

Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni

(d.l. n. 262/2006 convertito dalla legge n. 286/2006 e successive modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007)

Sommario

1. Premessa

- 1.1. (segue) evoluzione del tributo.
- 1.2. (segue) la novella del d.l. n. 262/2006 e le modifiche della l. 296/2000 (finanziaria 2007);
- 1.3. l'entrata in vigore.

2. La determinazione dell'imponibile nel tributo successorio: il riferimento al valore globale

- 2.1. L'oggetto
 - 2.1.1. (segue) le franchigie;
- 2.2. (segue) presunzione esistenza mobili e gioielli;
- 2.3 (segue) il coacervo.
- 2.4 (segue) presunzioni di appartenenza all'attivo ereditario;
- 2.5 (segue) valutazione delle quote e delle aziende;

3. Le aliquote

4. La dichiarazione di successione

5. Agevolazioni: i benefici per la prima casa ai fini dell'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale; il credito d'imposta ex legge 488/98

6. L'imposizione sui trasferimenti per donazione e per atto a titolo gratuito: il presupposto

- 6.1 (segue) debenza dell'imposta in misura fissa in caso di imponibile inferiore alla franchigia.

7. L'imponibile

8. Le aliquote

9. Agevolazioni ed esenzioni

10. Riepilogo dei diversi trattamenti fiscali delle successioni 'ratione temporis'

1. Premessa

In sede di conversione del d.l. 262 del 3 ottobre 2006 (avvenuta ad opera della legge n.286 del 24 novembre 2006 ⁽¹⁾) il testo dell'originario art.6 del decreto, relativo al regime fiscale delle successioni e donazioni, è stato interamente sostituito dai commi da 47 a 54 dell'art.2 del testo così come modificato.

Il comma 47 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, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990 n.346, nel testo vigente al 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi 48 a 54"* (2).

La disciplina risultante all'esito della legge di conversione ha poi subito alcune modifiche in occasione dell'emanazione della legge n.296 del 27 dicembre 2006 (legge finanziaria 2007) (3).

Il legislatore, probabilmente raccogliendo gli inviti finalizzati ad una maggiore chiarezza della disciplina e semplicità dei rinvii operati a normative già vigenti, ha scelto di rinviare interamente per la regolamentazione del tributo alle disposizioni del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni di cui al citato d.lgs. n.346.

Viene quindi totalmente abbandonato lo schema impositivo delineato nella prima stesura del decreto legge (4) per tornare all'impianto normativo della imposta sulle successioni e donazioni nei termini risultanti all'esito delle modifiche introdotte dall'articolo 69 della legge 21 novembre 2000 n.342 (5), pur con alcune innovazioni significative soprattutto in ordine alle fattispecie impositive rientranti nel presupposto del tributo.

Ed infatti non sembra potersi ritenere che il rinvio operato al testo unico serva a far rivivere l'imposta sulle successioni e donazioni così come precedentemente disciplinata; la terminologia utilizzata dal legislatore non sembra lasciare dubbi al fatto che trattasi di una imposta nuova in quanto <istituita> la cui disciplina va individuata per rinvio materiale al testo del d.lgs. n.346, con tutto ciò che questa affermazione – come meglio esplicitato in seguito – comporta in termini applicativi.

Il citato comma 47 espressamente sancisce che il rinvio al d.lgs. è da intendersi riferito al testo vigente alla data del 24 ottobre 2001 (ovvero il giorno precedente all'entrata in vigore della legge n.383/2001 (6) recante la soppressione dell'imposta). Questa precisazione, che all'interprete potrebbe per certi versi risultare superflua, deve essere intesa a nostro avviso come volontà di fugare ogni dubbio in ordine al rinvio materiale in *toto* al d.lgs. n.346.

Ed infatti, una volta intervenuta la soppressione dell'imposta, e non del testo normativo di riferimento, erano sorti dubbi sulla sorte del decreto legislativo. Parte della dottrina aveva ritenuto di dover interpretare questa scelta operativa del legislatore come un'abrogazione tacita di tutte le disposizioni del decreto legislativo non espressamente richiamate dalla legge n.383, né compatibili con il nuovo sistema di tassazione, altra dottrina aveva invece ritenuto che proprio la tecnica usata dal legislatore doveva lasciare intendere la vigenza delle disposizioni del d.lgs. n.346, alle quali dunque era possibile, nonché doveroso, per l'interprete fare riferimento per correttamente risolvere conflitti ermeneutici relativi a vicende traslative *mortis causa* o per atto tra vivi a titolo liberale.

Tuttavia, che si tratti di una mera precisazione, sembra trovare conferma sia nel fatto che il legislatore non ha tenuto in considerazione modifiche normative intervenute dopo il 24 ottobre 2001 che seppur non ostano alla sistematicità del tributo successorio così come "restituito" si trovano - in virtù di detta precisazione - abrogate ⁽⁷⁾; sia nel fatto che nello stesso d.l. n.262 ha provveduto ad abrogare alcune norme che - diversamente - avrebbe dovuto ritenere non più vigenti.

Il vecchio testo normativo riesumato risulta applicabile "in quanto compatibile" con le novità introdotte dalla novella in commento. Occorre allora preliminarmente interrogarsi su quali siano gli elementi del testo normativo non compatibili ed al riguardo chiedersi se la diversa dizione della norma allorché individua i presupposti di applicazione dell'imposta possa comportare che vi siano fattispecie precedentemente soggette ad imposta ed ora non più o viceversa.

Sicuramente l'aver inserito tra le fattispecie soggette a tassazione i trasferimenti a titolo gratuito, espunti dalla novella del 1990 che li aveva relegati a fattispecie residuale dei trasferimenti soggetti ad imposta di registro riaprirà problemi interpretativi ormai risalenti, ma ciò non pare giustificare un'esclusione dall'imposta delle donazioni indirette ⁽⁸⁾.

1.1. (segue) evoluzione del tributo.

Con il r.d.l. 4 maggio 1942 n. 434, in vigore dal 12 maggio 1942, venne istituita un'imposta sull'asse ereditario con carattere autonomo di fronte alla normale imposta sulle successioni, la cosiddetta "Globale sull'asse ereditario netto". Detta imposta si sovrappose al tributo sull'entrata dei singoli successori e venne giustificata dall'emergenza del periodo bellico e coesistette con la già esistente imposta sulle quote.

Il venire meno delle ragioni di tale coesistenza è stato riconosciuto solo con l'articolo 69 della legge n.342/2000; in questa occasione apparve più coerente al principio costituzionale della capacità contributiva riportare la tassazione a carico delle singole quote ereditarie, abolendo la progressività per scaglioni.

Le ragioni che avevano ispirato la novella del 2000 sono ancora da ricercare nella esigenza di un ampliamento della base imponibile, attraverso il duplice canale della eliminazione della progressività delle aliquote e della loro drastica riduzione e razionalizzazione, e in un potenziamento degli strumenti antielusivi a disposizione della amministrazione. La norma allora introdotta peraltro si caratterizzava per due elementi di particolare novità: da un lato, la previsione di sole aliquote proporzionali e non più progressive; dall'altro lato, la previsione di una franchigia per ciascuno dei beneficiari, di misura variabile a seconda della qualità dei beneficiari stessi.

Pertanto, anche in occasione della legge n.342 l'impianto del d.lgs. n.346 non era stato peraltro sostanzialmente modificato ed era stato compito della dottrina e della prassi cercare di dare indicazioni su come conciliare testi normativi che ancora risentivano della esistenza della

duplice imposizione globale e di quella per quote con i nuovi criteri introdotti.

Scopo di queste brevi note è solo quello di segnalare problemi operativi dell'immediato e quindi si rimanda a successivi approfondimenti un'analisi più approfondita dei singoli particolari aspetti ⁽⁹⁾.

