.S)

La dichiarazione deve essere presentata entro **dodici mesi** dalla data di apertura della successione.

Per i rappresentanti legali, per i curatori dell'eredità giacente e per gli esecutori testamentari il termine decorre dalla data in cui hanno avuto notizia legale della loro nomina.

Tuttavia, se l'eredità è accettata col beneficio d'inventario entro i dodici mesi, il termine decorre dalla scadenza del termine per la formazione dell'inventario.

A norma dell'art. 484 C.C. l'accettazione col beneficio d'inventario si fa mediante dichiarazione, ricevuta da un notaio o dal cancelliere del tribunale del circondario in cui si è aperta la successione e inserita nel registro delle successioni conservato nello stesso tribunale.

La dichiarazione deve essere preceduta o seguita dall'inventario, nelle forme prescritte dal codice di procedura civile.

Le eredità devolute ai minori, agli interdetti, ai minori emancipati e agli inabilitati non possono essere accettate se non col beneficio d'inventario.

Tuttavia, i minori, gli interdetti e gli inabilitati non si intendono decaduti dal beneficio di inventario se non al compimento di un anno dalla maggiore età o dal cessare dello stato di interdizione o d'inabilitazione, qualora entro tale termine non si siano conformati alle disposizioni della Sezione II del Libro II del Cod. Civ.

Nel caso in cui il de-cuius versi in stato di fallimento oppure questo sia dichiarato entro sei mesi dalla data di apertura la successione, il termine decorre dalla data di chiusura del fallimento.

Nel caso di dichiarazione di assenza o di morte presunta, il termine decorre dalla data di immissione nel possesso dei beni ovvero, se questa non vi sia stata, dalla data in cui è divenuta eseguibile la sentenza dichiarativa della morte presunta.

Le lettere g) ed h) dell'art. 31 prendono in esame rispettivamente gli enti riconosciuti e quelli privi di riconoscimento, disponendo che per i primi il termine decorra dalla data in cui abbiano avuto notizia dell'autorizzazione ad accettare l'eredità o a conseguire il legato, purché la relativa domanda sia stata presentata entro sei mesi dall'apertura della successione, e statuendo che per i secondi il termine decorra dalla data in cui abbiano avuto notizia legale del riconoscimento e dell'autorizzazione, a condizione che sia state presentate la domanda di riconoscimento e quella di autorizzazione all'accettazione entro un anno dalla data di apertura della successione.

Le norme vanno coordinate con l' art. 13 della legge 15 maggio 1997 n. 127 (c.d. Legge Bassanini) che ha abrogato l' art. 17 del cod. civ. e in genere tutte le disposizioni che prevedevano autorizzazioni per gli acquisti delle persone giuridiche.

Pertanto, per quanto riguarda le eredità, in osservanza dell'art. 473 C.C., che dispone che l' accettazione delle eredità devolute alle persone giuridiche o ad associazioni, fondazioni ed enti non riconosciuti non può farsi che col beneficio di inventario, si deve ritenere che il termine per la presentazione della dichiarazione decorra dalla scadenza del termine per la formazione dell' inventario. Relativamente ai legati, invece, venuta meno la necessità dell' autorizzazione, se ne può concludere che sia per gli enti riconosciuti che per quelli privi di riconoscimento il termine decorra dalla data di apertura della successione.

Fino alla scadenza del termine la dichiarazione della successione può essere modificata con l' osservanza delle disposizioni degli artt. 28, 29 e 30 TUS.

EVOLUZIONE DELLE DISPOSIZIONI RELATIVE AL TERMINE DI PRESENTAZIONE

Art. 31 d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346

1. La dichiarazione deve essere presentata entro **sei mesi** dalla data di apertura della successione.

In vigore dal 1 gennaio 1991 al 25 novembre 2003.

Art. 39 comma 14-sexies del d.l. 30 settembre 2003 n. 269 convertito nella legge 24 novembre 2003, n. 326 modifica l' art. 31 del dlgs 31 ottobre 1990 n. 346 come segue:

1. La dichiarazione deve essere presentata entro **dodici mesi** dalla data di apertura della successione.

In vigore dal 26 novembre 2003 **(1) (2)**

LE MODIFICHE 2006

1) Art. 6 d.l. 3 ottobre 2006, n. 262 (G.U. n. 230 del 3 ottobre 2006) dispone:

(...)

3. Nel testo unico delle disposizioni concernenti l' imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni:

(...)

c) all'articolo 13, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente:

"4-bis. Per le dichiarazioni di trasferimenti per causa di morte si applicano i termini previsti dall'articolo 31 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346."

Pertanto:

1. La dichiarazione deve essere presentata entro **dodici mesi** dalla data di apertura della successione.

Le disposizioni entrano in vigore il 3 ottobre 2006 giorno della pubblicazione del D.L. nella G.U.

2) I commi da 47 a 53 dell' art. 2 della legge 24 novembre 2006, n. 286 di conversione del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262:

istituiscono 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.

Pertanto:

1. La dichiarazione deve essere presentata entro **sei mesi** dalla data di apertura della successione.

Le nuove disposizioni si applicano, relativamente alle successioni, con effetto retroattivo dal 3 ottobre 2006 e, per quanto riguarda donazioni, atti di trasferimento a titolo gratuito e vincoli di destinazione, a far tempo dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, cioè dal 29 novembre 2006.

3) Comma 78 dell' art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) dispone:

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:

(...)

- c) all' articolo 31 comma 1 le parole "sei mesi" sono sostituite dalle seguenti: "dodici mesi".

Pertanto:

1. La dichiarazione deve essere presentata entro **dodici mesi** dalla data di apertura della successione.

Le disposizioni si applicano alle successioni apertesi a decorrere dal 3 ottobre 2006.

(1) La disposizione non contenuta nel testo originario del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 entrato in vigore il 2 ottobre 2003, fu introdotta dalla legge di conversione entrata in vigore il 26 novembre 2003. (Sul tema **Studio CNN 105/2003/T**)

(2) "(...)La modifica normativa riguarda tutte le successioni che si sono aperte a partire dal 26 novembre 2003, data di entrata in vigore della legge n. 326 del 2003, di conversione del decreto legge n. 269 del 2003 (art. 1, c. 2), mentre non riguarda le successioni per le quali il termine di presentazione della dichiarazione e' scaduto prima della stessa data.

Con riferimento alle successioni che si sono aperte prima del 26 novembre 2003, per le quali il termine di sei mesi per la presentazione della dichiarazione non fosse ancora scaduto al 26 novembre 2003, opera il nuovo termine di dodici mesi, conformemente al principio, ormai consolidato in giurisprudenza e nella prassi amministrativa, secondo cui l'intervento di una norma fiscale di carattere procedimentale esplica la sua efficacia sulle situazioni giuridiche ancora pendenti, vale a dire sui rapporti giuridici non ancora esauriti. Ad esempio, per una successione che si sia aperta in data 1 luglio 2003, il termine di presentazione della relativa dichiarazione, già in scadenza il 31 dicembre 2003, deve intendersi prorogato - per effetto dell'articolo 39 in esame - al 30 giugno 2004".

(Circolare 21 giugno 2004 n. 28/E)

PRESENTAZIONE - UFFICIO COMPETENTE

(Artt. 6, 28 e 31 T.U.S)

Presentazione

La dichiarazione di successione deve essere presentata all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente, che ne rilascia ricevuta.

Spedizione con raccomandata

Se spedita per raccomandata, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale, che appone su di essa o sul relativo involucro il timbro a calendario.

Ufficio competente

L' Agenzia competente è quella nella cui circoscrizione era l' ultima residenza del defunto o, se questa era all'estero o non è nota, all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Roma.

Modello

La dichiarazione deve essere redatta, a pena di nullità, su stampato fornito dall'Agenzia delle Entrate o conforme al modello approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, e deve essere sottoscritta da almeno uno degli obbligati o da un suo rappresentante negoziale. **(1)**

Ufficio non competente

La dichiarazione presentata a Ufficio non competente si considera omessa.

La presentazione si considera avvenuta nel giorno in cui la dichiarazione è pervenuta allo Ufficio competente. **(2)**

Numero copie

Oltre all'originale vanno presentate una copia per la valutazione, le copie per l'Ici e una per la voltura catastale, copia quest'ultima che viene restituita alla parte con gli estremi di avvenuta presentazione. **(3)**

Dichiarazione sostitutiva o integrativa

Se dopo la presentazione della dichiarazione sopravviene un evento, diverso da quelli di cui all'art. 13, comma 4, in tema di beni culturali, che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa.**(4)**

Modifica della dichiarazione

La dichiarazione già presentata può essere modificata fino alla scadenza del termine con l'osservanza delle disposizioni degli Artt. 26, 29 e 30 TUS.

1) Le dichiarazioni redatte su un modello difforme da quello approvato con specifico decreto ministeriale e quelle non sottoscritte da almeno uno degli obbligati o da un suo rappresentante negoziale, sono nulle e, quindi, da considerare omesse agli effetti sanzionatori.

(Circolare 19 novembre 1998 n. 267/E)

2) In caso di defunto residente all'estero si deve ritenere tuttora in vigore (in quanto non espressamente abrogata dalle disposizioni della novella la norma di cui al comma 3 dell'art. 15 della l. 18 ottobre 2001, n. 383 che dispone in tale ipotesi la competenza a ricevere la dichiarazione dell'ufficio nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana o, se questa non conosciuta, l'ufficio di Roma.

3) Secondo l'AF il rilascio di copie autentiche della dichiarazione di successione a soggetti diversi dagli eredi o dai dichiaranti deve essere autorizzato dall'autorità giudiziaria. **(Risoluzione Min. Fin. 18 luglio 1990 prot. 350662)**

4) In tema di imposta di successione, qualora, dopo la presentazione della relativa dichiarazione sopravvenga un evento che dà luogo ad un mutamento della devoluzione dell'eredità, ed il contribuente non si avvalga del potere di presentare una dichiarazione sostitutiva o integrativa, ai sensi dell'art. 28, comma sesto, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 326, l'Ufficio rimane vincolato dalla legge a liquidare l'imposta in base alla sua unica dichiarazione originaria non sostituita né integrata. **(Cassazione 28 marzo 2008 n. 8033)**

CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE

(Art. 29 T.U.S)

[COACERVO – BENI ALIENATI NEGLI ULTIMI SEI MESI]

In base all'articolo 29 TUS e alla struttura del modello, dalla dichiarazione deve risultare quanto segue.

- La data di apertura della successione, le generalità, l' ultima residenza , il codice fiscale , lo stato civile e il regime patrimoniale del defunto.
- Se l' eredità è devoluta per legge o per testamento e in questo caso i dati identificativi dello stesso.
- Le generalità, la residenza e il codice fiscale dei chiamati all' eredità e dei legatari, il loro grado di parentela o affinità col defunto; il domicilio eletto nello Stato italiano dagli eredi o legatari residenti all'estero.
- La descrizione analitica dei beni e dei diritti compresi nell' attivo ereditario con la indicazione dei valori; (gli immobili devono essere identificati con l' ubicazione e i dati censuari).
- I crediti contestati giudizialmente con i relativi dati identificativi.
- I crediti verso lo Stato e gli enti pubblici, riconosciuti con provvedimenti della amministrazione debitrice (prima di tale riconoscimento non concorrono a formare l'attivo ereditario a norma dell'art. 12 lettera e) del TUS).
- Le passività e gli oneri deducibili, con la relativa documentazione di prova.
- Il valore globale netto dell'asse ereditario.
- Le riduzioni e le detrazioni di cui agli artt. 25 e 26 del TUS, con l' indicazione dei documenti di prova.
- Gli estremi dell'avvenuto pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, dell'imposta di bollo e delle tasse ipotecarie.
- Gli estremi delle donazioni fatte dal defunto agli eredi o legatari, comprese quelle presunte di cui all'art. 26 T.U. Registro, con l' indicazione dei relativi valori alla data di apertura della successione.

Coacervo

La disposizione di cui all'art. 29 comma 1, lettera f) del TUS, contenente l'obbligo di indicare gli estremi delle donazioni fatte in vita dal de-cuius, è da mettere in relazione all'art. 8, n. 4, in base al quale, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato 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. 26 T.U. Registro, escluse donazioni e liberalità di cui agli artt. 742 e 783 C.C. e le donazioni registrate gratuitamente, di cui all'art. 3 TUS come richiamato dall'art. 55 TUS (ivi comprese, per effetto del n. 4-ter come aggiunto al citato art. 3 dal comma 78 lettera a) dell'art. 1 della L. n. 296/2006 -finanziaria 2007-, i trasferimenti effettuati tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e seguenti Cod.Civ., ed escluse altresì le donazioni registrate a tassa fissa a sensi dell'art. 59 TUS.

Il coordinamento tra gli artt. 7 e 8 citati appare problematico anche in conseguenza della abrogazione (disposta dal comma 52 dell'art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286) dei commi da 1 a 2-quater dell'art. 7.

Originariamente il comma 1 di detto articolo 7 rinviava per la determinazione dell'imposta alla tariffa allegata al medesimo TUS, tariffa basata su un sistema di aliquote progressive che pertanto giustificava la previsione del coacervo di cui al successivo art. 8, n. 4.

Successivamente l'art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342 aveva sostituito i commi 1 e 2 dell'art. 7 con i commi da 1 a 2 quater.

Il comma 1 prevedeva un nuovo sistema di tassazione fondato sulla proporzionalità.

Il comma 2 introduceva il meccanismo della franchigia statuendo che l'imposta si applicasse esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato superiore a 350 milioni di lire.

Il comma 2-bis stabiliva in un miliardo di lire la franchigia per minori di età e portatori di handicap riconosciuto grave.

Il comma 2-ter prevedeva la successiva emanazione di decreti ministeriali per l'aggiornamento della franchigia in base agli indici del costo della vita.

Il comma 2-quater stabiliva che le disposizioni di cui ai commi 2 e 2-bis non trovavano applicazione qualora il beneficiario si fosse avvalso delle previsioni dell'articolo 56, commi 2 e 3, nei limiti di valore di cui avesse usufruito. Cioè nel caso in cui il soggetto avesse beneficiato, e nei limiti di valore in cui avesse beneficiato, della franchigia.

Successivamente, come sopra detto, il legislatore della novella ha abrogato i predetti commi da 1 a 2-quater dell'art. 7 lasciando inalterate le disposizioni dell'art. 8 contenenti pertanto una disciplina finalizzata all'applicazione di norme non più in vigore.

Se ne potrebbe pertanto trarre la conclusione della implicita abrogazione anche dell'ultimo comma dell'art. 8 citato. **(1)**

In sintesi

Originariamente il coacervo trovava fondamento nel combinato disposto degli artt. 7 e 8 del TUS quale meccanismo antielusivo di un sistema di tassazione caratterizzato dalla progressività delle aliquote.

Successivamente, a seguito della modifica apportata all'art. 7 dalla legge 342/2000, col passaggio a un sistema di tassazione proporzionale la combinazione di detto articolo con il n. 4 del successivo art. 8 si rivelava idoneo a mantenere in vita, quale “derivato” del coacervo, il meccanismo di erosione della franchigia.

Da ultimo con l' abrogazione dei numeri da 1 a 2-quater dell' art. 7 disposta dalla legge 286/2006 si potrebbe ritenere non applicabile alle nuove successioni nemmeno il principio di erosione della franchigia.

Di contrario avviso l' AE, secondo cui il predetto art. 8 va riferito non più alla determinazione delle aliquote, bensì all'applicazione delle franchigie.

A tal fine, sempre secondo l' AE, rilevano tutte le donazioni fatte dal de-cuius, ivi comprese quelle poste in essere nel periodo in cui l' imposta sulle successioni non era in vigore, cioè tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006.

L' AE precisa inoltre:

- che nel computo non vanno ricomprese, per espressa esclusione contenuta nel comma 4 dell'art. 8 citato, le donazioni anteriori di cui agli articoli 1, comma 4, 55 e 59 del TUS, vale a dire le donazioni o liberalità di cui agli artt. 742 e 783 C.C. e le donazioni registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59 citati;
 - che a seguito dell'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, il citato art. 8 comma 4 deve intendersi riferito oltre che alle donazioni anche agli atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione stipulati a partire dal 29 novembre 2006;
 - che le franchigie non rilevano ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali.
- (2)

Beni alienati negli ultimi sei mesi

Per quanto l' obbligo sia tuttora previsto dalla lettera d) del comma 1 dell'art. 29 TUS, si deve ritenere non più necessario indicare nella dichiarazione gli estremi e i corrispettivi degli atti di alienazione a titolo oneroso fatti dal de-cuius negli ultimi sei mesi di vita, né i modi di impiego delle somme riscosse, stante l' abrogazione, ad opera dell'art. 69 della legge 21 novembre 2000 n. 342, dell' art. 10 del TUS in base al quale si consideravano appunto compresi nell'attivo ereditario i beni e i diritti soggetti a imposta alienati a titolo oneroso dal defunto negli ultimi sei mesi.

