

## **OBBLIGO DI INDICAZIONE DI OPERE D'ARTE NELLA DENUNZIA DI SUCCESSIONE E PROBLEMATICHE RELATIVE**

*Risposta del 27 aprile 2016*

Si apre la successione di una persona già proprietaria di numerose opere d'arte eseguite da importanti autori negli anni '50/'60. Uniche eredi sono due figlie che hanno in animo di alienare nel futuro una parte consistente di quanto ereditato.

Del patrimonio ereditario fanno parte anche depositi bancari ed immobili del valore complessivo di circa 500.000,00 euro.

Da una prima stima la collezione delle opere d'arte potrebbe avere un valore tale da determinare il superamento della franchigia prevista per il pagamento dell'imposta di successione.

Si chiede se:

- sia obbligatorio l'inserimento nella denuncia di successione delle dette opere;
- ovvero sia opportuno, per meglio giustificare la loro proprietà, e in tal caso come poterle stimare;
- se esista un potere di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

\*\*\*

Una lettura piana delle norme contenute nel T.U. n.346/90 in materia d'imposta di successione e donazione e una loro interpretazione sistematica con riferimento all'oggetto del quesito paiono essenziali ai fini di una soluzione delle problematiche poste.

A] L'art. 9 del TU stabilisce che "l'attivo ereditario è costituito da tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione", operando poi una esclusione dall'attivo stesso solo per specifici beni indicati nel primo comma del detto art. 9. Tra questi figurano i beni di cui all'art. 13 del T.U., e cioè i beni 'culturali' sottoposti al vincolo previsto dalle speciali leggi in materia, anteriormente all'apertura della successione e per i quali devono risultare assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione. Nella fattispecie rappresentata, invece, si fa menzione solo di una collezione di opere d'arte eseguite da importanti autori degli anni 1950/60, ma non si accenna al fatto che in relazione ad esse sia stato costituito alcun vincolo artistico; sicché dette 'opere d'arte' dovranno (e non solo potranno) essere oggetto della dichiarazione di successione, salvo quanto in appresso si preciserà.

B] La valorizzazione a fini fiscali di siffatte opere (anche sulla base di apposita opportuna stima eseguita da un perito estimatore del settore da interpellare allo scopo) sarà rilevante se evidenzierà un importo superiore al 10% del valore globale netto imponibile dei beni e diritti caduti in successione. Qui – sia detto per inciso – la norma è ancora radicata sulla distinzione ai fini dell'applicazione del tributo successorio tra valore globale netto dell'asse ereditario e valore delle singole quote; laddove come è noto per effetto delle novelle recate prima dall'art. 69 della legge 21 novembre 2000 n.342 e poi dall'art. 2 commi 47 – 48 del D.L. 3 ottobre 2006 n.262 convertito

in legge 24 novembre 2006 m.286, ora il tributo al vaglio trova applicazione solo sul valore delle singole quote ereditarie; sicché sembrerebbe più congruo che l'aliquota del 10% sia da applicare sul valore netto imponibile della singola quota ereditaria.<sup>(1)</sup>

Ad ogni buon conto, qualora la valorizzazione a fini fiscali non fosse affatto effettuata ed enunciata nella dichiarazione di successione o evidenziasse un importo inferiore a quello corrispondente all'applicazione della percentuale sopra detta, scatterà (in mancanza di un inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile) la presunzione di cui all'art. 9 secondo comma del T.U. che stabilisce il valore di denaro, gioielli e mobilia presenti nell'asse relitto nella misura fissa del 10% del detto valore globale netto.

Giustappunto al terzo comma del citato articolo 9 viene ribadito che si considera 'mobilia' l'insieme dei beni mobili destinati all'uso o all'ornamento delle abitazioni, compresi i beni culturali non sottoposti al vincolo di cui all'art. 13.

C] Quanto alla opportunità o meno di far menzione della collezione delle opere d'arte relitte dall'autore della successione per 'giustificarne' la proprietà, è bene qui rammentare la rilevanza soltanto fiscale della dichiarazione prevista dall'art. 28 del T.U. e la circostanza per cui la stessa ha solo funzione enunciativa (e non certo giustificativa) della titolarità di beni e diritti incisi dall'imposta. Trattandosi di 'beni mobili', la legittima titolarità di questi si giustifica solo nelle forme e nel rispetto dei principi generali in materia.

D] Circa la possibilità o meno di 'accertamento' dell'eventuale maggior valore attribuito ai beni al vaglio rispetto a quello dichiarato (che consentirebbe al competente Ufficio di addivenire alla rettifica della dichiarazione di successione ai sensi degli artt. 27, 32 e 34 T.U.<sup>(2)</sup>), vanno qui svolte alcune riflessioni desumibili dalla lettura ed interpretazione sistematica delle norme del T.U. n.346 che qui interessano.