1.2. (segue) la novella del d.l. n.262/2006 e le modifiche della l.296/2000 (finanziaria 2007);

La norma del d.l. 262/2006, come emendata, reintroduce le aliquote in misura proporzionale, da applicarsi sul valore complessivo "netto" dei beni, e prevede una franchigia di un milione di euro (prima di centottantamilasettecentocinquantanove euro a favore di ciascun beneficiario senza distinzione di grado di parentela o natura) a favore del coniuge o dei parenti in linea retta (franchigia da applicarsi interamente a favore di ciascuno di detti soggetti).

Viene abrogato l'articolo 13 della legge n.383, ma non vengono abrogati e devono quindi intendersi in vigore gli articoli:

- 14 che prevedeva la applicazione alle donazioni delle norme del d.lgs. n.346 per quanto attiene base imponibile, agevolazioni ecc. ecc. (superato dal fatto che ora sia nuovamente applicabile in *toto* la normativa del medesimo d.lgs.) ⁽¹⁰⁾;
- 15 (che prevedeva: la adozione di un nuovo modello di dichiarazione di successione, essendo quello attualmente in uso sia leggermente difforme da quello a suo tempo approvato e comunque fuori legge essendo scaduti i termini per la sua sostituzione; l'obbligo di trasmissione della dichiarazione di successione ai comuni da parte degli uffici e il venir meno del relativo obbligo a carico del contribuente; la previsione che ove il defunto fosse residente all'estero la dichiarazione dovesse essere presentata all'ufficio competente in funzione della ultima residenza in Italia del defunto o, se sconosciuta a Roma);
- 16 della medesima legge (norma di contrasto alla speculazione ai fini delle imposte dirette) che estendeva alle donazioni e altre liberalità (non ai trasferimenti a titolo gratuito) le disposizioni antielusive del comma 7 dell'articolo 69 della legge n. 342.

Resta inoltre in vita la modifica portata all'articolo 26 del d.p.r. 131/86 che fissava lo scatto della presunzione sopra l'importo di trecentocinquantamiloni di lire, collegato a quanto previsto dall'articolo 69 della legge n.342.

Infine, la legge n.296 (finanziaria 2007) apporta alcune modifiche correttive al testo del d.l. n.262 così come emanato prevedendo una franchigia di centomila euro nel caso in cui la devoluzione sia a favore dei fratelli o delle sorelle e reintroducendo la franchigia a favore del beneficiario portatore di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n.104 del 5 febbraio 1992 innalzandola nella misura di unmilioneecinqucento euro. La stessa legge n.296 introduce poi una nuova ipotesi di trasferimenti non soggetti ad imposta (art.3 del d.lgs. n.346/1990)

aventi ad oggetto aziende, rami di esse, di quote sociali e di azioni, effettuati anche tramite patti di famiglia di cui agli artt.768 *bis* e seguenti del codice civile.

1.3. I' entrata in vigore.

In considerazione del fatto che il maxiemendamento contiene una totale modifica delle norme portate dal precedente testo dell'articolo 6 del d.l.n.262/2006 e che i cittadini avevano fatto affidamento sul precedente testo normativo si dispone all'articolo 1 comma 2 della legge di conversione che "sono fatti salvi gli effetti prodotti dai commi da 47 a 54 dell'articolo 2 del decreto legge 3 ottobre 2006 n.262 nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge".

Tuttavia il comma 53 precisa che le nuove norme 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 d.l. n.262, nonché per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006.

Le stesse decorrenze valgono per le imposte ipotecaria e catastale concernenti gli atti e le dichiarazioni relativi alle successioni di cui al periodo precedente ⁽¹¹⁾.

Il fatto di fare retroagire le norme relative ai trasferimenti *mortis causa* al 3 ottobre può avere la funzione di evitare che la materia delle successioni si trovi ad essere regolata in modo estemporaneo dalla legge di registro, trattasi comunque di un caso di retroattività sostanziale ⁽¹²⁾.

Al fine di allineare alla medesima data tutte le modifiche apportate, anche la legge n.296 (finanziaria 2007) al comma 79 dell'art.1 ha espressamente previsto che le modifiche, introdotte dai commi 77 e 78 del medesimo articolo, si applicano alle successioni apertesesi a decorrere dal 3 ottobre 2006 ⁽¹³⁾.

2. La determinazione dell'imponibile nel tributo successorio: il riferimento al valore globale

Il d.l. n.262 assume come criterio fondamentale per la determinazione dell'imposta il riferimento al 'valore complessivo netto' dei beni caduti in successione o al 'valore globale dei beni e diritti' oggetto di donazione o comunque di trasferimento a titolo gratuito. La legge n.342/2000, modificando il primo comma art. 7 del T.U. aveva invece espressamente statuito - in riguardo quantomeno ai trasferimenti a causa di morte - che la relativa imposta si applicasse al valore della quota di eredità o del legato.

Probabilmente, la locuzione cui è ricorso il legislatore della novella non comporta, sotto questo profilo, uno stravolgimento dei pregressi criteri di applicazione dell'imposta, in quanto comunque si dovrà provvedere alla imposizione fiscale tenendo conto del valore dei beni devoluti a favore del singolo beneficiario e dell' (eventuale) qualità dello stesso o del rapporto

di coniugio, parentela o affinità intercorrente con l'autore della successione (o della donazione), e ciò allo scopo di verificare l'esistenza di margini di imponibilità eccedenti le franchigie o l'inesistenza di alcuna franchigia. Del resto prevedendo il pregresso sistema impositivo l'applicazione di aliquote proporzionali e non più progressive, la distinzione tra valore globale da un lato e valore della singola quota devoluta o attribuita al singolo beneficiario dall'altro era già (come attualmente continua ad essere) priva di particolare pregnanza significativa.

Anzi la sottolineatura, particolarmente presente nella novella, della importanza di parametrare l'imposizione alla relazione tra autore della disposizione e 'ciascun' beneficiario fa intendere che debbono considerarsi superati i dubbi interpretativi sorti sotto la vigenza della pregressa normativa circa le modalità di determinazione del 'valore globale netto' ⁽¹⁴⁾, dovendosi ritenere che con questa espressione ci si riferisca a quello che si calcola applicando i criteri di cui agli artt. 8 (per le successioni) e 56 (per donazioni e atti a titolo gratuito) del T.U., che venga poi ripartito per quote e, per ogni singola quota, calcolato al netto della franchigia e non già quello da cui venga detratto il globale importo delle franchigie e poi suddiviso in quote. Il concorso infatti alla successione (o l'acquisizione dei beni o diritti donati da parte) di soggetti legati da rapporti diversi con il disponente (ad es. un figlio ed un fratello), sia pure in quote uguali, potrebbe comportare differenti soluzioni fiscali se si accede all'una piuttosto che all'altra impostazione metodologica ed appare senz'altro più rispettoso della '*ratio legis*' sottesa alla novella al vaglio l'accoglimento della prima che non della seconda: solo la prima infatti consente di applicare il corretto trattamento fiscale definito con riferimento alla relazione tra disponente e 'ciascun' beneficiario in presenza di un'eventuale franchigia.

Quanto sopra, ad onta del riferimento - pur utilizzato dal legislatore della novella - alla valorizzazione in senso 'globale' dei beni e diritti devoluti ed attribuiti nonché ad onta del dettato dell'art. 36 del T.U. per cui gli eredi sono obbligati solidalmente "al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari", fa lecitamente dubitare della operatività del vincolo della solidarietà passiva tra gli stessi, confermandosi così una linea di pensiero che si era venuta formando già sotto il regime introdotto dalla legge n.342/2000 ove detto vincolo poteva dirsi senz'altro attenuato (se non ingiustificato ⁽¹⁵⁾) stante la espressa dizione dell'ormai abrogato comma 1 dell'art. 7 ^{(16) (17)}.

D'altra parte se si potesse ipotizzare il venire meno della solidarietà nel rapporto tributario si potrebbe, ad esempio, ritenere ammissibile una dilazione di pagamento della imposta relativa a una sola quota.

Collegato al problema della solidarietà passiva e di non minore rilevanza è quello relativo alla territorialità dell'imposta, che era stata giustificata, nella precedente impostazione del testo normativo, proprio per l'esistenza di un asse globale tassabile.