1) **CNN Studio n. 168-2006/T.**

2) **Circolare 22 gennaio 2008 n. 3/E.**

ALLEGATI ALLA DICHIARAZIONE

(Art. 30 T.U.S)

Alla dichiarazione deve essere allegato quanto segue.

- Il certificato di morte o la copia autentica della sentenza dichiarativa dell'assenza o della morte presunta.
- Il certificato di stato di famiglia del defunto e quelli degli eredi e legatari che sono in rapporto di parentela o affinità con lo stesso e i documenti di prova della parentela naturale.
- La copia autentica della pubblicazione del testamento che regola la successione.
- La copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata portanti la integrazione dei diritti dei legittimari lesi.
- I certificati catastali degli immobili.
- I certificati dei pubblici registri con la individuazione delle navi e degli aeromobili.
- Copie del bilancio e dell'inventario redatti a norma di legge, ai fini della valutazione di aziende e di azioni e quote di partecipazione in società non quotate.
- Pubblicazioni e prospetti redatti a norma di legge e di regolamento ai fini della valutazione di titoli e quote di partecipazione a fondi comuni di investimento.
- I documenti di prova delle passività e degli oneri deducibili nonché delle riduzioni e detrazioni di cui agli artt. 25 e 26 TUS.
- Il prospetto di liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e 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, previsto dall'articolo 27, comma 3.

Alla dichiarazione vanno allegati inoltre:

- ai fini della concessione dei benefici di cui al n. 4-ter dell' art. 1 del TUS, la dichiarazione degli aventi causa che intendono proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;

- ai fini della concessione dei benefici “prima casa”, la dichiarazione sostitutiva relativa alla sussistenza dei requisiti, secondo lo schema allegato alla *Circolare 7 maggio 2001 n. 44/E*, riportato in appendice;

- per i beni culturali già sottoposti a vincolo, ai fini della esclusione dall'attivo ereditario a sensi dell' art. 13 TUS , l' attestazione rilasciata dalla Sovrintendenza competente in ordine all'esistenza del vincolo e all'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione;

- per i beni culturali non sottoposti a vincolo al momento dell' apertura della successione, ai fini della riduzione dell' imposta di cui all'art. 25 n. 2 TUS, l' attestazione rilasciata dalla Sovrintendenza competente comprovante la esistenza delle caratteristiche di cui al D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42;

- per i fondi rustici e le costruzioni rurali, ai fini della riduzione dell' imposta di cui all' art. 25 n. 3 TUS, l' attestazione dell' ufficio competente che l'erede o legatario sia coltivatore diretto e che la devoluzione avviene nell' ambito di una famiglia diretto-coltivatrice.

Opportuna, per quanto non obbligatoria, l' allegazione del certificato di destinazione urbanistica dei terreni.

Il certificato di morte e lo stato di famiglia possono essere sostituiti da dichiarazioni rese a sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445.

ATTIVO EREDITARIO

[Presunzione di appartenenza - beni non compresi]

(Artt. 9, 11, 12 e 13 T.U.S)

Attivo ereditario

L' attivo ereditario è costituito da tutti i beni e diritti che formano oggetto della successione, ad esclusione di quelli non soggetti a imposta.

Presunzione di appartenenza

Si considerano compresi nell'attivo ereditario:

- Denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al 10% del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario. **(1)**

Tale percentuale resta valida anche se i detti beni non dichiarati o dichiarati per un importo minore e salvo che l' importo diverso non emerga da indicazione analitica contenuta in un inventario redatto a sensi dell'art. 769 e seguenti C.p.C.

Per mobilia si intendono i beni mobili destinati all'uso o all'ornamento delle abitazioni, compresi i beni culturali non sottoposti al vincolo di cui all'art. 13 TUS.

- I titoli di qualsiasi specie il cui reddito è stato dichiarato nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata dal defunto, esclusi azioni e titoli nominativi alienati prima della apertura della successione con atto autentico o girata autenticata.
- I beni mobili e i titoli al portatore di qualsiasi specie posseduti dal defunto o depositati presso altri a suo nome.

Per i beni e i titoli in genere depositati a nome del defunto e di altre persone, 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. **(2)**

Le partecipazioni in società di ogni tipo si considerano comprese nell'attivo ereditario 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 di cui all'art. 16, comma 1. In tal caso, se i beneficiari del diritto di accrescimento o di acquisto sono eredi o legatari, il valore della partecipazione si 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.

Beni non compresi

Non concorrono a formare l' attivo ereditario:

- I beni e i diritti risultanti dai pubblici registri a nome del defunto, dei quali sia fornita la prova della perdita della titolarità da parte del defunto, mediante provvedimento giurisdizionale , atto pubblico , scrittura privata autenticata o altra scrittura avente data certa.
- Le azioni e i titoli nominativi intestati al defunto, alienati anteriormente all'apertura della successione con atto autentico o girata autenticata.
- L' indennità per la cessazione del rapporto di agenzia di cui all' art. 1751 C.C., il trattamento di fine rapporto di cui all' art. 2120 C.C. e le indennità spettanti per diritto proprio agli eredi in forza di assicurazioni previdenziali obbligatorie o stipulate dal defunto. **(3)**
- I crediti contestati giudizialmente alla data di apertura della successione, fino a quando non siano riconosciuti sussistenti in forza di provvedimento giurisdizionale o di accordo transattivo.
- I crediti verso lo Stato, gli enti pubblici territoriali e gli altri enti pubblici che gestiscono forme obbligatorie di previdenza e di assistenza sociale, comprese quelle per rimborso di imposte o di contributi, fino a quando non siano riconosciuti con provvedimenti delle amministrazioni debentrici.
- I crediti ceduti allo Stato entro la data di presentazione della dichiarazione di successione.
- I beni culturali di cui all' art. 13 TUS, alle condizioni ivi stabilite.
- I titoli del debito pubblico, ivi compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro, i titoli in genere garantiti dallo Stato o equiparati. **(4) (5)**
- I veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico.
- Ogni altro bene o diritto dichiarati da norme di legge esenti dall'imposta sulle successioni.

L' art. 2 comma 52 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n.262 convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 abroga i commi 1-bis e 1-ter dell'art. 12 del TUS che disciplinavano l' ipotesi del pagamento in vita dell'imposta di successione.

Beni culturali sottoposti a vincolo

Si intendono esclusi dall'attivo ereditario i beni culturali, qualora siano stati sottoposti a vincolo anteriormente all'apertura della successione e siano stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione. **(6)**

A tal fine l'erede o il legatario devono presentare alla Sovrintendenza competente l'inventario dei beni con la loro descrizione particolareggiata e con ogni notizia idonea alla loro identificazione.

La Sovrintendenza rilascia per ogni singolo bene l'attestazione dell'esistenza del vincolo e dell'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione.

L'attestazione deve essere allegata alla dichiarazione di successione ovvero, nei casi di esonero dall'obbligo della medesima, deve essere presentata all'ufficio nel termine stabilito per la presentazione della dichiarazione stessa. **(7) (8)**

L'alienazione in tutto o in parte dei beni culturali di cui sopra prima che sia decorso un quinquennio dall'apertura della successione, la loro tentata esportazione non autorizzata, il mutamento di destinazione degli immobili 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. L'amministrazione dei beni culturali ne dà immediata comunicazione all'ufficio competente; dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine di cui all'art. 27, comma 3 o comma 4 TUS.

1) In tema di imposta di successione, l'art. 9, comma 2, del d.lgs 31 ottobre 1990, n. 346 - che prevede che il denaro, i gioielli e la mobilia si presumono compresi nell'attivo ereditario 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 - deve essere interpretato nel senso che il valore presunto di tali beni comprenda anche quanto eventualmente dichiarato dal contribuente, con la conseguenza che è illegittima la pretesa del fisco di calcolare la percentuale presuntiva del dieci per cento sull'attivo ereditario, dopo avere aggiunto il valore dichiarato dall'erede per denaro, gioielli e mobilia. In presenza, pertanto, di un valore dichiarato inferiore a quello presunto, l'imposta principale di successione deve essere sempre calcolata, per quanto riguarda i beni mobili, sul valore presunto, mentre l'imposta complementare deve essere liquidata sulla differenza tra valore presunto e quello dichiarato. **(Cassazione 25 febbraio 2008 n. 47)**

In tema di imposta di successione, la presunzione legale di appartenenza all'attivo ereditario dei titoli, dei depositi e dei conti correnti bancari o postali cointestati al "de cuius" e ad eredi o legatari, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (nel suo testo originario applicabile "ratione temporis"), ha funzione antielusiva, in quanto tesa ad impedire manovre di sottrazione all'imposta di parte dell'imponibile. Essa ha natura di presunzione "iuris tantum", e può essere superata dal contribuente non soltanto attraverso prove documentali, ma anche avvalendosi di tutti gli strumenti probatori consentiti dal processo tributario e, quindi, anche di altra prova presuntiva che abbia i caratteri previsti dal comma primo dell'art. 2729 cod. civ..

La prova contraria a carico del coerede o del legatario dovrà avere ad oggetto non la mera verosimiglianza, ma la effettività dell'appartenenza di una quota di cointestazione dei beni in esame, nel senso della prova dell'acquisto a loro nome e con loro proventi, nonché la posteriorità del loro acquisto rispetto all'eventuale dimostrata disponibilità economica degli interessati, che si qualificano come cointestatari effettivi. **(Cassazione 22 febbraio 2008 n. 4627)**

3) I ratei di pensione non riscossi dal de-cuius non rientrano nell'asse ereditario in quanto spettano iure proprio al coniuge superstite non separato o, in mancanza, ai figli del defunto. Rientrano, invece, nell'asse ereditario, quando, in mancanza del coniuge e dei figli, i ratei sono devoluti ad altri soggetti. **(Risoluzione 18 febbraio 2008 n. 53/E)**

4) I buoni postali sono equiparati a tutti gli effetti ai titoli del debito pubblico e pertanto sono esclusi dall'attivo ereditario. **(Risoluzione 13 luglio 1999 n. 115/E)**

5) Le quote di fondi comuni di investimento concorrono a formare l'attivo ereditario. Tuttavia nell'ipotesi in cui cadano in successione quote di partecipazione a fondi comuni che includano titoli del debito pubblico, tali titoli non vanno computati nella base imponibile. **(Circolare 15 febbraio 1999 n. 37/E)**

6) I beni culturali non sottoposti a vincolo anteriormente all'apertura della successione possono fruire della riduzione dell'imposta a sensi dell'art. 25, comma 2 del TUS di cui infra.

7) Nell'ipotesi di beni culturali già vincolati antecedentemente alla data di apertura della successione, gli interessati, per poterne ottenere l'esclusione dall'attivo ereditario, devono necessariamente indicare i suddetti beni nella dichiarazione di successione da presentarsi entro i termini previsti dall'art. 31 TUS, corredata della relativa attestazione rilasciata dal Ministero per i beni e le attività culturali. La mancata osservanza delle disposizioni di cui sopra comporta la decadenza dal beneficio dell'esclusione dall'attivo ereditario. **(Circolare 30 marzo 2000 n. 61/E)**

8) *Attestazione – mancato rilascio.* Nell'ipotesi in cui l'attestazione di cui al comma 2 dell'art. 13 TUS non venga rilasciata entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, la stessa potrà essere prodotta dal contribuente successivamente a detto termine, ma in ogni caso non oltre i tre anni dalla data di apertura della successione, purché alla dichiarazione sia allegata copia della domanda di rilascio. Ciò si evince dal combinato disposto degli articoli 30, comma 6 e 23, comma 4 TUS **(Circolare 30 marzo 2000 n. 61)**

Attestazione – diniego. In materia di successioni, i beni culturali sono esclusi dall'attivo ereditario, purché sia certificato che gli obblighi di conservazione e protezione derivanti da tale vincolo siano stati assolti; ne deriva la corretta inclusione dell'immobile vincolato nella dichiarazione di successione, nel caso in cui questo non potesse godere dell'esenzione d'imposta, essendo stato negato dalla soprintendenza l'attestato di assolvimento degli obblighi indicati. **(Cassazione 19 maggio 2008 n. 12611)**

Vincolo diretto . In tema di agevolazioni tributarie, l'univoco riferimento al vincolo gravante sui beni indicati negli artt. 1, 2 e 5 della legge 1 giugno 1939 n. 1089 e la necessità di una stretta interpretazione della norma fiscale prevista dall'art. 13 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, imposta dalla sua natura di eccezione alla regola generale di inclusione nell'attivo ereditario di tutti i beni relitti dal defunto, impediscono qualsiasi equiparazione giuridica, ai fini dell'imposta di successione, del trattamento fiscale dei beni soggetti al solo vincolo indiretto di cui all'art. 21 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 a quelli specificati agli artt. 1, 2 e 5 della stessa legge, oggetto di vincolo diretto, unici esclusi testualmente dall'attivo ereditario dal citato articolo 13 del d.lgs. n. 346 del 1990. **(Cassazione 10 marzo 2008 n. 6328)**

Indennità di espropriazione. In tema di agevolazioni tributarie, l'art. 13 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, che prevede l'esenzione dall'imposta di successione dei beni culturali, ha carattere eccezionale, in quanto contrasta con il principio costituzionale di cui all'art. 53, secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Dovendosi la disposizione in parola, ai sensi dell'art. 14 delle preleggi, interpretare rigorosamente, vanno esclusi dall'attivo ereditario soltanto i beni classificati culturali, a condizione che essi siano sottoposti al vincolo in epoca anteriore all'apertura della successione, risultino assolti gli obblighi di conservazione e protezione e facciano parte fisicamente del "relictum". Ne deriva, quindi, che non spetta l'esenzione in esame nel caso in cui il bene culturale sia stato espropriato prima dell'apertura della successione, e nell'attivo ereditario sia presente soltanto l'indennità dovuta per l'espropriazione. **(Cassazione 25 febbraio 2008 n. 4753)**

VALORE DEI BENI E DEI DIRITTI

(Artt. 14,15,16,17,18 e 19 TUS)

Immobili e diritti reali immobiliari

Agli immobili in genere (esclusi i terreni edificabili per i quali la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio alla data dell'apertura della successione) continua ad applicarsi la valutazione “automatica” a sensi del combinato disposto degli artt. 14 e 34 n. 5 del TUS.

Come ricordato dalla *Circolare 6 febbraio 2007 n. 6/E*, infatti, la modifica apportata all'art. 52 TUR dal comma 23-ter dell' art. 35 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, non ha inciso sui trasferimenti mortis causa, la cui disciplina è regolata in maniera autonoma dal D.lgs. n. 346/1990. Ne risultano pertanto confermati i limiti al potere di rettifica degli uffici per i valori dichiarati in misura non inferiore ai coefficienti di rivalutazione catastale. **(1)**

E precisamente:

Fabbricati

Rendita catastale rivalutata del **5%** e moltiplicata per:

120 (Categorie A e C - escluse A/10 e C/1)

110 (Immobili ad uso abitativo e relative pertinenze - "prima casa")

140 (Categoria B)

60 (Categorie A/10 e D)

40,80 (Categorie C/1 ed E)

OPPURE

Rendita catastale moltiplicata per:

126 (Categorie A e C - escluse A/10 e C/1)

115,50 (Immobili ad uso abitativo e relative pertinenze - "prima casa")

147 (Categoria B)

63 (Categorie A/10 e D)

42,84 (Categorie C/1 ed E)

Terreni (esclusi terreni edificabili)

Rendita catastale rivalutata del **25%** e moltiplicata per:

90

OPPURE

Rendita catastale moltiplicata per:

112,50

Aziende

La base imponibile è determinata assumendo il valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che le compongono, esclusi i beni indicati nell'art. 12, al netto delle passività risultanti a norma degli articoli da 21 a 23. 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 delle modifiche apportate all'art. 15 TUS dall'art. 69 l. 21 novembre 2000, n. 342, nella determinazione del valore delle aziende non assume più rilevanza l' avviamento.
(2)

Navi e aeromobili

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.