In prima battuta l'art. 19 statuisce che 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. A sua volta l'art. 32 terzo comma qualifica 'infedele' solo la dichiarazione in cui sono dichiarati valori 'inferiori' a quelli determinati secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19 e, ancora, l'art.34 cit. al secondo comma stabilisce che, appunto a fronte di una dichiarazione infedele, l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta deve contenere l'indicazione del maggior valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti dichiarati e... l'indicazione dei criteri seguiti nella determinazione dei valori a norma degli articoli da 14 a 19, 8, comma 4, e 10.

Dalla lettura del combinato disposto di cui alle norme da ultimo citate appare pertanto evidente che la base imponibile dei beni "contemplati nell'art. 9 comma 2" (e quindi, per intendersi, di quelli che vengono incisi dall'imposta facendo applicazione del congegno presuntivo ivi disciplinato, salva la redazione di un inventario analitico per la tassazione di un importo diverso) neanche dovrebbe assumere rilevanza in sede di successiva (eventuale) rettifica da parte dell'Ufficio, in quanto il ricorso alla presunzione siffatta<sup>(3)</sup> pare definire senza appello il rapporto impositivo - quanto ai detti beni - tra Amministrazione Finanziaria e cittadino.

C'è solo da rilevare, per completezza e in conclusione, che accorta dottrina<sup>(4)</sup> e taluni arresti giurisprudenziali<sup>(5)</sup> hanno sostenuto l'opinione della potestà dell'A.F. di addivenire alla 'correzione' (evidentemente al rialzo) del valore del danaro, dei gioielli e della mobilia attribuito

dal dichiarante “indipendentemente da una constatazione formale della loro consistenza, facendo uso di qualunque strumento probatorio” <sup>(6)</sup>. Segnatamente la Suprema Corte ha enunciato il principio per cui non può essere posto limite alla potestà dell’A.F. di “ottenere, secondo i principi, il riconoscimento, in sede giudiziale, di un valore superiore a quello risultante dalla presunzione, legale, anche in mancanza della prova specificamente richiesta da tale disposizione per la dimostrazione di un valore inferiore a quello presunto” <sup>(7)</sup>, e ciò essenzialmente in ragione del “particolare carattere delle presunzioni in materia tributaria che trovano il loro fondamento nell'esigenza di rendere sollecita la riscossione del tributo e vano ogni tentativo di evasione e sono destinate, quindi, ad operare a favore dell'Amministrazione finanziaria <sup>(8)</sup>.”

Di guisa che, a fronte di siffatti orientamenti in grado di neutralizzare di fatto la ‘tenuta’ del limite presuntivo, la redazione di un inventario analitico nelle forme di cui agli artt. 769 e ss. c.p.c. (anche per evidenziare valori superiori) appare quanto mai opportuna al fine di scongiurare successive contestazioni da parte dell’A.F.

*Adriano Pischetola*

- 
- 1) In tal senso GHINASSI S., *La fattispecie impositiva del tributo successorio*, Ospedaletto (Pisa), 2014, 189; v. anche Circ. 207/E del 16 novembre 2000 § 2.2.10; Studio CNN n.168-2006/T.
  - 2) Segnatamente l’art. 27 comma 3 stabilisce che “l’ufficio, se ritiene che la dichiarazione, o la dichiarazione sostitutiva o integrativa, sia incompleta o infedele ai sensi dell’art. 32, commi 2 e 3, procede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta a norma dell’art. 34.”; e l’art. 32 stabilisce che “la dichiarazione è infedele: se i beni e diritti compresi nell’attivo ereditario vi sono indicati **per valori inferiori a quelli determinati secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19**”.
  - 3) Così come - è da ritenersi - il ricorso alla redazione di un legittimo e corretto inventario analitico per evidenziare un importo diverso, sia inferiore che superiore.
  - 4) GAFFURI G., *L’imposta sulle successioni e donazioni*, Padova 2008, 238
  - 5) Cass. Sez. trib. 8 maggio 2000 n.5773; Cass. 29 maggio 2000 n.7078
  - 6) Così GAFFURI G. nel testo e alla pagina citati alla nota 4
  - 7) Così la citata sent. Cass. Sez. trib. 8 maggio 2000 n.5773
  - 8) Sul punto MASTROIACOVO V., *Codici delle leggi tributarie*, UTET, 2014, (in commento all’art. 9 del TU n.346/90), 656