Lo spostamento sul beneficiario del presupposto della tassazione rende l'attuale sistema sicuramente incoerente e suggerisce una radicale modifica dello stesso.

Invero già a seguito della novella si riscontrava una palese discrepanza tra il criterio (immutato) previsto dall'art. 2 del d.lgs. n.346 e il criterio introdotto per la tassazione delle donazioni estere.

La novella in commento, diversamente dalla riforma del duemila che prevedeva poi che ad una serie di meccanismi (quale quello relativo alla liquidazione in vita dell'imposta, peraltro ora abrogato) si desse attuazione a mezzo di *emanandi* regolamenti, secondo il non nuovo metodo di giungere a modificare norme di rango superiore con norme regolamentari, e che, una volta emanati i regolamenti, dovessero intendersi abrogate le norme in contrasto con la novella, nulla prevede e quindi fa piombare nella assoluta incertezza tali situazioni sospese.

Restiamo in attesa di conoscere:

- chi e come potrà approvare il nuovo modello per la dichiarazione di successione (essendo prevista dall'art. 69 della legge n.342 la adozione di nuovi modelli);
- chi e come consentirà di presentare la denuncia di successione e fare i conseguenti pagamenti per via telematica; prevedendosi al comma 8 del detto art. 69 l'adozione di uno o più regolamenti, da adottare con decreto del Ministro delle finanze con cui disciplinare i procedimenti concernenti la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi applicabili alle successioni ed alle donazioni, soprattutto al fine dell'autoliquidazione (già in verità introdotta per le imposte ipotecaria e catastale, l'imposta di bollo e le tasse ipotecarie relative alle successioni ex art. 11 del decreto-legge n. 79 del 1997, convertito con la legge n. 140 del 1997) e della riduzione e semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, tenuto conto anche dell'adozione di nuove tecnologie per il trattamento, la trasmissione e la conservazione delle informazioni.

Nulla sembra mutato relativamente alle imposte ipotecaria e catastale, che, essendo sempre relative a formalità, andranno applicate nella misura del 2 e dell'1 per cento, con la precisazione che, nel caso di debenza di imposta proporzionale e dell'imposta fissa di cui sopra, quest'ultima verrà assorbita dalla prima **(18)**.

Ci si deve domandare se alla luce delle modifiche normative l'art 28 del d.lgs. n. 346 debba essere riferito all'intero asse relitto ovvero alle quote lasciate ai singoli chiamati che rientrino nelle categorie che la norma indica. Al momento prudenza vuole che ci si abbia a riferire all'intero asse relitto.

Sostanzialmente quello che si vuole affermare è che, ancorché manchi una tassazione globale e la tassazione riguardi in modo anche differenziato il singolo avente causa del defunto, unica resta la dichiarazione di successione.

Si ricorda che l'art. 69, comma 7, estende al campo delle successioni e donazioni le disposizioni antielusive di cui all'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600/1973.

La stessa norma specifica che tali disposizioni, così come quelle sopra ricordate relative alla lettera d *bis* dell'art. 47 del d.lgs. n. 346, si applicano "ai fatti accaduti e agli atti

comunque formati successivamente alla data del 1° luglio 2000".

2.1. L'oggetto

L' esatta delimitazione oggettiva dell'imposta in ogni caso è quella che emerge da una lettura complessiva - oltre che dei commi sopra citati dell'art. 2 introdotto dalla novella al vaglio anche - delle articolate disposizioni di cui al d.lgs. n.346, in particolare, per quanto attiene all'attivo ereditario, dagli artt. 9 e ss. del medesimo d.lgs.

In questa prospettiva si fanno apprezzare le differenze tra i beni e i diritti che non concorrono a formare l'attivo ereditario ⁽¹⁹⁾ e quelli che invece potrebbero costituire valida base imponibile per donazioni ed altri atti a titolo gratuito, in particolare per quanto concerne i beni culturali vincolati (incisi ex art. 59 T.U. con imposta di donazione, sia pure in misura fissa, se concorrono le condizioni di cui all'art. 13 comma 2 del T.U. in caso di trasferimento gratuito tra vivi e al contrario, ferme le dette condizioni, esclusi dall'ambito dell'attivo ereditario in caso di trasferimento a causa di morte ai sensi dell'art.13 comma 1), nonché i particolari crediti di cui è menzione alle lettere d) ed e) dell'art. 12 T.U. (tra cui crediti contestati giudizialmente, crediti verso lo Stato, enti pubblici territoriali ed altri enti pubblici, ecc...), anch'essi imponibili solo se oggetto di trasferimenti gratuiti tra vivi .

Resta invece negata la possibilità di attrarre nell'attivo ereditario i beni e i diritti per i quali l'imposta sia stata corrisposta volontariamente dallo stesso titolare durante la vita, facoltà, come si ricorderà, prima consentita dai commi 1 *bis* ed 1 *ter* dell'art. 12 del .T.U., e poi soppressa dalla espressa statuizione contenuta nell'art. 2 comma 52 lett.b) della novella.

Occorre poi evidenziare che alle ipotesi di trasferimenti non soggetti ad imposta disciplinati all'art.3 del d.lgs n.346, il comma 78 lett.a) dell'art.1 della legge n.296/2006 (finanziaria 2007) ha aggiunto **un'ulteriore fattispecie relativa ai trasferimenti gratuiti effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui all'art.768 *bis* e ss. del codice civile a favore dei discendenti, aventi ad oggetto aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni.**

Pertanto, qualora le quote sociali o le azioni si riferiscano a società di capitali, a cooperative o a società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, la spettanza del particolare regime fiscale è subordinata alla circostanza che il possesso delle partecipazioni consenta al beneficiario di acquisire od integrare il controllo della società attraverso la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Nessuna limitazione in tal senso è posta invece con riferimento ai residuali tipi sociali (società di persone e società ed enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato) riguardo ai quali si deve dunque ritenere che il regime esonerativo spetti anche laddove le partecipazioni trasferite non ottengano a profitto del beneficiario l'acquisizione di una posizione di maggioranza.

E' al contrario sempre necessario che (in caso di trasferimento di azienda o di un suo ramo) il beneficiario prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa o (in caso di trasferimento di partecipazioni) detenga il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del

trasferimento, rendendo all'uopo idonea dichiarazione nella denuncia di successione o nell'atto donativo, pena la decadenza dal beneficio fiscale, l'obbligo di assolvimento dell'imposta in misura ordinario, l'assoggettamento ad una sanzione amministrativa ⁽²⁰⁾ e il pagamento degli interessi di mora.

La collocazione del regime fiscale dei siffatti trasferimenti (qualora ci si avvalga anche dello strumento dei patti di famiglia ex artt. 768-*bis* e ss. c.c.) nell'ambito della disciplina del T.U. n.346/90 è di grande importanza sistematica, in quanto sembrerebbe comportare una sorta di assimilazione sul piano fiscale di trasferimenti di beni e diritti per donazione in generale (nonché, secondo quanto sancito ora dal comma 47 e ss. dell'art. 2 d.l. 262/2006 convertito con modifiche in legge n. 286/2006, comunque a titolo gratuito) a quelli attuati ricorrendo all'istituto introdotto con legge 14 febbraio 2006 n. 55 (appunto il patto di famiglia), consentendo forse all'interprete di ritenere legittima l'attrazione in questo ambito impositivo di tutti gli altri 'segmenti' in cui si articola la fattispecie pattizia, particolarmente la liquidazione (con pagamento di una somma in danaro o anche in natura) a favore degli altri legittimari partecipanti al contratto diversi dal beneficiario diretto ⁽²¹⁾ e/o la rinuncia che questi avessero in animo di effettuare, in tutto o in parte, alla liquidazione stessa ⁽²²⁾; e così come l'ulteriore liquidazione spettante a coniuge o legittimari non intervenuti all'originario contratto ex art. 768-*sexies* c.c. ⁽²³⁾, soprattutto se qualificabile in termine di 'sub-onere' ⁽²⁴⁾.