Azioni e obbligazioni, altri titoli , quote sociali

A sensi dell'art. 16 la base imponibile è determinata assumendo:

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, escludendo i beni indicati alle lettere h) e i) dell'art. 12; (3) 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; (4) 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. 2. In caso di usufrutto si applicano le disposizioni dell'art. 14, comma 1, lettere b) e c).

Rendite e pensioni

A sensi dell'art. 17 la base imponibile si determina assumendo:

- a) il ventuplo dell'annualità, se si tratta di rendita perpetua o a tempo indeterminato;
- b) il valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse e non superiore al ventuplo della stessa, se si tratta di rendita o pensione a tempo determinato; se è prevista la cessazione per effetto della morte del beneficiario o di persona diversa, il valore non può superare quello determinato a norma della lettera c) con riferimento alla durata massima;
- c) il valore che si ottiene moltiplicando l'annualità per il coefficiente applicabile, secondo il prospetto allegato al testo unico sull'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'età della persona alla cui morte essa deve cessare, se si tratta di rendita o pensione vitalizia; in caso di rendita o pensione costituita congiuntamente a favore di più persone si tiene conto dell'età del meno giovane dei beneficiari se è prevista la cessazione con la morte di uno qualsiasi di essi, dell'età del più giovane se vi è diritto di accrescimento fra loro; se è prevista la cessazione per effetto della morte di persona diversa dai beneficiari si tiene conto dell'età di questa.

Crediti

A sensi dell'art. 18 la base imponibile si determina assumendo:

- a) per i crediti fruttiferi, il loro importo con gli interessi maturati;
- b) 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;
- c) per i crediti in natura, il valore dei beni che ne sono oggetto;
- d) per il diritto alla liquidazione delle quote di società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e di quelle ad esse equiparate ai fini delle imposte sui redditi, di cui all'art. 2289 del codice civile, il valore delle quote determinato a norma dell'art. 16.

Altri beni

A sensi dell'art. 19 la base imponibile, relativamente ai beni e ai diritti compresi nell'attivo ereditario diversi da quelli contemplati nell'art. 9, comma 2, e negli articoli da 14 a 18, è determinata assumendo il valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione.

Usufrutto

Per tutte le categorie di beni sopra elencate in caso di usufrutto o di uso si applicano le disposizioni dell'art. 14, comma 1, lettere b) e c) del TUS.

1) In tema di imposta di successione, nel caso in cui il contribuente, all'atto della denuncia di successione, per la determinazione del valore di un immobile compreso nell'asse, non ancora iscritto in catasto, abbia dichiarato di volersi avvalere del sistema automatico di determinazione della base imponibile previsto dall'art. 12 del d.l. 14 marzo 1988, n. 70, convertito nella legge 13 maggio 1988, n. 154, è da ritenersi illegittima la determinazione della rendita catastale, operata dall'UTE, in base a regole diverse da quelle ordinarie e per finalità specifiche e/o per un tempo circoscritto, atteso che il fine perseguito dalla norma è solo quello di consentire al contribuente di avvalersi della valutazione cosiddetta parametrica, prevista per gli immobili forniti di rendita catastale, anche per gli immobili privi di tale rendita. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza della commissione regionale tributaria che aveva ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione emesso sulla base di rendite catastali provvisoriamente predisposte dall'UTE esclusivamente per permettere il calcolo dell'imposta all'Ufficio del registro). **(Cassazione 18 giugno 2008 n. 16412)**

2) In tema di imposta sulle successioni, ai fini della determinazione della base imponibile relativa ad una azienda compresa nell'asse ereditario sono vincolanti per l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, le risultanze dell'"inventario regolarmente redatto e vidimato", salvo il potere dello stesso ufficio di infirmare motivatamente - con assunzione dell'afferente e conseguente onere probatorio - l'attendibilità di quell'"inventario", quand'anche "regolarmente redatto e vidimato". Ciò in quanto, il riconoscimento in capo all'ufficio finanziario del potere di prescindere sempre e comunque dalle dette risultanze, si tradurrebbe nell'attribuzione ad esso del potere di disattendere senza addurre alcuna motivazione, e, in definitiva, nell'ingiustificata disapplicazione dello specifico precetto legislativo. **(Cassazione 16 maggio 2007 n. 11212)**

3) In contrasto con la prassi ministeriale, secondo cui la valutazione da parte degli uffici deve aver per oggetto le singole componenti attive e passive del patrimonio sociale **(cfr. Circolare 5 marzo 1997 n. 67/E)**, la Cassazione stabilisce il principio in base al quale le partecipazioni in società non quotate devono essere stimate secondo il valore di bilancio, senza possibilità di far riferimento a valori effettivi, realizzabili sul mercato. **(Cassazione 28 gennaio 2000 n. 993)**

La norma dell' art. 16 del TUS viene sottoposta al sindacato della Corte costituzionale (ord. cass. 12 luglio 2000 n. 73) che dichiara manifestamente infondata la questione. “ (...) appare tutt’ altro che irragionevole, considerata la mancanza di un valore di mercato della quota e la evidente impossibilità per l’ acquirente mortis causa, di procedere ad una autonoma valutazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio sociale; ferma sempre restando la possibilità, da parte dell’ amministrazione finanziaria, di contestare il mancato rispetto dei criteri legali di redazione del bilancio o dell’ inventario.” **(Corte cost. ord. 14 giugno 2002 n. 250)**

Il carattere innovativo della norma in oggetto, che consente all'Af una autonoma valutazione solo nel caso in cui si tratti di società per le quali non siano stati approvati bilanci o redatti inventari, viene riconosciuto, a seguito della pronuncia della Corte costituzionale, anche dalla giurisprudenza di legittimità che a più riprese ribadisce il principio in base al quale il valore del patrimonio netto risultante dal bilancio è vincolante per l'Af che non può procedere ad autonoma valutazione del valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti alla società, salvo che non denunci motivatamente la inattendibilità delle poste di bilancio.

(Cassazione 4 aprile 2003 n. 5282; Cassazione 7 maggio 2003 n. 6915)

Conseguentemente l'AE, ritenendo superate le precedenti istruzioni contenute nella Circolare n. 67/E del 1997, stabilisce che le azioni delle società non quotate in borsa e le quote di società non azionarie comprese nell'attivo ereditario, devono essere stimate secondo il valore di bilancio. In caso, invece, di assenza di bilancio o inventario dette partecipazioni sono valutate con riferimento al valore complessivo dei beni e dei diritti della società.

(Circolare 30 dicembre 2003 n. 58/E)

In tema di imposta sulle successioni, e con riguardo al valore da assumere per la determinazione della base imponibile delle azioni non ammesse alla quotazione di borsa e delle quote di società non azionarie, comprese nell'attivo ereditario, l'art. 16 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, innovando rispetto alla previgente disciplina dettata dall'art. 22 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, ha stabilito la non includibilità, nella valutazione delle dette azioni o quote, dell'avviamento della società in presenza di (non contestata, rituale) redazione del bilancio o dell'inventario. Ciò in coerenza con l'indirizzo legislativo teso ad uniformare, almeno tendenzialmente, i dati fiscalmente rilevanti con quelli contabili della società, ed a trarre i primi dai secondi, salvo il potere dell'ufficio finanziario di contestare fondatamente quei dati privati e di provarne la non corrispondenza alla vera realtà contabile della società.

(Cassazione 28 maggio 2007 n. 12422)

4) Le quote di fondi comuni di investimento concorrono a formare l'attivo ereditario. Tuttavia nell'ipotesi in cui cadano in successione quote di partecipazione a fondi comuni che includano titoli del debito pubblico, tali titoli non vanno computati nella base imponibile.

(Circolare 15 febbraio 1999 n. 37/E)

PASSIVITA' DEDUCIBILI

(Artt. 20, 21, 22, 23 e 24 T.U.S)

A sensi dell'art. 20 le passività deducibili sono costituite dai debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione e dalle spese mediche e funerarie indicate nell'art. 24.

I debiti

I debiti del defunto devono risultare da atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione o da provvedimento giurisdizionale definitivo.

I debiti relativi all'esercizio di imprese sono ammessi in deduzione anche se risultanti dalle scritture contabili del defunto regolarmente tenute.

Se il defunto non era obbligato alla tenuta di scritture contabili, i debiti cambiari e quelli verso aziende o istituti di credito, compresi i saldi passivi dei conti correnti, sono ammessi in deduzione anche se risultanti dalle scritture contabili obbligatorie del trattario o del prestatore ovvero dell'azienda o dell'istituto di credito.

I debiti relativi ai rapporti di lavoro subordinato, compresi quelli per trattamenti di fine rapporto e trattamenti previdenziali integrativi sono deducibili per l' ammontare maturato alla data di apertura della successione, anche se i rapporti continuano 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 sia verificato anche anteriormente alla data stessa, sono deducibili anche se accertati in data posteriore.

Per debiti del defunto si intendono anche le somme dovute al coniuge a seguito di scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio.

Limiti alla deducibilità

Non sono deducibili i debiti contratti per l' acquisto di beni non compresi nell'attivo ereditario; se i beni vi sono compresi in parte la deduzione è ammessa in proporzione.

A seguito dell'abrogazione dell'art. 10 TUS disposta dall'art. 69 della legge n. 342/2000, si devono ritenere non più operanti i limiti alla deducibilità disposti dal secondo comma dell'art. 22 TUS.

Pertanto si reputano deducibili i debiti contratti negli ultimi sei mesi; allo stesso modo per la determinazione del saldo dei conti correnti bancari, si computano senza limiti gli addebitamenti dipendenti da assegni emessi e da operazioni fatte negli ultimi sei mesi, anche se non relativi all'esercizio di imprese o di arti e professioni.

Nella determinazione del saldo dei conti correnti bancari non si tiene conto degli addebitamenti dipendenti da assegni presentati al pagamento nei tre giorni precedenti l'apertura della successione.

I debiti e i conti correnti passivi cointestati sono deducibili nei limiti della quota del defunto; se non determinate le quote si considerano uguali.

Dimostrazione dei debiti

A sensi dell'art. 21 TUS

La deduzione dei debiti è subordinata alla produzione, in originale o in copia autentica, del titolo o provvedimento di cui all'art. 21, comma 1, ovvero:

- a) di estratto notarile delle scritture contabili obbligatorie del defunto, per i debiti inerenti all'esercizio di imprese;
- b) di estratto notarile delle scritture contabili obbligatorie del trattario o del prenditore, per i debiti cambiari;
- c) 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;
- d) di attestazione rilasciata dall'ispettorato provinciale del lavoro, per i debiti verso i lavoratori dipendenti.

2. La deduzione dei debiti verso aziende o istituti di credito, anche se risultanti nei modi indicati nel comma 1, 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.

3. La sussistenza dei debiti alla data di apertura della successione, se non risulta da uno dei documenti di cui ai commi 1 e 2, 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 indicate nell'art. 16, comma 1, lettera b), dal legale rappresentante della società o dell'ente. Le firme devono essere autenticate.

4. L'esistenza di debiti deducibili, ancorché non indicati nella dichiarazione della successione, può essere dimostrata, nei modi stabiliti nei commi 1, 2 e 3, 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 è divenuto definitivo. **(1)**

Spese mediche e spese funerarie

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

Le spese funerarie risultanti da regolari quietanze sono deducibili in misura non superiore a Euro 1.032,91.

1) In tema di imposta sulle successioni, il regime di deducibilità dei debiti della massa ereditaria - disciplinato dagli articoli da 20 a 24 del d.lgs. n. 346 del 1990 - va ricostruito nel senso che tali debiti sono deducibili, purché sussistano le condizioni previste dall'art. 21 e subordinatamente alle dimostrazioni, integranti sistema di prova legale, prescritte dall'art. 23. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto non deducibili i debiti del "de cuius" inerenti l'esercizio di impresa, documentati attraverso l'esibizione della "quietanza delle fatture" e di "documentazione equipollente" piuttosto che attraverso la produzione di atto scritto avente data certa anteriore all'apertura della successione, titolo giudiziario definitivo, estratto notarile delle scritture contabili obbligatorie e, trattandosi di debiti verso aziende o istituti di credito, di certificazione rilasciata dall'ente creditore).

(Cassazione 26 novembre 2007 n. 24547)

In tema di imposta sulle successioni, la deducibilità dei debiti della massa ereditaria è disciplinata, quanto alle condizioni ed al regime probatorio, rispettivamente dagli artt. 21 e 23 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, secondo cui i debiti del "de cuius" inerenti all'esercizio di impresa vanno provati mediante scritture contabili obbligatorie tenute a norma di legge, da prodursi in originale o in copia autentica, ovvero in estratto notarile, entro il triennio dall'apertura della successione; va pertanto negata ogni efficacia probatoria ad una mera esposizione di parte attiva e passiva allegata all'atto di regolarizzazione dell'impresa societaria familiare, il cui stato patrimoniale, formato dopo l'apertura della successione stessa e a tale solo scopo, non è qualificabile come bilancio.

(Cassazione 14 marzo 2008 n. 6957)

LIQUIDAZIONE DELL' IMPOSTA

(Art. 33 T.U.S)

Liquidazione

L' Agenzia delle Entrate liquida l' imposta di successione in base alla dichiarazione, anche se presentata dopo la scadenza del termine ma prima che sia stato notificato accertamento d' ufficio, tenendo conto delle dichiarazioni integrative o modificative già presentate a norma dell'art. 28 comma 6 e dell'art. 31 comma 3 TUS.

A sensi dell'art. 28 n. 6 se dopo la presentazione della dichiarazione sopravviene un evento che determina un mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero sopravviene un evento che dà luogo ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se divenuti tali per effetto dell'evento sopravvenuto, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa.

A norma dell'art. 31 n. 3 fino alla scadenza del termine la dichiarazione può essere modificata con l' osservanza delle disposizioni degli artt. 28, 29 e 30 del TUS.

In sede di liquidazione l' Ufficio provvede a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile.

Secondo l' articolo in commento, l' Ufficio provvede altresì ad escludere:

- a) le passività esposte nella dichiarazione per le quali non ricorrono le condizioni di deducibilità di cui agli articoli 21 e 24 TUS o eccedenti i limiti di deducibilità di cui agli articoli 22 e 24 TUS, nonché gli oneri non deducibili a norma dell'art. 8, comma 1 TUS;
- b) le passività e gli oneri esposti nella dichiarazione che non risultano dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione o su richiesta dell'ufficio;
- c) le riduzioni e le detrazioni indicate nella dichiarazione non previste negli articoli 25 e 26 TUS o non risultanti dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione o su richiesta dell'ufficio.

Le correzioni e le esclusioni di cui sopra devono risultare nell'avviso di liquidazione dell'imposta.

Le disposizioni in oggetto si applicano anche per la riliquidazione dell'imposta in base a dichiarazione sostitutiva e per la liquidazione della maggiore imposta in base a dichiarazione integrativa.

Autoliquidazione

Se nella dichiarazione o in quelle sostitutive o integrative, sono indicati beni immobili e diritti reali sugli stessi, gli eredi e i legatari devono provvedere, nei termini di cui all'art. 31, alla liquidazione ed al versamento delle imposte ipotecaria e catastale, dell'imposta di bollo, delle tasse ipotecarie e dei tributi speciali.

Il versamento deve essere effettuato mediante delega ad azienda di credito autorizzata o tramite il concessionario del servizio per la riscossione competente in base all'ultima residenza del defunto o, se questa era all'estero o non è nota, al concessionario del servizio per la riscossione di Roma.

L' autoliquidazione, in vigore dal 29 marzo 1997, fu introdotta dall'art. 11 del d.l. 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla l. 28 maggio 1997, n. 140.

Il prospetto di autoliquidazione va allegato alla dichiarazione a sensi dell'art. 30 TUS.

Tra le imposte oggetto di autoliquidazione il dl n. 79/1997 prevedeva anche l' imposta sostitutiva dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (1% su immobili di valore superiore L. 250.000.000, acquistati anteriormente al 31 dicembre 1992), INVIM e imposta sostitutiva soppresse per successioni e donazioni dall'art. 69 n. 6 della legge 21 novembre 2000, n. 342. **(1) (2) (3)**

1) E' compito degli uffici controllare che nella dichiarazione risultino annotati gli estremi del pagamento delle imposte autoliquidate e che sia allegato il prospetto di liquidazione delle stesse. In caso contrario la dichiarazione si considera irregolare.

L'ufficio è tenuto altresì verificare se vi siano stati omissioni od errori nella compilazione del prospetto e a correggerli in sede di liquidazione dell' imposta principale di successione.