Altresì la collocazione operata dal legislatore della novella, in caso di trasferimenti di azienda o di un suo ramo nel cui compendio figurino anche beni immobili o diritti reali immobiliari, ne comporta l'esenzione anche da imposte ipotecaria e catastale (qualora risultino rispettate le predette condizioni), in quanto per la prima l'art. 1 secondo comma e per la seconda l'art. 10 terzo comma del T.U. n. 347/90 dichiarano esenti da imposta i trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni. Né pare eccessivo invocare la esenzione da dette ultime imposte delle (eventuali) formalità (di trascrizione e di voltura catastale) relative a trasferimenti di quote ed azioni portanti eventuali modifiche statutarie (come relative alla ragione o denominazione sociale) da pubblicizzare nelle opportune forme preso i pubblici registri, conseguenti ai trasferimenti stessi: ciò in quanto l'ampia formula esonerativa cui è ricorso il legislatore nelle dette ultime citate norme (" non sono soggette all'imposta le formalità (o le volture) ...*relative* ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni...") consente di ritenere applicabile il beneficio della esenzione anche alla suddetta fattispecie.

Inoltre, poiché il trattamento di che trattasi è applicabile anche ai trasferimenti per causa di morte, e tra i presupposti applicativi figura anche un' "apposita dichiarazione " in ordine alla prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa o alla detenzione del controllo societario per almeno cinque anni da presentare *contestualmente* alla presentazione della denuncia di successione, ai fini della fruizione del beneficio sarà giocoforza provvedere all'attività documentale richiesta dalla legge ovviamente anche in caso di esenzione da imposta, a corredo della denuncia di successione ⁽²⁵⁾.

2.1.1. (segue) le franchigie;

Come più volte ricordato è scomparsa la franchigia generalizzata a favore di tutti gli eredi e legatari sostituita da una franchigia a favore del coniuge e dei parenti in linea retta ⁽²⁶⁾ dell'ammontare di un milione di euro e di centomila euro a favore dei fratelli e delle sorelle.

E' stata inoltre reintrodotta la elevazione della franchigia a un milione e cinquecento euro in caso di lascito a soggetti portatori di handicap ritenuto grave ai sensi della legge n.104/1992.

2.2. (segue) presunzione esistenza mobili e gioielli;

Occorre verificare se la presunzione di esistenza di mobili e gioielli, ancora in vigore, vada oggi applicata all'intero attivo ereditario ovvero alla singola quota tassabile, al netto della franchigia.

Quest'ultima soluzione appare preferibile, in aderenza all'orientamento ministeriale il quale da tempo è nel senso che la franchigia non vada computata nella determinazione dell'attivo su cui calcolare la presunzione.

2.3 (segue) il coacervo.

E' emblematico il fatto che il legislatore fiscale con la norma in commento abroghi i commi da 1 a 2 *quater* dell'articolo 7 del d.lgs. n.346 come novellato nel duemila.

La norma del comma 2 *quater* prevedeva l'inapplicabilità della franchigia nel caso in cui il beneficiario si fosse avvalso delle previsioni dell'art. 56 commi 2 e 3 (cioè nel caso in cui avesse usufruito della franchigia in sede di donazioni o liberalità indirette), nei limiti di valore in cui ne avesse usufruito. Il profilo dell'erosione della franchigia in sede di imposta sulle successioni trovava quindi la sua disciplina esclusivamente nel suddetto comma 2 *quater*.

Conseguentemente, anche se la prudenza è d'obbligo, dovrebbe a rigore ritenersi implicitamente abrogato l'ultimo comma dell'art. 8 del d.lgs. n.346, il quale, dopo aver stabilito che "il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari" e che "il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario", prevede che per "valore attuale delle donazioni anteriori si intende il valore (...) riferito alla piena proprietà anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento".

In sostanza il legislatore ha lasciato in vita la norma dell'articolo 8 che fa rinvio al disposto dell'articolo 7 abrogato nella parte *de quo*, ha abrogato l'articolo 7 nella parte in cui disponeva in modo inequivoco la sterilizzazione della franchigia (ove esistente) ed ha invece lasciato in essere ed anzi migliorato il medesimo meccanismo per quanto attiene alle donazioni.

Va peraltro ricordato che resta in vigore il disposto dell'articolo 28 lettera f) che dispone l'obbligo di indicare nella dichiarazione le donazioni precedentemente fatte dal *de cuius* agli eredi, ma ciò prova troppo perchè nel medesimo articolo è rimasto l'obbligo di indicare i trasferimenti degli ultimi sei mesi del defunto mentre la corrispondente norma dell'articolo 10 è stata abrogata.

Si vuole in sostanza qui ribadire quanto già detto in occasione di precedenti commenti alle norme previgenti del d.lgs. n.346: la tesi dell'Amministrazione finanziaria, per cui le donazioni fatte in vita andavano ad erodere la franchigia (applicabile sul valore globale netto dell'asse), non appariva già allora condivisibile, in quanto la norma di cui al citato ultimo comma dell'art. 8 era finalizzata alla applicazione, al reale attivo ereditario, di una maggiore aliquota risultante dalla riunione fittizia delle donazioni fatte in vita.

Venuta meno la progressività delle aliquote ed abrogata anche la disposizione di cui sopra al comma 2-*quater* dell'articolo 7, che prevedeva esplicitamente la erosione della franchigia in sede successoria nei limiti in cui il beneficiario ne abbia usufruito con donazioni fattegli in vita dal *de cuius*, viene chiaramente meno il senso e la *ratio* della norma portata dall'ultimo comma del vigente testo dell'art. 8 del d.lgs. n.346.

Non si può negare che la ricostruzione sopra proposta, coerente con quanto risulta dalle modifiche al dato normativo urta senz'altro con una interpretazione sistematica delle norme e porterebbe con ogni probabilità a un vizio di costituzionalità per difetto di ragionevolezza o quantomeno di parità di trattamento rispetto a quanto dispone l'articolo 57 in tema di donazioni e quindi occorrerà grande prudenza nell'accettare le tesi di che sopra, senza avere prima atteso una precisa pronuncia dell'Amministrazione finanziaria al riguardo.

Pertanto il pratico del diritto non potrà esimersi dall'indicare ai propri clienti la vischiosità della situazione che deriva dalle modifiche normative ed attenersi a quella che riterrà la interpretazione più tutioristica nei confronti del proprio cliente.

Accedendo alla ricostruzione proposta in premessa per cui la imposta sulle successioni e donazioni così come istituita a seguito del d.l. n.262 convertito costituisce un nuovo tributo in ragione di un nuovo presupposto, si potrebbe sostenere invece che erosione c'è, ma che esistono oggi due autonome franchigie, una per i trasferimenti *mortis causa* e una per i trasferimenti donativi e per atti a titolo gratuito.

Infine si segnala che riprende piena attualità il disposto dell'articolo 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.

Non è stata prevista la riformulazione degli articoli 8 et 9 lasciando quindi nel testo vigente una apparente contraddizione. In particolare l'art. 8, nel testo vigente e non emendato, al primo comma esordisce con la menzione che "il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le

disposizioni degli articoli da 14 a 19 e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3". Il coordinamento di tale norma con il disposto della novella appare in più punti problematico. E' logico pensare, partendo dal presupposto civilistico, che, per giungere alla formazione delle quote tassabili, si debba comunque passare dalla formazione di un attivo ereditario.

L'unica eccezione potrebbe essere quella di una successione testamentaria interamente esaurita da "*institutiones ex rebus certis*" ovvero regolata da una "divisione del testatore" che assorba l'intero asse ereditario. Negli altri casi dunque si ritiene necessario procedere alla formazione di un attivo unitario da ripartirsi tra le quote.

In base ai riferimenti normativi tuttora vigenti si può dunque ipotizzare la seguente operazione:

- a) si calcola il valore dei beni (relitti dal *de cuius*) ai sensi degli artt. da 14 a 19 (non si fa qui menzione alle cosiddette presunzioni di appartenenza);
- b) si detraggono le passività e gli oneri diversi da quelli indicati all'art. 46, comma 3;
- c) il valore così ricavato deve poi essere calcolato al netto, per quanto riguarda l'eredità o le quote ereditarie, dei legati che le gravano, e per quanto riguarda i legati, degli oneri che li gravano;
- d) (la norma poi - sotto questo profilo non coordinata con le modifiche della novella - prevede che il valore "globale netto" vada maggiorato "ai soli fini dell'aliquota" di un importo pari a quello delle donazioni);
- e) a questo punto vanno detratte "le franchigie" (si noti bene non più "la franchigia"), che la norma novellata attribuisce solo a taluni chiamati in misura fissa e relativamente alle qualità degli stessi ;
- f) infine, ai sensi del successivo art. 9, sull'attivo si applica la presunzione per mobili e gioielli, da calcolarsi - si noti bene - sul "valore globale netto imponibile".

Resta tuttavia dubbio cosa debba intendersi per "valore globale netto imponibile". Se cioè quello cui si è pervenuti al punto e), ripartito per quote e poi, per ogni singola quota, ricalcolato al netto della franchigia, ovvero quel medesimo valore, detratto il globale importo delle franchigie, e poi suddiviso in quote.

Essendo la franchigia "fissa", come sopra detto (si pensi al caso di due eredi di cui uno destinatario della franchigia e l'altro no, chiamati in quota uguale tra loro), è evidente che il risultato può cambiare.

Le considerazioni dei paragrafi che precedono vanno poi coordinate con il disposto del successivo art. 9 del d.lgs. n.346 il quale prevede che "l'attivo ereditario è costituito da tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione, ad esclusione di quelli non soggetti all'imposta a norma degli articoli 2, 3, 12 e 13". E prosegue al comma 2 con la nota presunzione per cui "si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche

se non dichiarati ..." .

Valgono al riguardo le considerazioni sopra riportate, anche se pare necessaria una presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria, attese le rilevanti conseguenze dell'uno o dell'altro metodo di imputazione, anche in vista dell'eventuale autoliquidazione dell'imposta.

2.4 (segue) presunzioni di appartenenza all'attivo ereditario;

Rimane la eliminazione della presunzione di appartenenza all'attivo ereditario dei beni venduti negli ultimi sei mesi, mediante la soppressione dell'art. 10 del d.lgs. n.346. Ciò significa che per tutte le successioni cui si applica la novella saranno totalmente irrilevanti ai fini dell'applicazione del tributo successorio le alienazioni a titolo oneroso compiute dal *de cuius* negli ultimi sei mesi di vita, sia se effettuate a favore di estranei che se effettuate a favore degli eredi o legatari ed a prescindere dal rapporto di parentela o coniugio tra questi ultimi e il *de cuius* (salva l'applicazione della presunzione di liberalità di cui all'art. 26 d.p.r. n. 131/1986).

L'abrogazione dell'art. 10, sicuramente di grande rilievo, poteva essere la occasione per eliminare del tutto un anacronistico sistema di presunzioni venutosi a sedimentare nel tempo e che trova origine già nel r.d. n. 3270/1923, sistema che è stato invece in parte lasciato e in parte come sopra detto integrato e che nella attuale formulazione sarà sicuramente foriero di contenzioso.

È stata eliminata la presunzione di integrale appartenenza al *de cuius* di conti cointestati (ecc...), ma si è lasciata sopravvivere una serie di presunzioni che, come sopra detto, appaiono difficilmente compatibili con il nuovo meccanismo di tassazione, tra cui quella per cui si considerano compresi nell'attivo ereditario "i titoli di qualsiasi specie il cui reddito è stato indicato nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata dal defunto, salvo quanto disposto nell'articolo 12, comma 1, lettera b)" (quest'ultima norma dispone "le azioni e i titoli nominativi intestati al defunto alienati anteriormente all'apertura della successione con atto autentico o girata autenticata, salvo il disposto dell'art.10" il quale è abrogato).

Essendo, ovviamente, il richiamo all'art. 10 da intendersi come non effettuato, il sistema sembra doversi ricostruire come segue:

- a) sono compresi nell'attivo ereditario i titoli di qualsiasi specie il cui reddito è stato indicato nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata dal defunto;
- b) sono esclusi dall'attivo ereditario le azioni e i titoli nominativi intestati al defunto alienati anteriormente all'apertura della successione con atto autentico o girata autenticata, senza alcuna eccezione.

2.5 (segue) valutazione delle quote e delle aziende;

Resta la cosiddetta "sterilizzazione" dell'avviamento nella valutazione delle aziende, e a seguito della modifica all'art.8, comma 1, del d.lgs. n.346 introdotta dalla legge n.296/2006 si

può a questo punto sgombrare l'orizzonte dai dubbi sollevati in occasione dei primi commenti alla novella del duemila.

Come si ricorderà, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 58/E del 30 dicembre 2003 aveva accolto pienamente il punto di vista della dottrina che sino dalla entrata in vigore del d.lgs. n.346 aveva evidenziato la novità dallo stesso portata nella valutazione di azioni e quote di società non quotate.

Già allora appariva chiarito ed accettato che il valore di dette partecipazioni è dato dal "valore proporzionalmente corrispondente al valore alla data di apertura della successione del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato (...) tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti (...)". Tuttavia il legislatore ha ritenuto di dover intervenire espressamente con la citata modifica all'art.8 che dispone *"resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali"*.

3. Le aliquote

Viene mantenuta la abolizione della progressività per scaglioni, così come la duplice abolizione della tassazione sulla cosiddetta "globale" e la tassazione resta solo quella proporzionale con la previsione di tre differenti aliquote in relazione al grado di parentela dei successibili con il defunto.

Le aliquote sono le seguenti:

- a) il quattro per cento nei confronti del coniuge e dei parenti in linea retta con una franchigia di un milione di euro per ciascun beneficiario;
- b) il sei per cento nei confronti degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado;
- c) l'otto per cento nei confronti degli altri soggetti ⁽²⁷⁾.

4. La dichiarazione di successione

Come già osservato in precedenza, a seguito delle modifiche apportate in sede di legge finanziaria 2007, ai sensi del comma 78, lett.c) dell'art.1, il termine per la presentazione della dichiarazione di successione di cui all'art.31, comma 1 del d.lgs. n.346 torna a dodici mesi ⁽²⁸⁾.

Ci si chiede se, alla luce della franchigia "riservata" a favore di coniuge e parenti in linea retta, alla luce del non modificato comma 7 dell'articolo 28 che esenta tali soggetti dalla presentazione di una dichiarazione di successione che contenga mobili per importo inferiore a 50.000.000 di lire (ora 25.822,84 Euro) non si possa ipotizzare che tale esenzione ora valga sino ad euro unmilione e ciò al fine di evitare inutili aggravii amministrativi.

Contro tale lettura potrebbe esservi l'interesse dell'erede di evidenziare la provenienza lecita di denari per successive operazioni e la sanzione residuale prevista dall'articolo 50 per il caso di mancata presentazione della dichiarazione.

Sembra riprendere vigore il noto divieto portato dall'articolo 48 di "compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte" relativi a beni per i quali non sia stata presentata la dichiarazione di successione. Atteso che caso classico è quello del bene immobile venduto in assenza di dichiarazione di successione non posso che rimandare alle considerazioni contenute nello studio C.N.N. ⁽²⁹⁾ che ottimamente argomenta circa la natura di detti atti come atti tra vivi e non "*mortis causa*" e quindi perviene alla inapplicabilità del divieto a tali fattispecie. Trattandosi di questione delicata sarà in ultimo la sensibilità del singolo operatore a consigliare se ritenere o meno applicabile tale norma ed entro quali limiti.

In relazione al medesimo articolo 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).

Infine, si resta in attesa della produzione di nuovi modelli di dichiarazione adeguati in base alla riforma; nelle more dovranno ritenersi correttamente presentate le dichiarazioni sulla base dei modelli esistenti ⁽³⁰⁾.

5. Agevolazioni: i benefici per la prima casa ai fini dell'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale; il credito d'imposta ex legge 488/98

Conosciuta una fugace abrogazione con il testo emendato dell'articolo 6 del d.l. n.262 rivivono pienamente i commi 3 e 4 dell'art. 69 della legge n.342 regolano l'applicazione dei cosiddetti "benefici per la prima casa" anche alle successioni e donazioni.