Pertanto, in caso di omesso o insufficiente versamento, l' ufficio, con le modalità e i termini di cui al secondo comma dell' art. 27 T.U. e quindi entro il termine decadenziale di tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione di successione, provvede al recupero delle somme non versate o versate in misura inferiore al dovuto, unitamente alle sanzioni e agli interessi a sensi dell' art. 52 TUS (n.d.a.: articolo abrogato dall'art. 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473)

(Circolare 24 giugno 1999 n. 178/E)

2) Per le dichiarazioni di successione presentate a partire dal 1° febbraio 2005, per le quali non è dovuta l'imposta sulle successioni, si applicano le nuove misure fisse di Euro 168,00 delle imposte ipotecaria e catastale, indipendentemente dalla data di apertura della successione.

Per le dichiarazioni presentate dopo il 1° febbraio 2005, relative a successioni apertesi prima del 25 ottobre 2001, per le quali è ancora dovuta l'imposta sulle successioni, le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa devono essere liquidate in base alle norme in vigore alla data di apertura della successione. **(Risoluzione 9 gennaio 2006 n. 6/E)**

3) Le aliquote nel tempo delle imposte ipotecaria e catastale risultano dal prospetto riportato in Appendice.

RIDUZIONI DELL'IMPOSTA

(Art. 25 T.U.S)

Successione nel quinquennio

Se la successione si apre entro 5 anni da altra successione o da donazione aventi per oggetto gli stessi beni e diritti, l' imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di 1/10 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.

Beni culturali non sottoposti a vincolo

Se nell' attivo ereditario sono compresi beni immobili culturali non sottoposti a vincolo anteriormente all' apertura della successione, l' imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell' importo proporzionalmente corrispondente al 50% del loro valore.

L' erede o il legatario devono presentare l' inventario dei beni per i quali ritengono spettare la riduzione, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, alla Sovrintendenza competente, comprovante la esistenza delle caratteristiche di cui al D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42. L' attestazione deve essere allegata alla dichiarazione di successione. L' accertamento positivo delle caratteristiche di cui al predetto decreto comporta la sottoposizione dell' immobile al vincolo ivi previsto.

Si applicano le disposizioni del' art. 13, commi 3, 4 e 5 TUS. **(1)**

Fondi rustici

Se nell' attivo ereditario sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, devoluti al coniuge, ai parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del de-cuius, 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 a Euro 103.291,38.

La riduzione compete a condizione che i beneficiari siano coltivatori diretti, che la devoluzione avvenga nell' ambito di una famiglia diretto-coltivatrice **(2)** e che l'esistenza di tali requisiti risulti da attestazione dell'ufficio competente allegata alla dichiarazione di successione.

Immobili imprese artigiane

Se nell' attivo ereditario sono compresi immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio dell' impresa devoluti al coniuge o a parenti in linea retta entro il terzo grado del de cuius nell' ambito di una impresa artigiana familiare, 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 a Euro 103.291,38.

L'esistenza dell' impresa familiare deve risultare da atto pubblico o scrittura privata autenticata di cui all'art. 5, comma 4, lettera a) del TUIR. **(3)**

Aziende, quote e beni in Comuni montani

Se nell' attivo ereditario sono compresi aziende, quote di società di persone o beni strumentali di cui al' art. 40 del TUIR **(4)**, ubicati in Comuni montani con meno di 5000 abitanti o nelle frazioni con meno di 1000 abitanti anche se facenti parte di Comuni montani di maggiori dimensioni, trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del de cuius, l' imposta dovuta dal beneficiario è ridotta dell' importo proporzionale corrispondente al 40% della parte del valore complessivo, a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l' attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Il beneficiario deve comprovare la detta condizione entro 60 giorni dalla scadenza del termine di cui sopra mediante dichiarazione da presentare all' ufficio competente.

In mancanza di tale dimostrazione il beneficiario è tenuto al pagamento dell' imposta nella misura ordinaria maggiorata degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l' imposta avrebbe dovuto essere pagata.

1) Al fine di usufruire della riduzione dell' imposta di successione il contribuente deve necessariamente indicare nella dichiarazione di successione i beni immobili culturali non vincolati compresi nell' attivo ereditario, allegando l'attestazione rilasciata da Dicastero per i beni e le attività culturali in ordine all'esistenza delle caratteristiche di legge.

(Circolare 30 marzo 2000 n. 61)

2) “ È diretto-coltivatrice la famiglia che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione dei fondi e all'allevamento e governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore al terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e dell'allevamento e del governo del bestiame; ai fini del calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo.” **(Art. 25 n. 3 D.lgs. 346/1990)**

3) Le disposizioni relative ai redditi delle imprese familiari si applicano a condizione:

“ a) che i familiari partecipanti all' impresa risultino nominativamente, con la indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo di imposta, recante la sottoscrizione dell' imprenditore e dei familiari partecipanti;”.

4) Immobili utilizzati per l'esercizio dell' impresa commerciale (strumentali per destinazione o per utilizzazione) e immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (strumentali per natura)

(Attuale art. 43 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)

SOGGETTI OBBLIGATI AL PAGAMENTO DELL' IMPOSTA

(Artt. 36 e 37 T.U.S)

Soggetti obbligati al pagamento

Al pagamento dell'imposta complessivamente dovuta dagli eredi e dai legatari sono obbligati gli eredi solidalmente tra loro.

Il coerede che ha accettato l' eredità col beneficio d'inventario è obbligato solidalmente al pagamento di cui sopra, nei limiti del valore della propria quota ereditaria. **(1)**

Fino a quando l'eredità non sia stata accettata o non sia stata accettata da tutti i chiamati, questi o quelli che non abbiano accettato e gli altri soggetti tenuti alla dichiarazione di successione, esclusi i legatari, rispondono solidalmente dell'imposta nei limiti del valore dei beni rispettivamente posseduti.

Si applicano le disposizioni dell'art. 58 del TUR, per cui i soggetti che hanno pagato l' imposta si surrogano in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'amministrazione finanziaria ed esibendo un certificato rilasciato dall' Agenzia delle entrate attestante l' ammontare dell'imposta pagata possono richiedere al giudice del luogo ingiunzione di pagamento nei confronti dei soggetti nel cui interesse il pagamento fu effettuato.

L' ingiunzione è provvisoriamente esecutiva a norma del codice di rito e contro la stessa non sono ammissibili opposizioni fondate sul motivo che le imposte pagate non erano dovute o erano dovute in misura minore.

Al fine di evitare comportamenti “dilatori” da parte dei chiamati, il comma 4° dell'art.36 in commento ricomprende espressamente l' Ufficio tra i soggetti legittimati a chiedere che l'autorità giudiziaria fissi un termine entro il quale il chiamato dichiari se accetta o rinunzia all'eredità. Tanto nell'ipotesi in cui il chiamato non sia nel possesso dei beni ereditari, valendo nel caso contrario le disposizioni sull'accettazione cd presunta, di cui si è accennato sopra. Tenuto presente, inoltre, che a norma dell'ultimo capoverso dell'art. 481 C.C. decorso il termine fissato dall'autorità giudiziaria senza che abbia fatto la dichiarazione, il chiamato perde il diritto di accettare.

Il medesimo comma 4° dell'art. 36 facoltizza inoltre l' Ufficio a richiedere la nomina di un curatore dell'eredità giacente a sensi dell'art. 528 C.C.

Il decreto di nomina è, a cura del Cancelliere, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale e iscritto nella terza parte del registro delle successioni di cui all'art.52 delle Disp. att. Cod.civ.

L' ultimo comma dell' art. 36 in esame stabilisce che i legatari sono obbligati al pagamento dell' imposta relativa ai rispettivi legati.

Pagamento dell' imposta

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. Scaduto il termine di cui sopra decorrono gli interessi di mora nella misura attualmente dell' 1,5% per ogni semestre compiuto.

Il pagamento può essere effettuato oltre che con delega bancaria (Mod. F23), anche con cedole di titoli del debito pubblico scadute, e nei casi previsti dalla legge anche non scadute, computate per il loro importo netto, nonché con titoli di credito bancari e postali a copertura garantita.

1) In materia d'imposta di successione, l'erede che abbia accettato con beneficio d'inventario è, comunque, tenuto a corrispondere il tributo, ma in misura non superiore al valore dei beni a lui pervenuti, con la conseguenza che, ai fini della quantificazione del debito tributario, deve prima essere completata la procedura di formazione dell'inventario, con la definitività correlabile alla mancata opposizione, solo successivamente potendo quantificarsi l'imponibile e procedersi, quindi, alla liquidazione dell'imposta. **(Cassazione 28 maggio 2008 n. 13906)**

DILAZIONE DI PAGAMENTO

(art. 38 T.U.S)

L' Ufficio può consentire che il pagamento delle imposte, delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora venga eseguito per un ammontare non inferiore al 20% nei termini e con le modalità di cui all'art. 37 TUS, di cui sopra, e per l'importo restante in rate annuali posticipate.

Durata

La dilazione, che non può in ogni caso estendersi oltre il quinto anno successivo a quello dell'apertura della successione, viene accordata dall'Ufficio entro 90 giorni dalla richiesta da formularsi contestualmente al pagamento dell'acconto di cui sopra.

Interessi

Sugli importi rateizzati sono dovuti, con decorrenza dalla data di concessione della dilazione, gli interessi nella misura stabilita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, attualmente pari al 3 %.

Garanzie

Condizione per la concessione della dilazione è la prestazione di idonea garanzia mediante:

- ipoteca;
- cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato al valore di borsa;
- fideiussione bancaria;
- polizza fideiussoria assicurativa.

Il contribuente ha diritto di ottenere la dilazione nel caso in cui offra di garantirla mediante iscrizione di ipoteca su beni e diritti compresi nell'attivo ereditario che abbiano un valore superiore di almeno un terzo all'importo da dilazionare maggiorato dell'ammontare di eventuali crediti garantiti da ipoteche già precedentemente iscritte sui beni medesimi.

Atto di dilazione

A sensi dell' ultimo capoverso del terzo comma dell' art. 38 in commento gli atti e le formalità relativi alla costituzione e alla estinzione delle garanzie sono soggetti all'imposta di registro e ipotecaria in misura fissa. **(1) (2) (3)**

Decadenza

Se il contribuente non provvede al pagamento delle rate scadute entro 60 giorni dalla notificazione dell'avviso da parte dell'Ufficio, decade dal beneficio della dilazione.

E' in facoltà dell'Ufficio di concedere una nuova dilazione.

Resta salva, in ogni caso, l' applicazione delle sanzioni stabilite per il ritardo nel pagamento.

1) L'AF raccomanda agli uffici di provvedere alla stipula degli atti di rateizzazione nel più breve tempo possibile e, comunque, entro e non oltre sei mesi dalla data di presentazione della relativa istanza, al fine di evitare pregiudizi all'erario. **(Circolare Min. Fin. 15 marzo 1991 n. 17)**

2) L'AE riconosce la possibilità di assolvere le rate dell' imposta di successione dilazionata non ancora scadute, mediante cessione allo Stato di beni culturali a sensi dell' art. 39 TUS. Si ritengono dovuti in tal caso gli interessi compensativi ma non quelli di mora dopo la scadenza delle rate. **(Risoluzione 24 settembre 2002 n. 308)**

3) La cancellazione di ipoteche iscritte a garanzia dell' imposta di successione dilazionata è soggetta all'imposta ipotecaria in misura fissa. **(Circolare 14 agosto 1997 n. 239/T)**

PAGAMENTO DELL' IMPOSTA MEDIANTE CESSIONE DI BENI CULTURALI

(Art. 39 T.U.S)

Proposta di cessione

A sensi del primo comma dell'art. 39 TUS, in pagamento totale o parziale dell'imposta di successione, delle relative imposte ipotecaria e catastale **(1) (2)**, degli interessi e delle sanzioni amministrative, gli eredi e i legatari possono proporre alla Stato la cessione di beni culturali vincolati o non vincolati, di cui all'art. 13 TUS, e di opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquanta anni.

Contenuto e termini della proposta

La proposta di cessione, contenente la descrizione dettagliata dei beni offerti con la indicazione dei relativi valori e corredata di idonea documentazione, deve essere sottoscritta a pena di nullità da tutti gli eredi o dal legatario e deve essere presentata al Ministero per i beni e le attività culturali e all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente entro il termine per il pagamento dell'imposta di cui all'art. 37 TUS.

La presentazione della proposta interrompe il termine di cui sopra.

Manifestazione di volontà dello Stato all'acquisizione

L' Amministrazione per i beni e le attività culturali attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche di cui al D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 e dichiara relativamente ai beni culturali e alle opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquanta anni l' interesse dello Stato alla loro acquisizione.

Condizioni – valori di cessione

Le condizioni e il valore di cessione sono stabiliti con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita l' apposita commissione nominata a sensi del quarto comma dell'art. 39 in commento.

Decreto – notifica – dichiarazione di accettazione

Il decreto di cui sopra è emanato entro sei mesi dalla presentazione della proposta di cessione ed è notificato al proponente. Il quale entro due mesi, a pena di decadenza, deve notificare al Ministero per i beni e le attività culturali la sua dichiarazione di accettazione con firma autenticata. **(3)**

Trascrizione

Il decreto ministeriale e la dichiarazione di accettazione costituiscono titolo per la trascrizione del trasferimento nei registri immobiliari.

Beni mobili - consegna

I beni mobili devono essere consegnati entro i trenta giorni successivi alla notificazione della dichiarazione di accettazione di cui sopra.

Decreto – accettazione – presentazione Ufficio

Ai fini della estinzione del debito tributario gli eredi o i legatari devono produrre all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente, entro sessanta giorni dalla predetta dichiarazione di accettazione, copie autentiche di quest'ultima e del decreto ministeriale contenente l'indicazione del valore dei beni ceduti.

Valore dei beni – esclusione rimborso

Se il valore dei beni ceduti è superiore all'importo delle imposte dovute, il cedente non ha diritto ad alcun rimborso.

Se, invece, il valore è inferiore, il cedente è tenuto a versare la differenza entro sessanta giorni dalla produzione all'Ufficio delle copie autentiche della dichiarazione di accettazione e del decreto ministeriale.

Mancata accettazione della proposta di cessione – comunicazione – pagamento imposte

Qualora lo Stato non intenda acquisire i beni offerti in cessione, il Ministro per i beni e le attività culturali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, dichiara con decreto di non accettare la proposta. Di tanto il Ministero per i beni e le attività culturali dà immediata comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente e al proponente. Dalla data di ricevimento decorre il termine di sessanta giorni per il pagamento delle imposte dovute maggiorate degli interessi legali con decorrenza dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione di successione.

1) Sebbene il primo comma dell'art. 39 TUS menzioni tuttora anche le imposte ipotecarie e catastali tra quelle pagabili mediante cessione di beni culturali, tuttavia, secondo l'Af, tale modalità di pagamento è da ritenersi non più ammissibile in quanto non prevista dalle disposizioni sull'autoliquidazione di cui al comma 1-bis dell'art 33 del TUS, come aggiunto dall'art. 11 del dl. 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla l. 28 maggio 1997, n. 140.

Conseguentemente la proposta di pagamento mediante cessione di beni culturali può essere formulata soltanto per le imposte, interessi e sanzioni amministrative che vengono liquidate dall'ufficio. (**Risoluzione 3 luglio 2001 n. 102/E**)

2) In tal senso si esprime anche A. Pischetola, Circolazione dei beni culturali e attività notarile, p. 77.

3) Trattandosi di dichiarazione a contenuto negoziale, si ritiene che l' autentica della firma debba rivestire la forma notarile, specie in funzione della esecuzione della formalità di trascrizione nei registri immobiliari.

Conseguentemente l' atto è da iscrivere a repertorio e da assoggettare a registrazione con l'applicazione dell' imposta di registro in misura fissa, per quanto riguarda gli immobili a sensi dell' art. 1 comma 7 della Tariffa Parte I del TUR e per i beni diversi dagli immobili a sensi dell' art. 2 n. 1. comma 2 della medesima Tariffa.

Alcuni ritengono che per l'atto non vi sarebbe obbligo di chiedere la registrazioni a sensi e per gli effetti di cui al' art. 5 della Tabella Allegato B del TUR.

DISPOSIZIONI VARIE

(Artt. 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 e 47 T.U.S)

Art. 40 - Riscossione in pendenza di giudizio

In base al primo comma il ricorso del contribuente non sospende la riscossione della imposta principale.

Art. 41 - Riscossione coattiva e prescrizione.

Il privilegio dello Stato per la riscossione coattiva dell' imposta e delle sanzioni amministrative si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di apertura della successione o, in caso di dilazione di pagamento, dal giorno della scadenza dell' ultima rata ovvero dal giorno in cui si è verificata la decadenza prevista dal' art. 27 TUS.