E' testuale che il trattamento di favore spetta per le formalità anche se uno solo dei beneficiari (erede, legatario o donatario) rivesta i requisiti.

La norma stabilisce espressamente che le dichiarazioni necessarie devono essere rese dall'interessato nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione. Come è noto invece la Amministrazione finanziaria ha previsto che la richiesta di agevolazioni debba avvenire a mezzo di una dichiarazione sostitutiva da allegare alla dichiarazione.

Ci si chiede se per "interessato" si intenda ciascuno di quelli che hanno i requisiti con la conseguenza che, in tal caso, la dichiarazione dovrà essere sottoscritta da tutti costoro. Pare che la risposta possa essere negativa, essendo automatica la estensione del beneficio e ciò è confermato dalla prassi.

Le agevolazioni si applicano limitatamente alle imposte ipotecaria e catastale, e non anche all'imposta sulle successioni e donazioni, che rimane immutata, salvo l'effetto della

eventuale franchigia.

E' confermato dall'Amministrazione che, in caso di coesistenza di beni per i quali vi sia diritto all'agevolazione e beni che scontino la imposta piena saranno dovute sia le imposte proporzionali che quelle fisse (posizione come è noto non condivisa dal notariato). Resta altresì confermata la possibilità (salvo che per il caso di titolarità esclusiva di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di altra casa ad uso abitazione nel medesimo comune) di fruire nuovamente dell'agevolazione "prima casa" in caso di successivo atto a titolo oneroso quando se ne fruisca per successione o donazione.

Ciò alla luce del fatto che:

- a) la neointrodotta agevolazione riguarda unicamente le imposte ipotecaria e catastale in ordine ad un trasferimento a causa di morte o per donazione;
- b) la nota II-*bis* all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, non considera l'agevolazione stessa fra quelle che escludono il diritto ad usufruire dei benefici "prima casa" ai fini dell'imposta di registro.

Ci si è chiesti se, in caso di acquisto di immobile ad uso abitazione per successione con richiesta dell'agevolazione prima casa possa poi essere richiesta la agevolazione per l'eventuale successivo acquisto di una pertinenza di tale immobile con atto a titolo oneroso. La posizione del notariato al riguardo è di apertura, ancorché una lettura strettamente letterale della norma possa indurre a qualche incertezza.

E' ormai acquisito che l'agevolazione può essere chiesta in quota da diversi eredi su beni diversi venendo poi la agevolazione ad estendersi agli altri comproprietari "beneficiari per estensione".

Il comma 3 regola infine il caso della "decadenza dal beneficio".

Quest'ultima si determina non solo in caso di dichiarazione mendace, ma anche (sebbene nella norma non vi sia alcun richiamo espresso ad essa) nell'ipotesi della rivendita nel quinquennio (senza riacquisto nell'anno successivo alla rivendita di una "casa da adibire ad abitazione principale").

Ci si deve chiedere se la decadenza e le conseguenti sanzioni riguardino tutti i coeredi, o collegatari, o donatari, che hanno usufruito della agevolazione (sia in via diretta che per estensione legale) oppure il solo interessato, cioè colui che ha reso la dichiarazione. Pare in contrasto con il sistema applicare una sanzione ad un soggetto estraneo alla dichiarazione in questione (si veda il costante orientamento della prassi nel senso di non considerare decaduto dall'agevolazione INVIM il venditore in caso di decadenza dell'acquirente di una prima casa).

Al riguardo si ricorda che la Commissione Studi Tributarî del CNN ⁽³¹⁾ ha concluso per la non applicabilità di alcuna sanzione a carico dei beneficiari indiretti in caso di rivendita prima del quinquennio dei beni ricevuti.

Non consta al riguardo una posizione dell'Amministrazione Finanziaria che pare senz'altro auspicabile.

Per quanto concerne la fruibilità del cd.credito d'imposta ex dall'art. 7, commi 1 e 2, della legge 23 dicembre 1998 n. 448, da parte dei soggetti che alienino l'abitazione per la quale hanno già usufruito di agevolazioni, ed entro un anno dall'atto di alienazione riacquistino una nuova abitazione, in presenza dei requisiti per usufruire nuovamente delle agevolazioni stesse, è opportuno operare qualche distinguo:

a) se la prima abitazione è stata acquistata a titolo gratuito (al di fuori dell'ambito IVA) usufruendo delle agevolazioni per la 'prima casa' (che poi successivamente risulti alienata) e si proceda al riacquisto di altra abitazione si possono verificare quattro sub-ipotesi:

a1) - acquisti per donazioni anteriori al 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della legge n. 383) soggetti ad imposta di donazione (in allora vigente) o esenti da imposta in quanto di valore inferiore alla franchigia: non essendo detti atti soggetti ad imposta di registro, non ricorre uno dei presupposti per la formazione del credito, che pertanto in caso di riacquisto non compete;

a2) acquisti per donazioni effettuati a partire dal 25 ottobre 2001 fino al 2 ottobre 2006, soggetti (eventualmente) ad imposta di registro (ai sensi del secondo comma dell'abrogato art. 13 legge n.383): ricorrendo uno dei presupposti per la formazione del credito, senz'altro questo compete in caso di riacquisto;

a3) acquisti per donazioni effettuati a partire dal 3 ottobre 2006 fino al 28 novembre 2006 (data anteriore all'entrata in vigore della legge n.286 di conversione del d.l. n.262), soggetti (eventualmente) ad imposta di registro (ai sensi dell'art. 6 del d.l. n.262 nell'originaria formulazione ⁽³²⁾): ricorrendo uno dei presupposti per la formazione del credito, senz'altro questo compete in caso di riacquisto;

a4) acquisti per donazioni effettuati a partire dal 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore della legge n.286) soggetti ad imposta di donazione o esenti da imposta in quanto di valore inferiore alla franchigia: anche in tale fattispecie non ricorre uno dei presupposti per la formazione del credito, e pertanto questo non compete in caso di riacquisto;

b) acquisti per donazione, anteriori o successivi alla novella, soggetti ad imposta sul valore aggiunto: solo in presenza dell'applicazione dell'aliquota agevolata per la prima casa è possibile in sede di successivo riacquisto usufruire del credito d'imposta.

6. L'imposizione sui trasferimenti per donazione e per atto a titolo gratuito: il presupposto

Nell'affrontare ora il tema dell'imposizione sui trasferimenti per donazione e per atto a titolo gratuito appare utile ribadire che, nonostante la scelta di richiamare in vita il d.lgs. n.346 (testo, come precisato, in realtà mai scomparso in *toto* dall'ordinamento, stante la scelta del legislatore del 2001 di mantenere l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali sulle successioni) ⁽³³⁾, il comma 47 del testo definitivo del d.l. nell'istituire l'imposta in oggetto ⁽³⁴⁾

non ha recepito il previgente presupposto così come delineato nell'art. 1 del d.lgs. n.346, ma ha disposto, per quanto qui interessa, che il tributo si applica "sui trasferimenti di beni e diritti (...) per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione" (35).

Dunque il legislatore non parla più di "donazione o altre liberalità tra vivi", come nel citato art. 1, bensì di trasferimenti per "donazione e (...) a titolo gratuito", tornando ad una dizione (analoga a quella dell'art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 637) più ampia, in quanto la categoria dei trasferimenti "a titolo gratuito" costituisce il *genus* di cui le liberalità (donative e non) sono *species*.

Occorre peraltro sottolineare che non tutti gli atti gratuiti rientrano nel presupposto, in quanto dovrà comunque trattarsi di atti che comportano "trasferimenti di beni e diritti", così come letteralmente dispone la norma in oggetto. Talché il problema della applicabilità della nuova normativa non sembra porsi, contrariamente a quanto da taluno ritenuto (36), per atti che non importano trasferimento di beni e diritti, quali ad esempio il comodato (37). Sarebbe del resto assai arduo individuare una base imponibile cui applicare le aliquote previste per la nuova imposta di donazione per un atto di concessione gratuita di un diritto personale di godimento di un bene; né risulterebbe ipotizzabile l'applicazione della sola imposta fissa, stante la tassatività delle fattispecie soggette a tassa fissa individuate dall'art. 59 d.lgs. n.346.

Pertanto il contratto di comodato, tipico esempio di atto gratuito non liberale, esula completamente dalla sfera applicativa della norma in questione, permanendo disciplinato, ai fini fiscali, dal D.P.R. 131/1986 in materia di imposta di registro.

Potrebbero invece risultare attratti nell'ampliato ambito normativo quegli atti gratuiti (ancorché non liberali) che importino trasferimenti di beni e diritti, precedentemente assoggettabili ad imposta di registro ai sensi dell'art. 3 tariffa, parte prima, del D.P.R. 131/1986.

Non sembra, al contrario, che l'estensione dell'imposta a tutti gli atti gratuiti (purché, si ripete, traslativi di beni e diritti) possa comportare modifiche al trattamento tributario applicabile agli atti di rinuncia (38). Al riguardo è in primo luogo da chiarire che, mentre l'art. 1, primo comma, del T.U. appare del tutto abrogato dal citato comma 47 che ha ridisciplinato in *toto* la medesima materia, i commi successivi rientrano nel rinvio operato dal legislatore alla disciplina del tributo vigente al 24 ottobre 2001, in quanto sicuramente compatibili, ai sensi del comma 50 del decreto, con la nuova disciplina. Risulta pertanto applicabile alla nuova imposta il principio sancito dal secondo comma dell'art. 1 che, come è noto, assimila ai trasferimenti di diritti la rinuncia pura e semplice agli stessi.

Al riguardo si sosteneva anteriormente che rientrassero nel presupposto dell'imposta di donazione le sole rinunce connotate da esplicito intento liberale, risultando per converso le classiche rinunce abdicative disciplinate dagli artt. 1 e 2 tariffa, parte prima, del D.P.R. 131/1986 (39).

Tale orientamento può essere confermato anche per quanto concerne la nuova imposta

introdotta dal d.l. n.262, in quanto l'ampliamento del presupposto agli atti gratuiti *tout court* non può esplicare alcun effetto con riferimento alle rinunce, dal momento che le stesse sono da considerare civilisticamente atti neutri, per i quali si palesa pertanto inconferente qualsiasi qualificazione in termini di onerosità o gratuità. Dunque, si ripete, solo se l'intento liberale o comunque gratuito della rinuncia sia esplicitato in atto la stessa potrà rientrare nel presupposto dell'imposta di donazione.

Quanto agli altri commi dell'art. 1 d.lgs. n.346, il terzo comma ricorda l'applicabilità dell'imposta nei casi di donazione presunta di cui all'art. 26 D.P.R. 131/1986, norma divenuta un ramo secco dell'ordinamento a seguito della soppressione dell'imposta di donazione e che oggi riacquista parte della sua rilevanza ⁽⁴⁰⁾.

Al riguardo si ricorda che l'art. 69 della legge n.342/2000 aveva ampliato l'ambito applicativo dell'art. 26 ai trasferimenti di partecipazioni sociali ⁽⁴¹⁾.

Tuttora applicabile sembrerebbe anche il quarto comma dell'art.1, che esclude da tassazione le liberalità di cui agli articoli 742 e 783 c.c. ⁽⁴²⁾.

Ritorna infine in vita (ma forse non era mai stato abrogato ⁽⁴³⁾) il comma 4 *bis* della norma, fattispecie di esclusione dal presupposto assai interessante e discussa ⁽⁴⁴⁾, in ordine alla quale il notaio dovrà sempre aver presente l'orientamento giurisprudenziale che qualifica come donazione indiretta dell'immobile (e non donazione diretta del denaro) il pagamento del prezzo di vendita da parte di un terzo (ad esempio, il genitore) ⁽⁴⁵⁾. Con tutte le conseguenze che ne potrebbero discendere in ordine ai successivi limiti civilistici di circolazione dell'immobile, derivanti dalla nota normativa a tutela dei legittimari. A tale riguardo dovrà peraltro essere attentamente valutato il più recente orientamento dottrinale che pone in dubbio l'applicabilità alle liberalità indirette dell'azione di riduzione ex art. 563 c.c., applicabile nei confronti dei terzi aventi causa del donatario ⁽⁴⁶⁾.

Nessun dubbio sussiste poi che siano ancora comprese nel presupposto impositivo, ancorché non menzionate espressamente, come avveniva in precedenza, le liberalità indirette. Invero, come già osservato ⁽⁴⁷⁾, la nuova categoria dei trasferimenti "gratuiti" cui si riferisce il comma 47 costituisce il *genus* di cui le liberalità indirette sono una *species*.

Al riguardo sembrerebbe poter tornare in vita l'art. 56 *bis* del T.U., introdotto dall'art. 69 della legge n.342, in materia di "accertamento delle liberalità indirette", norma in realtà non solo procedurale, ma che probabilmente concorre a definire il presupposto impositivo con riferimento alla fattispecie in esame ⁽⁴⁸⁾. Problematico rimane peraltro il riferimento della norma, al fine della sua operatività, al limite quantitativo di lire 350.000.000 previsto dal secondo comma dell'art. 56 *bis*, in quanto non appare così pacifico che tale somma (costituente l'importo della franchigia nella previgente normativa) possa essere automaticamente adeguata alle nuove franchigie. Ciò anche in considerazione del fatto che le due franchigie hanno un diverso ambito di applicazione soggettivo (la vecchia franchigia si riferiva a qualsiasi soggetto, le nuove hanno distinti ammontari a seconda della qualità del

beneficiario).

Inoltre la particolare aliquota del 7% prevista dall'art. 56 *bis*, secondo comma, in caso di accertamento delle liberalità indirette è totalmente sfasata rispetto al nuovo sistema di aliquote previsto dal comma 49 del decreto, in quanto nell'ipotesi di beneficiari estranei è addirittura più bassa di quella ordinaria, mentre, nell'ottica della legge n.342 doveva essere una sorta di aliquota punitiva, in quanto prevista nella misura massima all'epoca vigente.

Tali elementi sembrano far propendere per una incompatibilità di dette norme ai sensi dell'art. 50 del decreto, con le strutture della nuova imposta ⁽⁴⁹⁾.

Dubbia potrebbe altresì apparire la sopravvivenza alla reintroduzione del tributo della fattispecie della registrazione volontaria delle liberalità indirette prevista dal terzo comma dell'art. 56 *bis*: ciò in quanto la norma in questione prevedeva al riguardo l'applicazione delle aliquote di cui all'art. 56, disposizione abrogata dal comma 52 del testo definitivo del decreto. Si potrebbe peraltro obiettare che il rinvio operato al suddetto art. 56 debba intendersi in senso formale e non materiale e, pertanto, possa intendersi riferito, nella logica del nuovo tributo, alle aliquote disciplinate *ex novo* nel comma 49 del decreto. Resterebbe sempre in ogni modo la necessità, ai sensi del comma 11 dell'art. 69 della legge n.342, dell'approvazione, con decreto dirigenziale, di un apposito modello per la registrazione volontaria in argomento, con precisazione delle modalità di versamento dell'imposta.

Il richiamo alla disciplina del T.U. vigente al 24 ottobre 2001 determina l'applicabilità dell'imposta alle donazioni effettuate all'estero a favore di beneficiari residenti in Italia (comma 1 *bis* dell'art. 55, introdotto dall'art. 69 legge n.342); disposizione che, pur operando sotto il profilo della territorialità, viene nella sostanza ad ampliare il presupposto impositivo.

Va infine evidenziato che, ad opera del comma 78 lett.a) dell'art.1 della legge n.296/2006 (finanziaria 2007) al comma 4 *ter* dell'art.3 del d.lgs. n.346/1990 è stata introdotta una nuova ipotesi di trasferimenti non soggetti ad imposta aventi ad oggetto aziende, rami di esse, di quote sociali e di azioni, effettuati anche tramite patti di famiglia di cui agli artt.768 *bis* e seguenti del codice civile ⁽⁵⁰⁾.