Art. 42 - Rimborso dell'imposta

Il rimborso dell' imposta e degli interessi, delle soprattasse e delle pene pecuniarie eventualmente pagati, nelle ipotesi di cui al primo comma deve essere richiesto a pena di decadenza entro tre anni dal giorno del pagamento o, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione. **(1) (2)**

Art. 43 - Disposizioni testamentarie impugnate o modificate

Nelle successioni testamentarie l' imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento, nonché agli eventuali accordi diretti a reintegrare i diritti dei legittimari, risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata.**(3)**

In caso di accoglimento dell' impugnazione o di accordi sopravvenuti l'imposta si applica fatti salvi:

- il disposto dell' art. 28 comma 6 TUS, in base al quale, in conseguenza di eventi che danno luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità e del legato ovvero ad applicazione della imposta in misura superiore, i soggetti obbligati devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa;
- il disposto dell'art. 42 comma 1 lettera e) TUS che, a seguito di sopravvenuto mutamento della devoluzione ereditaria, riconosce il diritto al rimborso dell' imposta pagata o pagata in più.

Art. 44 - Disposizioni testamentarie condizionali

Regola i criteri di applicazione dell' imposta in relazione alla istituzione di erede sottoposta a condizioni risolutiva o sospensiva, al legato sottoposto a condizione sospensiva e alle disposizioni a favore dei nascituri.

Art. 45 - Sostituzione fedecommissaria

Nel caso previsto dall' art. 692 C.C. l' imposta si applica nei confronti dell' istituito su un valore pari a quello dell' usufrutto sui beni che formano oggetto della sostituzione.

Alla morte dell'istituito l' imposta si applica nei confronti del sostituito in base al valore dei beni alla data dell' apertura della successione.

Quando la sostituzione non ha luogo l' imposta si applica nei confronti dell' istituito in base al valore della piena proprietà dei beni alla data di apertura della successione, detraendo l' imposta precedentemente pagata.

Art. 46 - Presunzione di legato

Il riconoscimento, contenuto nel testamento, che determinati beni intestati al defunto o da lui posseduti o che si presumono compresi nell' attivo ereditario, appartengono ad un terzo, si considera legato a favore di questi, se non è fornita la prova che i beni già gli appartenevano.

Il riconoscimento di debito contenuto nel testamento si considera legato, se l'esistenza del debito non è dimostrata nei modi previsti nell'art.23 TUS

L'onere posto a carico dell'erede o del legatario, avente ad oggetto prestazioni nei confronti di soggetti terzi determinati, si considera legato a favore dei beneficiari.

Art. 47 - Poteri dell'Amministrazione finanziaria

L'articolo elenca i poteri dell'ufficio competente ai fini dell' accertamento e della riscossione, quali, tra gli altri, anche quelli di richiedere informazioni ai pubblici ufficiali, che sono tenuti a comunicare dati e notizie in loro possesso e di dimostrare, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, la simulazione di atti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile o dell' imposta.

1) Il contribuente può, entro il termine prescrizione (ancorché sia scaduto il termine per la correzione della dichiarazione), chiedere il rimborso dell'imposta di successione illegittimamente pagata ove nel dichiarare il valore dei beni ereditari abbia commesso un errore.

(Cassazione, sez. trib., 25 febbraio 2008, n. 4755)

2) Gli interessi compensativi relativi all' imposta pagata in più, rispetto a quella dovuta, spettano anche se non espressamente richiesti nell'istanza di rimborso.

(Risoluzione Min. Fin. 28 gennaio 1993 prot. 351091)

3) “(...) riprende piena attualità il disposto del' art. 43 del d.lgs. n. 346 che dispone in sostanza la neutralità fiscale dell'atto volto alla reintegra dei diritti dei legittimari posto in essere per atto tra vivi successivo all'apertura della successione.” **(Studio CNN n. 168-2006/T)**

DIVIETI E OBBLIGHI A CARICO DI TERZI

(Art. 48 T.U.S)

Comunicazione dei decessi ad opera dell'Ufficiale dello stato civile

Nei primi quindici giorni di ogni trimestre gli Ufficiali dello stato civile devono trasmettere all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente l'elenco delle persone residenti nel Comune della cui morte hanno avuto notizia nel trimestre precedente, con l'indicazione dell' indirizzo e con lo stato di famiglia di ciascuna.

Divieto di compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte

Gli impiegati dello Stato e degli enti pubblici territoriali e i pubblici ufficiali, esclusi giudici e 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 cinque anni di cui all'art. 27, comma 4 TUS, della dichiarazione di successione o dell'intervenuto accertamento d'ufficio, salvo che la parte interessata non abbia dichiarato per iscritto che non vi era obbligo di presentazione della dichiarazione. **(1)**

I giudici e gli arbitri sono tenuti a comunicare all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente, entro quindici giorni, le notizie relative a trasferimenti per causa di morte apprese in base agli atti del processo.

Divieto a carico di debitori e detentori di beni caduti in successione

I debitori del defunto e i detentori di beni caduti in successione non possono pagare le somme dovute o consegnare i beni stessi agli eredi o ai legatari se non è stata fornita la prova della presentazione, anche dopo il termine di cinque anni di cui all'art. 27, comma 4 TUS, della dichiarazione di successione o della dichiarazione integrativa riportante i crediti e i beni suddetti o dell'intervenuto accertamento in rettifica o d'ufficio, salvo che la parte interessata non abbia dichiarato per iscritto che non vi era obbligo di presentazione della dichiarazione.

I debitori del defunto sono tenuti a comunicare mediante lettera raccomandata all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente, entro dieci giorni, l'avvenuto pagamento dei crediti di cui alle lettere d) ed e) dell'art. 12 TUS.

Divieto a carico di Istituti di credito e società

Le Aziende e gli istituti di credito, le società e gli enti che emettono azioni, obbligazioni e titoli di qualsiasi specie non possono provvedere ad alcuna annotazione nelle loro scritture né ad alcuna operazione relative a titoli trasferiti per causa di morte , se non è stata fornita

la prova della presentazione, anche dopo il termine di cinque anni di cui all'art. 27, comma 4 TUS, della dichiarazione di successione o della dichiarazione integrativa con l'indicazione dei suddetti titoli, o dell'intervenuto accertamento in rettifica o d'ufficio, salvo che la parte interessata non abbia dichiarato per iscritto che non vi era obbligo di presentazione della dichiarazione.

Insussistenza dell'obbligo di dichiarazione – comunicazione all'ufficio

Gli impiegati dello Stato e degli enti pubblici territoriali e i pubblici ufficiali, i debitori del defunto e i detentori di beni caduti in successione, le aziende, gli istituti di credito, le società e gli enti di cui ai commi 2, 3 e 4 dell'art. 48 in commento devono trasmettere all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro quindici giorni, le dichiarazioni di inesistenza dell'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione previste dall'articolo medesimo.

Cassette di sicurezza

I concessionari di cassette di sicurezza possono procedere alla loro apertura solo dopo aver apposto la loro firma, con l'indicazione della data e dell'ora, su apposito registro tenuto dai concedenti in forma cronologica e senza fogli o spazi bianchi, e dopo aver dichiarato per iscritto sul registro stesso che eventuali cointestatari della cassetta sono tuttora in vita.

Dopo la morte dell'intestatario o di uno degli intestatari, le cassette di sicurezza possono essere aperte solo alla presenza di un funzionario dell'Amministrazione finanziaria o di un notaio, che redige l'inventario del contenuto. **(2)**

Il giorno e l'ora dell'apertura devono essere comunicati a cura del concessionario all'Ufficio dell'Agenzia del Territorio della circoscrizione in cui deve essere redatto l'inventario.

Le disposizioni relative alle cassette di sicurezza si applicano anche ad armadi, casseforti, borse, valige, plichi e pacchi chiusi depositati presso banche o altri soggetti che esercitano tale servizio.

1) Dal combinato disposto dell' art. 48, comma 2 del D.lgs. n.346/1990 (che vieta agli impiegati dello Stato di compiere atti relativi a trasferimenti mortis causa se non è stata fornita la prova della presentazione della dichiarazione di successione, anche dopo il termine di decadenza di cinque anni) e dell' art. 27, comma 6, decreto citato (che dispone che l' imposta è dovuta anche se la dichiarazione è presentata oltre il termine decadenziale di cui al comma 4 del medesimo articolo) l'Af, ritenendo non più attuale un suo precedente indirizzo, reputa necessaria, al fine di ottenere la relativa voltura catastale, la presentazione della dichiarazione di successione, anche dopo il termine di decadenza di cui sopra. **(Risol. 12/07/1999 n. 114/E – Risol. 09/03/2000 n. 27/T)**

2) In relazione al medesimo articolo 48 TUS si segnala che sarà nuovamente necessario l'intervento del notaio per la apertura delle cassette di sicurezza ove non intervenga il funzionario dell'Amministrazione Finanziaria, intervento regolato dalla legge e che non richiede quindi alcuna autorizzazione dell'Autorità giudiziaria (ovviamente se e solo se di inventario a sensi dell'art. 48 si tratta). **(Studio CNN n. 168-2006/T)**

IRREGOLARITA' – INCOMPLETEZZA – INFEDelta' DELLA DICHIARAZIONE

(Art. 32 T.U.S)

Irregolare

La dichiarazione si considera irregolare se manca alcuna delle seguenti indicazioni:

- le generalità, l' ultima residenza e il codice fiscale del defunto;
- 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 rinunce;
- la descrizione analitica dei beni e dei diritti compresi nell'attivo ereditario con la indicazione dei valori.
- gli estremi dell'avvenuto pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, dell'imposta di bollo e delle tasse ipotecarie.

(L' art. 29 lettera n-bis come richiamato dall'art. 32 reca ancora l' obbligo di indicare il pagamento dell'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili, nonostante tale imposta sia stata soppressa dall'art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342)

Si considera altresì irregolare la dichiarazione non corredata dai seguenti documenti:

- il certificato di morte o la copia autentica della sentenza dichiarativa dell'assenza o della morte presunta;
- il certificato di stato di famiglia del defunto e quelli degli eredi e legatari che sono in rapporto di parentela o affinità con lo stesso e i documenti di prova della parentela naturale;

(tenuto presente che il certificato di morte e lo stato di famiglia possono essere sostituiti da dichiarazioni rese a sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445)

nonché, se ne ricorrono i presupposti dei seguenti documenti:

- la copia autentica della pubblicazione del testamento che regola la successione;
- la copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata portanti la integrazione dei diritti dei legittimari lesi;
- i certificati catastali degli immobili;

- i certificati dei pubblici registri con la individuazione delle navi e degli aeromobili.
- le copie del bilancio e dell' inventario redatti a norma di legge, ai fini della valutazione di aziende e di azioni e quote di partecipazione in società non quotate.

In tal caso l' ufficio notifica al dichiarante l' avviso a provvedere alla regolarizzazione entro sessanta giorni.

La dichiarazione non regolarizzata nel termine si considera omessa.

Incompleta

La dichiarazione si considera incompleta se non vi sono indicati tutti i beni e diritti compresi nell'attivo ereditario.

Nonostante il comma 2 dell'art. 32 del TUS contempli tra i beni da indicare in dichiarazione anche quelli alienati a titolo oneroso dal defunto negli ultimi sei mesi, si deve ritenere che la mancata inclusione degli stessi non possa configurare la fattispecie di dichiarazione incompleta, stante l' abrogazione ad opera dell'art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342 dell'art. 10 del TUS relativo appunto ai beni alienati negli ultimi sei mesi

Infedele

La dichiarazione si considera infedele:

- se i beni e i diritti compresi nell'attivo ereditario vi sono indicati per valori inferiori a quelli determinati secondo le disposizioni degli articoli del TUS, 14 (Beni immobili e diritti reali immobiliari) 15 (Aziende, navi e aeromobili) 16 (Azioni e obbligazioni, altri titoli, quote sociali) 17 (rendite e pensioni) 18(Crediti) 19 (Atri beni); ferma l' applicabilità agli immobili (esclusi i terreni edificabili) del meccanismo di valutazione automatica previsto dall'art. 34 n. 5 TUS;
- se vi sono indicati, sulla base di attestazioni o altri documenti di cui agli articoli del TUS, 23 (Dimostrazione dei debiti) e 24 (Spese mediche e spese funerarie) non conformi a verità, oneri e passività in tutto o in parte inesistenti.

A sensi dell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 32 TUS la dichiarazione è da considerarsi infedele anche qualora non vi siano indicate le donazioni anteriori o vi siano indicate con valori inferiori a quelli determinati secondo le disposizioni dell'art. 8 n. 4 TUS.

La disposizione è da reputarsi priva di effetto qualora si ritenga, come sopra precisato in tema di “coacervo”, che l' ultimo comma dell'art. 8 citato sia da ritenersi implicitamente abrogato.

RETTIFICA E LIQUIDAZIONE DELLA MAGGIORE IMPOSTA

(art. 34 T.U.S.)

Dichiarazione incompleta o infedele

Se l' Ufficio ritiene che la dichiarazione di successione o la dichiarazione sostitutiva o integrativa siano incomplete o infedeli provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta con gli interessi dalla data di notificazione della liquidazione dell'imposta principale.

L' avviso di rettifica e di liquidazione della maggior imposta deve contenere:

- il maggior valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti dichiarati;
- la descrizione dei beni o diritti non dichiarati con la indicazione del valore attribuito a ciascuno di essi;
- l' indicazione dei criteri seguiti nella determinazione dei valori a sensi degli articoli da 14 a 19 del TUS;
- l' indicazione delle passività e degli oneri ritenuti in tutto o in parte inesistenti, con la specificazione degli elementi di prova contraria alle attestazioni e agli altri documenti prodotti dal dichiarante;
- l' indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta;
- l' indicazione degli elementi in base ai quali è stato determinato il valore o il maggior valore per i beni immobili, i diritti reali immobiliari, le aziende e i diritti reali sulle stesse, le azioni, le obbligazioni, altri titoli e quote sociali.

L' atto deve essere motivato con la indicazione dei presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

L' atto deve inoltre recare allegato o riprodurre il contenuto di un eventuale altro atto, non conosciuto o ricevuto dal contribuente, al quale la motivazione faccia riferimento.

L' inosservanza di queste ultime disposizioni contenute nel comma 2-bis dell'articolo in esame rendono nullo l' accertamento.

Fatta eccezione per quelli ai quali si applica la cd “valutazione automatica”, di cui sopra sub “Valore dei beni e dei diritti”, il valore degli immobili e dei diritti reali immobiliari è determinato dall'Ufficio con riferimento a trasferimenti, divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non più di tre anni alla data di apertura della successione, che abbiano avuto ad oggetto gli stessi immobili o diritti o altri di analoghe caratteristiche e condizioni.

Ai fini di cui sopra l' Ufficio tiene conto anche del 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 di tutti gli altri elementi utili alla valutazione, ivi comprese le indicazioni fornite dai Comuni.

Su quest'ultimo punto l' Af aveva chiarito in passato che i Comuni non hanno il potere di esprimere un “giudizio” sul valore ma si devono limitare a fornire esclusivamente “elementi di valutazione” in base ai quali e agli altri indicati dalla legge, gli Uffici determinano autonomamente i valori in questione.

Per la determinazione del valore delle aziende, dei diritti reali sulle stesse, delle azioni o quote di cui all'art. 16 lettera b) TUS, l' Ufficio può basarsi anche su accertamenti effettuati per altre imposte e può procedere altresì ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto, di cui agli artt. 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

Come già ricordato, a seguito delle modifiche apportate all'art. 15 TUS dall'art. 69 l. 21 novembre 2000, n. 342, nella determinazione del valore delle aziende non assume più rilevanza l' avviamento.

A causa di mancato coordinamento con disposizioni abrogative e/o modificative, l' articolo in commento dispone che l' avviso di rettifica deve contenere, oltre alla indicazione delle donazioni anteriori non dichiarate e del relativo valore, o del maggior valore attribuito a quelle dichiarate,(1) anche la descrizione dei beni o diritti alienati dal defunto negli ultimi sei mesi, e non dichiarati, con l' indicazione del valore attribuito a ciascuno di essi.

I commi 5 e 6 dell'articolo in oggetto contengono rispettivamente le norme relative ai limiti al potere di rettifica e alla procedura per l' attribuzione della rendita catastale per i fabbricati dichiarati ma non ancora iscritti in catasto alla data di presentazione della dichiarazione di successione.

Il comma 6-bis come aggiunto dall'art. 10 del d.l. 20 giugno 1996, n. 323 conv. in l. 8 agosto 1996, n. 425, estende il principio della valutazione automatica ai fabbricati iscritti in catasto con attribuzione di rendita proposta, a condizione che la volontà di avvalersene sia espressamente manifestata nella dichiarazione di successione.

Il comma 8 infine stabilisce che nella rettifica e nella liquidazione della maggiore imposta non si tiene conto, qualora di scarsa rilevanza, delle differenze di valore dei beni indicati nell'art. 16, comma 1, lettere b) e d) e nell'art. 19 del TUS.

ACCERTAMENTO E LIQUIDAZIONE D'UFFICIO

(Art. 35 T.U.S.)

Omissione della dichiarazione

In caso di omissione della dichiarazione l' Ufficio provvede ad accertare l' attivo ereditario e a liquidare l' imposta avvalendosi di dati e notizie raccolti o venuti a sua conoscenza, compresi quelli desunti da dichiarazioni considerate omesse a norma dell'art. 28 comma 8 (dichiarazione nulla) e dell'art.32 comma 1 (dichiarazione non regolarizzata entro 60 giorni dall'avviso dell'ufficio).

Con l' imposta sono liquidati anche gli interessi dalla data di scadenza del termine entro il quale la dichiarazione omessa avrebbe dovuto essere presentata.

L' avviso di accertamento e liquidazione deve contenere:

- la indicazione delle generalità dei chiamati all'eredità;
- la descrizione dei beni e dei diritti compresi nell'attivo ereditario;
- la indicazione dei valori attribuiti ai beni e i criteri seguiti per determinarli;
- la indicazione delle aliquote applicate e del calcolo dell'imposta.

Il comma 2 dell'articolo in commento prevede che l' avviso debba contenere anche la indicazione degli estremi e del valore delle donazioni anteriori di cui all'art. 8 comma 4.

Per quanto riguarda la motivazione dell'atto, il comma 2-bis dell'articolo in oggetto riproduce esattamente la norma del comma 2-bis dell'art. 34. Pertanto la mancata osservanza di tale disposizione comporta la nullità dell'accertamento.

Entro sei mesi dalla data di notificazione dell'avviso si può dare all'Ufficio la dimostrazione dell'esistenza di passività deducibili e della spettanza di riduzioni e detrazioni.

Le disposizioni dell'art. 35, salvo diverso contenuto dell'avviso, si applicano anche per la riliquidazione dell'imposta nel caso di omissione della dichiarazione sostitutiva e per la riliquidazione della maggiore imposta nell'ipotesi di omissione della dichiarazione integrativa.

OMISSIONE INFEDelta' DELLA DICHIARAZIONE ALTRE VIOLAZIONI – DETERMINAZIONE DELLA SANZIONE PECUNIARIA

(Artt. 50, 51, 53 e 54 T.U.S)

Omissione

L'omissione della dichiarazione di successione, di quella sostitutiva o di quella integrativa comportano la sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento dell' imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio.

Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da Euro 258,23 a Euro 1.032,91.

Infedeltà

L'omessa indicazione di dati o elementi rilevanti ai fini della liquidazione o riliquidazione dell' imposta o la loro infedele indicazione ovvero la esposizione di passività in tutto o in parte inesistenti comporta la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della differenza di imposta.

La sanzione non si applica relativamente all'imposta corrispondente al maggior valore definitivamente accertato dei beni e dei diritti diversi dagli immobili indicati nell' art. 34 comma 5 TUS, se il valore accertato non supera di un quarto quello dichiarato.

La sanzione di cui sopra, nella stessa misura, si applica anche , con riferimento all' imposta corrispondente, a chi rilascia o sottoscrive attestazioni o documenti, contenenti dati o elementi non rispondenti al vero, rilevanti ai fini della determinazione delle passività deducibili.

Se l'omissione o l'infedeltà si riferiscono a dati o elementi che non incidono sulla determinazione dell'imposta di successione, si applica la sanzione da Euro 258,23 a Euro 1.032,91.

La stessa sanzione si applica in caso di mancata allegazione dei documenti prescritti o dei prospetti rilevanti ai fini della liquidazione delle imposte ipotecaria, catastale e di bollo e delle tasse ipotecarie ovvero nel caso di inesattezza o di irregolarità dei prospetti medesimi.

La sanzione è ridotta a metà se si provvede alla regolarizzazione nel termine di 60 giorni dalla richiesta dell'ufficio.

Altre violazioni

Si rinvia all'art. 53 del TUS riportato in Appendice

Determinazione della sanzione

Ai fini della determinazione della sanzione l'imposta o la maggiore imposta sono assunte al netto delle riduzioni e delle detrazioni di cui agli art. 25 e 26 del TUS.

Chiarimenti in ordine alle principali fattispecie di violazioni alla luce delle innovazioni introdotte dal D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, sono fornite dalla **Circolare 19 novembre 1998 n. 267**.

Tenuta presente, come meglio specificato nel documento citato, la facoltà di avvalersi delle definizioni agevolate di cui al D.lgs. n. 472/1997.

DONAZIONI - ATTI A TITOLO GRATUITO COSTITUZIONE DI VINCOLI DI DESTINAZIONE

(Artt. 55, 56, 56 Bis, 57, 58, 59, 59 Bis e 60 T.U.S.)

Norme applicabili

Per le “donazioni”, così come per le successioni, per quanto non diversamente previsto dalle norme introdotte dal d.l. n. 262/2006 conv. dalla l. n. 286/2006, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del D.lgs. n. 346/1990 TUS, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

L'estensione delle norme sulle donazioni agli atti a titolo gratuito in genere e alla costituzione di vincoli di destinazioni è disposta dall' art. 2 del d.l. n. 262/2006 in l. n. 286./2006.

Registrazione degli atti

Gli atti di donazione o a titolo gratuito in genere e gli atti di costituzione di vincoli di destinazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del TUR relative agli atti da registrare in termine fisso. **(1)**

Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, altri atti a titolo gratuito e atti di costituzione di vincoli di destinazione formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato. Dall' imposta si detraggono le imposte pagate all'estero in dipendenza degli stessi atti ed in relazione ai beni ivi esistenti, salva l' applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.

Gli atti aventi ad oggetto trasferimenti di cui all' art. 3 TUS sono registrati gratuitamente, salvo il disposto del comma 3 dello stesso articolo.

Determinazione dell' imposta

L' imposta è determinata dall'applicazione delle aliquote, di cui al comma 49 del d.l. n. 262/2006 conv. dalla l. n. 286/2006, riportate in Appendice – Istituzione dell' imposta sulle successioni e donazioni.

L' imposta non si applica:

- a) alle donazioni e liberalità di cui agli artt. 742 e 783 C.C.;
- b) ai trasferimenti per donazione o a titolo gratuito in genere e alla costituzione di vincoli di destinazione collegati ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti reali immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista la applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale o dell'imposta sul valore aggiunto;
- c) ai trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del Codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1) del Codice civile, 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 all'atto di acquisto, apposita dichiarazione in tal senso; **(2)**
- d) ai beni e diritti esistenti all'estero, nel caso in cui alla data del trasferimento il "disponente" non era residente nello Stato;
- e) ai trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni;
- f) ai trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, aventi 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 legge 23 dicembre 1998, n. 461;
- g) ai trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli di cui sub f) , se disposti per le finalità di cui sopra; in tal caso il beneficiario deve fornire la prova, entro cinque anni dall'accettazione, di aver impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione, per le finalità indicate dall'alienante; in mancanza il beneficiario è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali decorrenti dalla data in cui l'imposta stessa avrebbe dovuto essere pagata;
- h) ai trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici;
- i) ai trasferimenti a favore di coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli professionali, che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento;
- l) ai trasferimenti a favore di giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.
- m) ai trasferimenti di veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico anche se compresi insieme con altri beni o diritti in uno stesso atto.

Valore dei beni e dei diritti

Il valore dei beni e diritti trasferiti è determinato a norma dei seguenti articoli del TUS:

- 14 (Beni immobili e diritti reali immobiliari)
- 15 (Aziende, navi e aeromobili)
- 16 (Azioni e obbligazioni, altri titoli, quote sociali)
- 17 (Rendite e pensioni)
- 18 (Crediti)
- 19 (Altri beni)

Nonché dell' articolo 34, commi:

- 3 (Criteri per la valutazione dei beni immobili e diritti reali immobiliari)
- 4 (Criteri per la valutazione delle aziende)
- 5 (Valutazione automatica per terreni e fabbricati)

Riduzioni e detrazioni

Si applicano le riduzioni previste dall' art. 25 TUS relative a:

- trasferimenti nel quinquennio;
- beni culturali non sottoposti a vincolo;
- fondi rustici;
- immobili imprese artigiane;
- aziende, quote e beni in Comuni montani.

Dall' imposta si detrae l' IVA afferente la cessione, a condizione che alla richiesta di registrazione sia allegata la relativa fattura.

Accertamento delle liberalità indirette

A sensi dell' art. 1, comma 4-bis del TUS l' imposta non si applica alle donazioni o altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti reali immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l' atto sia prevista la applicazione dell' imposta di registro, in misura proporzionale o dell' imposta sul valore aggiunto; **(3)**

A sensi dell' art. 56 Bis del TUS l' accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuate all' estero a favore di residenti, con esclusione delle donazioni e liberalità di cui agli artt. 742 e 783 Cod. civ. , può essere effettuato quando ricorrono entrambe le seguenti condizioni:

- l' esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall' interessato nell' ambito di procedimenti diretti all' accertamento di tributi;
- le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale che supera l' importo di Euro 180.759,91.

Alle liberalità indirette si applica l' aliquota del 7% da calcolare sulla parte dell' incremento patrimoniale che supera l' importo di Euro 180.759,91.

Tali liberalità possono essere registrate volontariamente a sensi dell' art. 8 del TUR e in tale caso si applica l' imposta con le aliquote indicate all' art. 56 TUS.

L' art. 56 Bis, non espressamente abrogato dalle norme della legge n. 286/2006, manifesta profili di “incompatibilità” con le nuove disposizioni che creano notevoli problemi interpretativi e di coordinamento tra vecchia e nuova disciplina.**(4)**

Donazioni anteriori - coacervo

A sensi dell' art. 57 TUS 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 ed escluse quelle di cui agli artt. 742 e 783 Cod. civ. e quelle registrate gratuitamente o con pagamento della imposta in misura fissa a sensi rispettivamente:

- dell' art. 55, comma 2 (atti aventi ad oggetto i trasferimenti non soggetti all' imposta di cui all' art. 3);
- dell' art. 59 (atti relativi a trasferimenti di beni culturali vincolati; atti relativi ad altri beni e diritti dichiarati esenti dall' imposta a norma di legge, ad eccezione di quelli aventi ad oggetto titoli del debito pubblico, ivi compresi Bot e Cct , e altri titoli garantiti dallo Stato o equiparati. **(5)**

Negli atti di donazione e a titolo gratuito in genere e in quelli di cui all' art. 26 TUR devono essere indicati gli estremi delle “donazioni” anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e i relativi valori alla data degli 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.

Disposizioni varie

Art. 58 TUS

1. 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.
2. Per le donazioni sottoposte a condizione si applicano le disposizioni relative all'imposta di registro. Le donazioni a favore di nascituri e quelle a favore di enti di cui all'art. 31, comma 2, lettere g) e h), si considerano sottoposte a condizione sospensiva.
3. Se nell'atto di donazione è prevista la sostituzione di cui all'art. 692 del codice civile si applicano le disposizioni dell'art. 45.
4. Il rimborso dell'imposta pagata spetta anche nei casi di cui all'art. 42, comma 1, lettere b), d) e g).
5. Le disposizioni di questo titolo si applicano, in quanto compatibili, anche per gli atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione.

Rinvio

Art. 60 TUS

1. Per le modalità e i termini della liquidazione dell'imposta o maggiore imposta determinata a norma degli articoli 56 e 57, per la rettifica del valore dei beni e dei diritti, per l'applicazione dell'imposta in caso di omissione della richiesta di registrazione, per la riscossione e il rimborso dell'imposta, per i divieti e gli obblighi a carico di terzi e per le sanzioni si applicano, in quanto non diversamente disposto in questo titolo e nell'art. 34, commi 4 e 8, le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

1) Secondo l' Af per la registrazione degli atti non assoggettati a tassazione in virtù dell'applicazione delle franchigie, è dovuta l' imposta in misura fissa.

Infatti, poiché l'art. 55 del TUS al comma 1 stabilisce che “gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo unico dell' imposta di registro ..., concernenti gli atti da registrare in termine fisso”, deve ritenersi che per la registrazione degli atti di donazione, per i quali è richiesto l'atto pubblico ad substantiam, sia dovuta l' imposta di registro in misura fissa ai sensi dell' art. 41, comma 2, del TUR in base al quale “L'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa ...”.

(Circolare 22 gennaio 2008 n. 3 paragr. 4.2)

2) L'agevolazione si applica esclusivamente al trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia e non riguarda anche l'attribuzione di somme di denaro o di beni eventualmente posta in essere dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali in favore degli altri partecipanti al contratto. Tali ultime attribuzioni rientrano nell'ambito applicativo dell' imposta sulle successioni e donazioni.

I partecipanti al patto di famiglia non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali possono rinunciare alle attribuzioni in denaro o in natura loro spettanti. Tale rinuncia non ha effetti traslativi ed è, quindi, soggetta alla sola imposta di registro in misura fissa, dovuta per gli atti privi di contenuto patrimoniale (art. 11 Tariffa Parte I allegata al TUR).

(Circolare 22 gennaio 2008 n. 3 paragr. 8.3.3)

3) “Alle fattispecie appena richiamate non si applica, pertanto, la presunzione di liberalità prevista dall' art. 26, comma 1, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con Dpr 26 aprile 1986, n. 131.

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).”

(Circolare 16 novembre 2000 n.207)

4) G.Rizzi, Il nuovo regime fiscale delle successioni e delle donazioni, cit.

5) Al riguardo, è opportuno precisare che gli atti pregressi rilevano a prescindere dal periodo nel quale siano stati stipulati, in quanto l'art. 57, comma 1, del TUS, non opera distinzioni.

Devono, quindi, essere considerati ai fini della determinazione delle franchigie fruibili sia gli atti stipulati nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della normativa che ha abrogato l' imposta sulle successioni e donazioni) e il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore del regime attuale), sia quelli precedenti al 25 ottobre 2001.

(...) Pertanto, il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto di donazione ovvero di trasferimento a titolo gratuito è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, di tutti gli atti a titolo gratuito e di tutte le costituzioni di vincoli di destinazione effettuati dal disponente a favore del medesimo beneficiario.

E' da evidenziare altresì che anche per le donazioni, come per le successioni, la riunione delle precedenti donazioni, degli atti a titolo gratuito e dei vincoli di destinazione attratti al regime proprio dell' imposta sulle successioni e donazioni, opera, ai sensi dell' art. 57, comma 1, del TUS, ai soli fini dell' applicazione delle franchigie e non anche per la determinazione della base imponibile alla quale commisurare l'imposta.

Parimenti anche per le donazioni, gli atti a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione, le franchigie non operano ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale.

(Circolare 22 gennaio 2008 n. 3 paragr. 4.2)

APPENDICE

DELAZIONE – ACCETTAZIONE – RINUNZIA – RAPPRESENTAZIONE

Nozioni di diritto civile

DELAZIONE

(Art. 457 C.C.)

L' eredità si devolve per legge o per testamento.

“ La delazione che segue l' apertura della successione, pur rappresentandone un presupposto non è di per se sola sufficiente all'acquisto della qualità di erede, perché a tale effetto è necessaria anche, da parte del chiamato, l'accettazione mediante "adito" oppure per effetto di "pro erede gesto" oppure per la ricorrenza delle condizioni di cui al' art. 485 c.c., il quale contempla una fattispecie complessa di accettazione "ex legge" della eredità di cui sono elementi costitutivi l'apertura della successione, la delazione ereditaria, il possesso dei beni ereditari e la mancata tempestiva redazione dell'inventario. Pertanto colui che deduce l'avvenuta accettazione dell'eredità come presupposto della domanda azionata, facendo valere un credito contro un chiamato all'eredità del debitore, quale erede "ope legis" ai sensi dell'art. 485 c.c., ha l'onere di provare, in applicazione del generale principio di cui all'art. 2697 c.c., la verifica di tutti gli elementi di quella fattispecie, ed in particolare del possesso dei beni ereditari da parte del detto chiamato, senza possibilità d'invocare al riguardo presunzione di sorta”. (Cassazione civile, sez. II, 30 ottobre 1991, n. 11634)

ACCETTAZIONE ESPRESSA

(art. 475 C.C.)

Il chiamato all'eredità dichiara di accettarla oppure assume il titolo di erede in un atto pubblico o in una scrittura privata.

ACCETTAZIONE TACITA

(Art. 476 C.C.)

A norma dell' art. 476 C.C. si ha accettazione tacita quando il chiamato compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede.

Cassazione civile, sez. III, 17 novembre 1999, n. 12753

L'accettazione tacita di eredità può desumersi soltanto dall'esplorazione di un'attività personale del chiamato tale da integrare gli estremi dell'atto gestorio incompatibile con la volontà di rinunciare, e non altrimenti giustificabile se non

in relazione alla qualità di erede, con la conseguenza che non possono essere ritenuti atti di accettazione tacita quelli di natura meramente conservativa che il chiamato può compiere anche prima dell'accettazione, ex art. 460 c.c.

L'indagine relativa alla esistenza o meno di un comportamento qualificabile in termini di accettazione tacita, risolvendosi in un accertamento di fatto, va condotta dal giudice di merito caso per caso (in considerazione delle peculiarità di ogni singola fattispecie, e tenendo conto di molteplici fattori, tra cui quelli della natura e dell'importanza, oltreché della finalità, degli atti di gestione), e non è censurabile in sede di legittimità, purché la relativa motivazione risulti immune da vizi logici o da errori di diritto.

La voltura catastale è stato ritenuto dalla giurisprudenza atto idoneo a integrare la fattispecie di cui all'art. 476 C.C.

in tal senso:

Cassazione civile, sez. II, 12 aprile 2002, n. 5226

L'accettazione tacita di eredità ex art. 476 c.c. ben può essere desunta dalla voltura catastale dei beni immobili appartenuti al de cuius, trattandosi di atto rilevante non solo dal punto di vista tributario, per il pagamento dell'imposta, ma anche dal punto di vista civile, per l'accertamento, legale o semplicemente materiale, della proprietà immobiliare e dei relativi passaggi, in quanto soltanto chi intenda accettare l'eredità assume l'onere di effettuare tale atto e di attuare il passaggio della proprietà dal "de cuius" a se stesso.

Si è ritenuto invece non desumibile l' accettazione tacita dalla presentazione della dichiarazione di successione.

In tal senso:

Tribunale Milano, 12 luglio 2003 Giustizia a Milano 2003, 49 (s.m.)

Dispone l'art. 476 c.c. che l'accettazione è tacita quando il chiamato all'eredità compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede. Questa non può desumersi dalla denuncia di successione e dal pagamento della relativa imposta, in quanto adempimenti fiscali caratterizzati da scopi conservativi pur potendosi attribuire agli stessi valore di elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice di merito.

Una decisione recente:

Cassazione Civile Sez. II 29 marzo 2005 n. 6574

L' accettazione tacita può essere desunta dal comportamento complessivo che realizza non solo atti di natura fiscale, come la denuncia di successione, ma anche atti che siano nel contempo fiscali e civili, come la voltura catastale che rileva non solo dal punto di vista tributario ma anche sotto il profilo civile per l' accertamento della proprietà immobiliare.

ACCETTAZIONE PRESUNTA:

Chiamato all' eredità che è nel possesso dei beni ereditari

(Art. 485 C.C.)

Il chiamato all'eredità, che a qualsiasi titolo si trovi nel possesso dei beni ereditari, è tenuto a fare l' inventario entro **tre mesi** (salvo proroga concessa per non più di altri tre

mesi dall' Autorità giudiziaria per inventari iniziati ma non ultimati nei primi tre mesi) dal giorno della apertura della successione o dalla notizia della devoluta eredità. Trascorso tale termine, senza che l' inventario sia stato compiuto, il chiamato si considera **erede puro e semplice**.

La dichiarazione di accettazione con beneficio di inventario a norma dell' art. 484 C.C. può essere fatta prima o dopo dell' inventario, ma in ogni caso questo deve essere concluso nel termine di cui sopra.

Si considera altresì **erede puro e semplice** il chiamato che, non avendo fatto la dichiarazione di accettazione col beneficio di inventario, non abbia deliberato se accettare o rinunciare all' eredità trascorsi **quaranta giorni** dal compimento dell' inventario.

Quest' ultima è un' ipotesi di acquisto dell' eredità senza accettazione. Non vengono cioè in considerazione nè una concreta volontà del chiamato nè tantomeno (come per l' accettazione tacita) un comportamento concludente dello stesso. In tal senso G. Capozzi, Successioni e Donazioni, Giuffrè.

Quindi in conseguenza di:

- mancata dismissione del possesso dei beni ereditari;
- mancato compimento dell' inventario;
- mancata dichiarazione di accettazione col beneficio d' inventario;

l' acquisto dell' eredità avviene automaticamente o perchè non si è provveduto ad uno specifico atto imposto dalla legge.

Più che a una presunta volontà di accettare l' acquisto dell' eredità si ricollega a "una fattispecie legale tipica, automaticamente sufficiente a determinare l' effetto previsto dal legislatore" (A. Torrente - P. Schlesinger, Manuale di Diritto Privato, Giuffrè).

Secondo la **giurisprudenza**, per possesso a qualsiasi titolo deve intendersi il cd. possesso reale, cioè "qualsiasi forma di apprensione materiale, compresa la detenzione di beni ereditari". Si ritiene che il possesso sussista anche in ipotesi di "compossesso" nel patrimonio ereditario indiviso.

Per la giurisprudenza è sufficiente il "possesso" di un bene qualsiasi, anche se di scarso valore (per certa dottrina deve trattarsi di bene di un qualche rilievo economico).

Tuttavia è necessario che il chiamato sia a conoscenza del fatto che trattasi di bene ereditario e che nel contempo abbia conoscenza della chiamata.

Secondo dottrina e giurisprudenza integrano, tra le altre, ipotesi di "possesso":

- la coabitazione con il de-cuius;
- la destinazione ad abitazione propria da parte del chiamato di immobile ereditario;

la detenzione di beni del de-cuius (immobili, mobili registrati e mobili in genere) anche a titolo di comodato locazione o custodia.

“Il possesso dei beni ereditari previsto dall'art. 485 c.c. per l'acquisto della qualità di erede puro e semplice nel caso di mancata redazione dell'inventario nei termini di legge non deve necessariamente riferirsi all'intera eredità, essendo sufficiente il possesso di un solo bene (nella specie, un letto ed alcuni effetti personali) con la consapevolezza della sua provenienza, nè deve manifestarsi in una attività corrispondente all'esercizio della proprietà dei beni ereditari

esaurendosi in una mera relazione materiale tra i beni ed il chiamato all'eredità, e cioè in una situazione di fatto che consenta l'esercizio di concreti poteri su beni, sia pure per mezzo di terzi detentori, con la consapevolezza della loro appartenenza al compendio ereditario”.

(Cassazione civile, sez. II, 14 maggio 1994, n. 4707)

“La situazione di possesso, a qualsiasi titolo di beni ereditari da parte del chiamato, quale prevista dall'art. 485 c.c. richiede solo una mera relazione materiale tra i beni ed il chiamato alla eredità e cioè una situazione di fatto che consenta l'esercizio in concreto di poteri sui beni stessi, accertata la quale incombe al chiamato, ove voglia sottrarsi alle conseguenze del cit. art. 485, l'onere di provare che, per un qualsiasi eccezionale evento, vi sia stata la materiale impossibilità di esercitare il possesso dei beni riguardo ai quali si configuri l'anzidetta situazione”.

(Cassazione civile, sez. II, 22 giugno 1995, n. 7076)

“L'onere imposto dall'art. 485 c.c. al chiamato all'eredità che si trovi nel possesso di beni ereditari di fare l'inventario entro tre mesi dal giorno dell'apertura della successione o della notizia di essa, condiziona non solo la facoltà del chiamato di accettare l'eredità con beneficio di inventario ex art. 484 dello stesso codice, ma anche quella di rinunciare all'eredità, ai sensi del successivo art. 519, in maniera efficace nei confronti dei creditori del "de cuius", dovendo il chiamato, allo scadere del termine stabilito per l'inventario, essere considerato erede puro e semplice”.

(Cassazione civile, sez. II, 22 giugno 1995, n. 7076)

“Nel caso di compossesso dei beni ereditati la disciplina della accettazione "presunta" dell'eredità ha valore per tutti i chiamati in possesso dei beni ereditari che non compiano l'inventario nel prescritto termine, e non è pertanto limitata solo a coloro che abbiano già dichiarato di accettare l'eredità con il beneficio dell'inventario.

(Cassazione civile, sez. II, 3 febbraio 1993, n. 1325)

Chiamato all' eredità che non è nel possesso dei beni ereditari

(Art. 487 C.C.)

Il chiamato che non è nel possesso dei beni ereditari:

- può fare la dichiarazione di cui all' art. 484 C.C. fino a quando il diritto di accettare l' eredità non è prescritto (art. 480 C.C.);

si considera **erede puro e semplice** quando, dopo aver fatto la dichiarazione di accettazione col beneficio d' inventario, non abbia compiuto l' inventario entro tre mesi, (salvo proroga di cui all' art. 485 C.C.) dalla data della detta dichiarazione.

RINUNZIA

(Art. 519 C.C.)

La rinunzia all' eredità deve farsi con dichiarazione ricevuta da un notaio o dal cancelliere del tribunale del circondario in cui si è aperta la successione e inserita nel registro delle successioni

RAPPRESENTAZIONE

(Artt. 467, 468 e 469 C.C.)

La rappresentazione:

- fa subentrare i discendenti legittimi o naturali nel luogo e nel grado del loro ascendente, in tutti i casi in cui questi non può o non vuole accettare l' eredità o il legato;
- ha luogo, nella linea retta, a favore dei discendenti dei figli legittimi, legittimati e adottivi, nonché dei discendenti dei figli naturali del defunto, e nella linea collaterale, a favore dei discendenti dei fratelli e delle sorelle del defunto;
- ha luogo in infinito, siano uguali o disuguali il grado dei discendenti o il loro numero in ciascuna stirpe.

Nella successione testamentaria si ha rappresentazione quando il testatore non ha provveduto per il caso in cui l' istituito non possa o non voglia accettare l' eredità o il legato, e sempre che non si tratti di legato di usufrutto o di altro diritto di natura personale.

L' istituto deroga al principio generalmente valido nella successione legittima, che "il più prossimo esclude il remoto", atteso che operando la rappresentazione possono concorrere all'eredità successibili di grado diverso (Azzariti-Martinez, Successioni per causa di morte e donazioni).

La rappresentazione prevale sull' accrescimento.

La rappresentazione è fatta salva rispetto all' accrescimento dalle disposizioni di cui agli artt.522 (Devoluzione nelle successioni legittime) 523 (Devoluzione nelle successioni testamentarie) e 674 (Accrescimento tra coeredi) del Codice Civile.

SUCCESSIONE LEGITTIMA

(artt. 565 e seguenti c.c.)

- i figli escludono qualsiasi altro parente;
- il coniuge esclude i parenti ad eccezione degli ascendenti e dei fratelli e sorelle;

- concorso di 1 FIGLIO e CONIUGE:

FIGLIO 1/2
CONIUGE 1/2

- concorso di PIU' FIGLI e CONIUGE:

FIGLI 2/3
CONIUGE 1/3

- concorso di CONIUGE e FRATELLI:

CONIUGE 2/3
FRATELLI 1/3

- concorso di CONIUGE e ASCENDENTI:

CONIUGE 2/3
ASCENDENTI 1/3

- concorso di CONIUGE - ASCENDENTI e FRATELLI:

CONIUGE 8/12
ASCENDENTI 3/12
FRATELLI 1/12

- concorso di GENITORI-ASCENDENTI CON FRATELLI ESORELLE:

PER CAPI - NON MENO DI $\frac{1}{2}$
AI GENITORI O UNO DI ESSI

Es. DUE GENITORI E UN FRATELLO	2/3 GENITORI 1/3 FRATELLO
DUE GENITORI E DUE FRATELLI O PIU'	1/2 GENITORI 1/2 FRATELLI
UN GENITORE E UN FRATELLO	1/2 GENITORE 1/2 FRATELLO
UN GENITORE E DUE FRATELLI O PIU'	1/2 GENITORE 1/2 FRATELLI

SUCCESSIONE NECESSARIA

Diritti riservati ai legittimari

(artt. 536 e seguenti c.c.)

1 FIGLIO	1/2
PIU' FIGLI	2/3
ASCENDENTI	1/3 (Se chi muore non lascia figli legittimi né naturali)
CONIUGE	1/2
1 FIGLIO + CONIUGE	1/3 figlio 1/3 coniuge disp. 1/3
PIU' FIGLI + CONIUGE	2/4 figli 1/4 coniuge disp. 1/4

ASCENDENTI + CONIUGE 2/4 coniuge
1/4 ascendenti
disp. 1/4

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Tabella aliquote in vigore

(Art. 2 commi 47-54 del dl. 3 ottobre 2006, n. 262 convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286)

A) CONIUGE E PARENTI IN LINEA RETTA: **4%**
[Per valore complessivo netto per ciascun beneficiario inferiore o pari a Euro 1.000.000,00: **ESENTE**]*

B) FRATELLI E SORELLE: **6%**
[Per valore complessivo netto per ciascun beneficiario inferiore o pari a Euro 100.000,00: **ESENTE**]*

C) ALTRI PARENTI FINO AL QUARTO GRADO
AFFINI IN LINEA RETTA E AFFINI IN LINEA
COLLATERALE FINO AL TERZO GRADO: **6%**
[Nessuna franchigia]*

D) ALTRI SOGGETTI : **8%**
[Nessuna franchigia]*

* Se il beneficiario dei trasferimenti 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.

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Tassazione normale

IPOTECARIA: **2%**
CATASTALE: **1%**

“Prima casa” (* *)

IPOTECARIA: **fissa**
CATASTALE : **fissa**

(**) Art. 69 commi 3 e 4 legge 21 novembre 2000 n. 342.

ISTITUZIONE DELL' IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

(Art. 2 commi 47-54 del decreto-legge 3 ottobre 2006 n. 262 convertito con modificazioni nella legge 24 novembre 2006, n. 286)

47. E' 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.

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.

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 e' determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui e' 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 e' 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.

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.

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.

52. Sono abrogate le seguenti disposizioni:

- a) articolo 7, commi da 1 a 2-quater, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni;
- b) articolo 12, commi 1-bis e 1-ter, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;

c) articolo 56, commi da 1 a 3, del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni;

d) articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383.

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 apertesì 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.

54. Quota parte delle maggiori entrate derivanti dai commi da 47 a 52, per un importo pari a 10 milioni di euro per l'anno 2007, 41 milioni di euro per l'anno 2008 e 50 milioni di euro per l'anno 2009, e' destinata ad un fondo per finanziare interventi volti ad elevare il livello di sicurezza nei trasporti pubblici locali e il loro sviluppo, da istituire con la legge finanziaria per il 2007.

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Aliquote nel tempo

FISSE

Periodo	Importo
Dal 1 gennaio 1973 al 17 marzo 1976 :	Lire 2.000
Dal 18 marzo 1976 al 27 maggio 1978 :	Lire 5.000
Dal 28 maggio 1978 al 31 dicembre 1982 :	Lire 20.000
Dal 1° gennaio 1983 al 1° ottobre 1989:	Lire 50.000
Dal 2 ottobre 1989 al 21 maggio 1993:	Lire 100.000
Dal 22 maggio 1993 al 19 giugno 1996:	Lire 150.000
Dal 20 giugno 1996 al 31 dicembre 2001:	Lire 250.000
Dal 1° gennaio 2002 al 31 gennaio 2005:	Euro 129,11
Dal 1° febbraio 2005 :	Euro 168,00

PROPORZIONALI

Periodo	Ipotecaria	Catastale
Dal 1° gennaio 1973 al 27 maggio 1978:	0,80%	0,20%
Dal 28 maggio 1978 al 31 dicembre 1995:	1,60%	0,40%
Dal 1° gennaio 1996 :	2,00%	1,00%

AGEVOLAZIONI “PRIMA CASA”

DISCIPLINA NORMATIVA

Art. 69 L. 21 novembre 2000 n. 342

3. 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 o 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 decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

4. Le dichiarazioni di cui alla nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

PRINCIPALI DOCUMENTI DI PRASSI

CIRCOLARE 7 maggio 2001 n. 44/E

[Imposta sulle successioni e sulle donazioni – legge 21 novembre 2000, n. 342, articolo 69.]

CIRCOLARE 18 ottobre 2001 n. 91/E

[Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni -Primi chiarimenti.]

CIRCOLARE 12 agosto 2005 n. 38/E

[Agevolazioni fiscali per l'acquisto della c.d. “prima casa” – Art. 1, Tariffa parte prima, nota II-bis), D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131]

PRINCIPI

In base all' art. 69 L. 21 novembre 2000, n. 342 la tassazione agevolata si applica limitatamente alle imposte ipotecaria e catastale, anche nel caso in cui si acquisti la prima casa per donazione o per successione mortis causa.

(Circ. 38/E/2001)

Se l' immobile caduto in successione è un "casa d' abitazione non di lusso" e l' erede possiede i requisiti previsti per fruire del regime di agevolazione "prima casa" stabilito ai fini dell'imposta di registro, cui l' art. 69 della legge 342/2000 rinvia, le imposte ipotecaria e catastale (in luogo del 2 e 1 per cento) si applicano nella misura fissa di 168,00 euro per ciascuna di esse.

(Circ. 91/E/2001 - Circ. 38/E/2005)

Se l' acquisto per donazione ha per oggetto un' abitazione che costituisca per il beneficiario "prima casa" ai sensi della disciplina dell' imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa , come accade per gli acquisti mortis causa.

(Circ. 38/E/2005)

REQUISITI

TIPOLOGIA DELL' IMMOBILE

Deve trattarsi di fabbricato o porzione di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze, aventi caratteristiche non di lusso secondo i criteri di cui al Dm 2 agosto 1969, pubblicato nella G.U. n. 218 del 27 agosto 1969.

L' agevolazione compete per l' acquisto di "case d' abitazione" non di lusso alle condizioni di cui alla Nota II-bis art. 1 tariffa parte prima T.U. Imposta Registro.

(Circ. 44/E/2001)

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa" non rileva la classificazione catastale dell'immobile trasferito, quanto, piuttosto, la natura lussuosa o meno dello stesso in base ai parametri enunciati dal Dm 2 agosto 1969.

(Circ. 38/E/2005)

NATURA DEI DIRITTI

L'agevolazione in esame spetta per l'acquisto della proprietà, della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione di case non di lusso ai sensi della nota II-bis dell'art. 1 tariffa parte prima T.U. Imposta Registro.

(Risol. 29/E/2005 - Circ. 38/E/2005)

L'agevolazione spetta per il diritto di abitazione anche al coniuge superstite che rinunci alla eredità.

(Risol. 29/E/2005)

UBICAZIONE DELL'IMMOBILE

Nota II-bis

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto.

NON POSSIDENZA NEL COMUNE

Il beneficiario non deve essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune ove è situato l'immobile caduto in successione o donato.

NOVITA' NEL GODIMENTO DELL'AGEVOLAZIONE

Il beneficiario non deve essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale di diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni "prima casa".

SOGGETTI BENEFICIARI

In presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla norma agevolativa, il regime di favore si applica alla generalità dei soggetti, indipendentemente dalla loro nazionalità. Tale conclusione trae fondamento dall'articolo 2 del T.U. Imposta Registro il quale, nello individuare gli atti soggetti a registrazione, non distingue tra cittadini italiani e non italiani.

L'agevolazione "prima casa" spetta anche se il bene viene acquistato da un minore non emancipato o da altri incapaci, quali interdetti e inabilitati, ovviamente in presenza di tutti i requisiti previsti, compreso quello della residenza.

(Circ. 38/E/2005)

SUSSISTENZA DEI REQUISITI

I requisiti devono sussistere al momento del trasferimento dell'immobile.

(Circ. 44/E/2001)

Le condizioni di cui alla Nota II-bis dell'art. 1 Tariffa Parte Prima Dpr 131/1986, richiamate dall'art. 69 comma 3 L. 342/2000 devono sussistere al momento dell'apertura della successione, vale a dire alla data del decesso.

(Ag. Entr. Dir. Reg. Emilia Romagna - Nota 12.1.2004 Prot. n. 804)

Con la Nota di cui sopra, l' AF, pur riconoscendo che dal punto di vista civilistico "il fattore che determina l' acquisto dell'eredità è rappresentato dall'accettazione", tuttavia, esaminando la questione "in un' ottica fiscale", ritiene che l' obbligazione tributaria sorga fin dal momento dell'apertura della successione. In base a tali principi l' Agenzia perviene alla determinazione di negare l' agevolazione al coniuge superstite "proprietario di due abitazioni in comunione con il de-cuius".

REITERAZIONE DEI BENEFICI

A) Acquisto per successione o donazione di ulteriori quote o diritti della casa agevolata

L'agevolazione compete, purché ricorrano gli altri presupposti.

In caso di ulteriore acquisizione per successione o donazione, i soggetti che hanno già fruito dell'agevolazione non possono goderne nuovamente, salvo che il trasferimento abbia ad oggetto quote dello stesso bene.

(Circ. 44/E/2001)

" Non si comprende quale sia il presupposto normativo che porta l' estensore della circolare a negare la reiterabilità. (...) Come infatti chiarito all'inizio di questo commento le "condizioni" per fruire della agevolazione introdotta dall'articolo 69 della legge 342/2000 sono quelle della Nota II-bis all' art. 1 Tariffa parte I d.p.r. 131/86 sopra letteralmente riportate. Alla lettera c) in particolare, condizione escludente la agevolazione è quella di avere usufruito delle agevolazioni di cui alle norme tutte ivi citate tra cui non è ricompresa la legge 342/2000, con ciò intendendosi letteralmente possibile la reiterazione della agevolazione nel caso di ulteriore acquisto mortis causa o per donazione."

(CNN Studio 26 luglio 2001)

Più in generale, con riferimento agli acquisti a titolo oneroso, la **Circolare 38/E/2005** ribadisce che nel caso di acquisto reiterato di quote dello stesso immobile, l'agevolazione si applica purché ricorrano gli altri requisiti.

Dal disposto di legge si desume, infatti, che per fruire dell'agevolazione non è di impedimento la circostanza che il contribuente sia già titolare di una quota di proprietà dello stesso immobile oggetto di agevolazione.

L'agevolazione spetta nelle seguenti ipotesi:

- acquisto di ulteriori quote di proprietà;
- acquisto della nuda proprietà da parte del titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione;
- acquisto da parte del nudo proprietario del diritto di usufrutto, uso o abitazione.

In tutti i casi l'agevolazione spetta anche se sia stata già fruita in relazione all'acquisto dei diritti già posseduti.

B) Acquisto per successione o donazione di casa di abitazione da parte di soggetto che abbia già fruito dei benefici su altra casa acquistata precedentemente per successione o donazione

L'agevolazione non compete.

Secondo la circolare **44/E/2001** non si può godere nuovamente delle agevolazioni in relazione ad altre successioni e donazioni aventi ad oggetto immobili diversi da quello per il quale il contribuente abbia già fruito dei benefici "prima casa".

C) Acquisto a titolo oneroso di casa di abitazione da parte di soggetto che abbia già fruito dei benefici su altra casa acquistata precedentemente per successione o donazione

L'agevolazione compete, purché ricorrano gli altri presupposti.

L'applicazione dell'agevolazione in argomento (*art. 69 legge n. 342/2000*) non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici previsti dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato.

(Circ. 44/E/2001)

"Pur essendo pienamente condivisibile la conclusione della circolare, la giustificazione della reiterazione dell'agevolazione per l'eventuale successivo acquisto a titolo oneroso è da ricercarsi piuttosto nel più volte citato testo della lettera c) della più volte richiamata Nota II-bis e non in una "diversità di presupposti" non intellegibile nel sistema delle norme in vigore".(CNN Studio 26 luglio 2001)

Da sottolineare che l' agevolazione per il successivo acquisto a titolo oneroso spetta a condizione che il precedente acquisto agevolato per successione o donazione si riferisca a casa ubicata in altro Comune oppure, se nello stesso Comune, che riguardi soltanto una quota, perché, se relativo all'intero verrebbe meno il requisito della non possidenza nel Comune, di cui alla lettera b) della Nota II-bis.

D) Acquisto per successione o donazione di casa di abitazione da parte di soggetto già titolare di diritti su altra casa di abitazione acquistata a titolo oneroso con i benefici prima casa

L' agevolazione non compete.

La ***Circolare 38/E/2005*** nel confermare l' interpretazione della ***Circolare 44/E/2001*** di cui sopra, precisa che l' agevolazione non può essere ulteriormente accordata qualora l' acquirente dell'immobile a titolo gratuito abbia versato l' imposta di registro in misura agevolata.

La Circolare si riferisce in particolare all'ipotesi di donazione tra estranei, per la quale il beneficiario, invocando i benefici, abbia corrisposto sulla parte di valore superiore a 350 milioni di lire (Euro 180.759, 91) l' imposta di registro del 3%, affermando:

"In tal caso, il donatario non potrà fruire nuovamente del regime agevolato neanche nel caso di compravendita di altra casa di abitazione, ciò in quanto i presupposti che legittimano il regime di favore nei due acquisti (donazione e compravendita) sono gli stessi".

Per la non spettanza dei benefici ***A.E. Dir. Reg. Puglia Prot. n. 917- 48402/2006 del 23 gennaio 2007:***

“Pertanto, con riferimento al caso di specie, posto che il contribuente ha già acquistato una unità immobiliare a titolo oneroso con le agevolazioni, si ritiene che non sia possibile reiterare la fruizione del beneficio in argomento in relazione allo stipulando atto di donazione, ostando la mancanza delle tassative condizioni previste dalla legge per la spettanza dell'agevolazione (articolo 1, nota II-bis, lettere b) e c), Tariffa allegata al D.P.R. 131/86.”

Per la spettanza dei benefici ***A.E. Dir. Reg. Emilia Romagna del 5 ottobre 2007.***

La Direzione “ritiene che, ai fini della spettanza delle agevolazioni, sia rilevante la omogeneità o la non omogeneità dei presupposti d' acquisizione. In particolare, l'omogeneità di titolo (successione o donazione ed altra successione o donazione, acquisto a titolo oneroso e successivo acquisto a titolo oneroso) impedisce una nuova fruizione, laddove, in qualsiasi ordine si verifichi, la diversità di titolo (successione o donazione e successivo acquisto a titolo oneroso, acquisto a titolo oneroso e successione o donazione posteriore) consente una nuova fruizione.”

IPOTESI IN PRESENZA DEI REQUISITI

(Circolare n. 44/E/2001)

1) Un solo beneficiario un solo immobile.

L'agevolazione spetta.

2) Un solo beneficiario e più immobili.

L'agevolazione non può che riferirsi ad una unica unità immobiliare. Pertanto sugli altri immobili si applicano le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

3) Più beneficiari e un solo immobile.

L'agevolazione spetta.

Gli effetti della dichiarazione, resa da almeno uno dei beneficiari in possesso dei requisiti, si estendono anche agli altri soggetti.

4) Più beneficiari e più immobili.

L'agevolazione spetta per l'acquisto di un solo immobile da parte di ogni singolo contribuente.

Pertanto l'agevolazione può essere accordata per tanti immobili quanti sono i beneficiari in possesso dei requisiti, purché mediante la dichiarazione si crei una relazione tra soggetto beneficiario e bene.

DICHIARAZIONI

La volontà di usufruire delle agevolazioni deve essere affermata dal richiedente con una dichiarazione resa nell'atto di donazione oppure mediante dichiarazione sostitutiva resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000 n. 445, da allegare alla dichiarazione di successione.

Nella dichiarazione deve essere evidenziata la sussistenza dei requisiti al momento del trasferimento dell'immobile.

(Circ. 44/E/2001)

"Il richiamo che il modello contenuto nella circolare fa ai predetti articoli (*ndr. 46 e 47*) non è prescritto dalla norma in commento (*ndr. art. 69 l. n. 342/2000*).

D'altra parte, la Nota II-bis dell' art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al t.u.i.r., non prescrive la formalità indicata dalla circolare per la richiesta delle c.d. "agevolazioni prima casa".

Per inciso, laddove il modello di dichiarazione allegato alla circolare parla di "agevolazioni c.d. prima casa" si riferisce evidentemente a quelle richiamate testualmente dalla lettera c) del primo comma della Nota II-bis art. 1 Tariffa parte I d.p.r. 131/86 e non alle agevolazioni portate dalla norma in commento".

(CNN Studio 26 luglio 2001)

Con riferimento ai trasferimenti a titolo oneroso la *Circ. 38/E/2005* ammette la possibilità che con atto successivo-integrativo il richiedente renda le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse nell' atto di acquisto.

La possibilità di integrare anche la dichiarazione di successione o l' atto di donazione viene riconosciuta dall' AF con la *Risoluzione 2 ottobre 2006 n. 110* .

DECADENZA

La *Circolare 44/E/2001* dopo aver precisato che le dichiarazioni rese dagli interessati in sede di successione o donazione sono assimilabili a quelle rilasciate nell'atto di compravendita, ribadisce che in ipotesi di decadenza o diniego delle agevolazioni devono essere seguiti i normali criteri volti al recupero della relativa imposta dovuta.

Tanto in conseguenza dell'espresso richiamo al *comma 4 della Nota II-bis (1)* contenuto nell'articolo 69, *comma 4, della legge 21 novembre 2000 n. 342. (2)*

(1) Nota II-bis

(...)

4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

(2) Art. 69. (Norme in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni) (...)

4. Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

CASI:

A) Beneficiari per estensione

"(...) i beneficiari "per estensione" non vengono travolti da decadenze dell'agevolazione (sia per dichiarazione mendace sia per altri motivi) che siano ricollegate e provocate dal beneficiario dichiarante.

(...) Atteso che l' art. 69 in esame rinvia a norme che presuppongono un soggetto richiedente, in possesso di determinati requisiti, al quale sono riferite le varie ipotesi di decadenza previste, se ne può dedurre che il meccanismo decadenziale non possa invece operare nei confronti dei beneficiari per estensione, la cui posizione non è esplicitamente considerata dalle disposizioni citate.

(...) Considerato, in aggiunta alle ragioni sopra esposte, che l' agevolazione si applica ai beneficiari per estensione anche contro la loro volontà e non è dagli stessi rinunciabile, pare coerente concludere che l' agevolazione si cristallizzi in capo a loro in via definitiva".

(Cnn Studio n. 21/2002//T)

B) Trasferimento nel quinquennio di abitazione acquistata con le agevolazioni per successioni o donazione e riacquisto entro l' anno di altra "prima casa" a titolo oneroso

Stante il combinato disposto del n. 4 della Nota II-bis e del n. 4 dell'articolo 69 della legge n. 342/2000, la decadenza è evitata a condizione che la casa riacquistata venga destinata ad abitazione principale.

C) Trasferimento nel quinquennio di abitazione acquistata con le agevolazioni per successioni o donazione e riacquisto entro l' anno di altra "prima casa" a titolo di donazione

La decadenza è evitata alle stesse condizioni di cui sopra sub B)

LO SCHEMA DI DICHIARAZIONE

(allegato alla Circ. 44/E/2001)

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA

Ai sensi degli articoli 46 e 47 del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con Dpr 28 dicembre 2000, n. 445, sottoscritt :

nat a il

residente in via n.

c.a.p. recapito telefonico codice fiscale

C H I E D E

di avvalersi dell'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 69, comma 3, della legge n. 342 del 2000, consistente nell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa per il seguente immobile ad uso abitativo compreso nell'asse ereditario del signor

codice fiscale deceduto il

immobile ubicato in via/piazza città

censito catastalmente alla sez. foglio n. subalterno

pertinenza:

via censito catastalmente alla sez.

foglio n. subalterno

A tal fine

D I C H I A R A

- di essere residente nel Comune di

(ovvero di svolgere l'attività lavorativa nel Comune di

(ovvero di voler stabilire entro 18 mesi dall'apertura della successione la residenza nel Comune di

- di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di diritti di proprietà, usufrutto, uso e/o abitazione su altra casa di abitazione sita nel territorio del Comune di
- di non essere titolare, neppure per quote (anche in regime di comunione legale) su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altre abitazioni da essa acquistate con le agevolazioni c.d. "prima casa";
- che l'immobile prima descritto rientra tra le case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del ministro dei Lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella "Gazzetta Ufficiale" n. 218 del 27 agosto 1969.

Luogo e data