Uno specifico e separato approfondimento merita la tassazione con imposta di donazione degli atti costitutivi di vincoli di destinazione, fattispecie che ha di recente costituito oggetto di attenzione da parte del legislatore civilistico (art. 2645 *ter* c.c.) e già come tale assai dibattuta.

6.1 (segue) debenza dell'imposta in misura fissa in caso di imponibile inferiore alla franchigia.

In esito alla soppressione dell'art. 13 della legge n.383/2001 e alla 'restituzione' dell'imposta (oltre che di successione anche) di donazione, riprende quota un antico dibattito ⁽⁵¹⁾, quello cioè relativo alla debenza o meno dell'imposta in misura fissa quando i beni o i diritti trasferiti a titolo gratuito con atto tra vivi non ascendano a valori superiori alla franchigia (unmilione di euro nel caso di trasferimento a favore di coniuge e/o parenti in linea retta;

centomila euro nel caso di trasferimento a favore di fratelli e/o sorelle; un milione cinquecentomila euro nel caso di trasferimento a favore di persone con handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n.104/1992).

Il dibattito cui si accennava (da considerarsi ancora attuale soprattutto dopo l'abrogazione del comma 2 art. 56 T.U. che sanciva l'applicazione dell'imposta "esclusivamente sulla parte di valore della quota spettante a che supera 350 milioni di lire") era stato sopito - come si ricorderà - dopo la emanazione della Circolare ⁽⁵²⁾ dell'Agenzia delle Entrate del 18 ottobre 2001 n.91/E diramata in commento alla legge n.383/2001, ed ove si prendeva atto del fatto che "ai fini della registrazione degli atti di donazione per i quali non sono dovute le *'imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili...'*, l'imposta di registro non è dovuta neanche in misura fissa." Detta Circolare peraltro fondava il proprio assunto sulla soppressione dell'imposta operata dalla cit. legge n.383/2001, per cui è lecito pensare che la sua 'reistituzione' comporti reviviscenza di quel dibattito.

Ma, al contrario, già si era fatto notare ⁽⁵³⁾ che nessuna norma legittima "l'ufficio a percepire l'imposta fissa di donazione in relazione alla donazione di beni o diritti il cui valore non eccede la franchigia disposta dalla legge":

- non l'art. 55 primo comma del T.U., ove è statuito solo l'obbligo di provvedere alla registrazione in termine fisso degli atti di donazione 'secondo le disposizioni del T.U. sull'imposta di registro' ;
- non l'art. 60 del T.U. (che pure rimanda per le 'modalità di liquidazione' alle disposizioni del testo unico dell'imposta di registro: l'art. 41 di detto ultimo provvedimento legislativo, infatti, sancisce l'obbligatorietà della percezione dell'imposta in misura fissa, ma laddove comunque vi sia un qualche presupposto d'imposta; di guisa che laddove al contrario tale presupposto difetti in assoluto, non appare legittima la percezione di una siffatta imposta);
- non l'art.59 del T.U. (che anzi da un lato prefigura - unitamente al terzo comma [n.ro 2] dell'art. 55 T.U. - la legittimità della esecuzione di registrazioni 'gratuite' ⁽⁵⁴⁾ e dall'altro ipotizza l'applicazione dell'imposta in misura fissa 'per le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge' , ove è intuitivo che l'esenzione attiene al bene o al diritto, *non già all'atto di donazione* in sè da considerarsi fiscalmente neutro se relativo a trasferimenti di beni o diritti di valore non superiore alla franchigia).

Talché, pur dopo la 'reistituzione' dell'imposta *de qua*, deve ritenersi l'inesistenza dell'obbligo di assolvimento dell'imposta sia pure nella sola misura fissa qualora il trasferimento a titolo gratuito abbia ad oggetto beni o diritti il cui valore non ecceda la nuova detta franchigia.

7. L'imponibile

La legge di conversione del d.l. n.262/2006, tornando all'impostazione del T.U., considera tassabili tutti i beni e diritti oggetto di donazione, senza procedere, come faceva invece l'art. 6 del d.l., ad una analitica individuazione degli stessi ⁽⁵⁵⁾.

Il comma 49 del testo definitivo del decreto conferma i principi già contenuti nell'art. 56, primo comma, del T.U. (abrogato dal successivo comma 52) e cioè che:

- a) dal valore dei beni e diritti donati sono detratti gli oneri da cui è gravato il beneficiario, tranne quelli che danno luogo a prestazioni a favore di beneficiari determinati, in quanto gli stessi ai sensi dell'art. 58 T.U. sono tassabili quali vere e proprie donazioni a favore del beneficiario medesimo;
- b) non opera più il cd. cumulo oggettivo, previsto dalla normativa *ante* legge n.342, e pertanto "se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi" l'imposta si applica "al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti" (così testualmente il citato comma 49).

Quanto invece al cd. cumulo soggettivo, lo stesso è disciplinato dall'art. 57 del T.U. ai sensi del quale il valore della donazione imponibile è maggiorato di un importo pari al valore delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario. Al riguardo, nonostante l'infelice dizione della norma ⁽⁵⁶⁾, non si era dubitato in passato che l'unico significato residuo della norma, stante l'abolizione della progressività delle aliquote operato dalla legge n.342, fosse quello di valutare, tramite il cumulo delle donazioni pregresse, se il beneficiario avesse già utilizzato ed eventualmente esaurito la franchigia a lui riservata dalla legge ⁽⁵⁷⁾.

Alla medesima interpretazione non si può dunque che aderire anche con riferimento alla nuova imposta istituita dalla legge di conversione del d.l. n.262, ricordandosi che, per effetto dell'art. 57, secondo comma, del T.U. rivive l'obbligo di indicare negli atti di donazione (o presunti tali ai sensi dell'art. 26 D.P.R. 131/1986) gli estremi delle donazioni pregresse intervenute tra le parti.

Ma quali sono le donazioni oggetto di coacervo? Il problema che si pone al riguardo è se debbano essere cumulate anche le donazioni effettuate anteriormente all'entrata in vigore della nuova imposta. A tale quesito si è inteso da taluno dare risposta negativa argomentando, oltre che dai principi di irretroattività contenuti nello statuto del contribuente, dal fatto che nel periodo 25 ottobre 2001-2 ottobre 2006 non è esistita un'imposta sulle donazioni ⁽⁵⁸⁾; pertanto una donazione intervenuta in tale periodo non potrebbe essere che fiscalmente irrilevante ⁽⁵⁹⁾.

In realtà l'argomentazione non appare risolutiva, anche perché rimarrebbe il problema del coacervo delle donazioni (imponibili) stipulate anteriormente al 25 ottobre 2001. Per cercare quindi di offrire un'ipotesi di soluzione al delicato problema, può forse valorizzarsi la dizione utilizzata dal legislatore nel primo inciso del comma 47: "E' istituita l'imposta sulle donazioni".

Ciò significa che trattasi di imposta nuova che, pur disciplinata in virtù di un rinvio

materiale ad un testo normativo (il d.lgs. n.346) già in passato vigente e mai del tutto abrogato, segue ad un periodo di vuoto normativo nella materia in oggetto ⁽⁶⁰⁾.

Stante dunque la novità dell'imposta sembra difficile ritenere che la stessa possa prendere in considerazione ai fini del cumulo donazioni poste in essere anteriormente alla sua entrata in vigore ⁽⁶¹⁾.

In altri termini, se il legislatore avesse voluto disporre a tal fine con riferimento ad atti posti in essere anteriormente alla sua entrata in vigore (le donazioni pregresse da cumulare), lo avrebbe dovuto fare espressamente, salva poi la verifica della compatibilità di ciò con i principi di irretroattività contenuti negli artt. 1 e 3 dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212). In mancanza di ciò non sembra che possa derogarsi al normale principio in base al quale "la legge non dispone che per l'avvenire" e, pertanto, per quanto qui interessa, deve ritenersi che **le donazioni oggetto di coacervo possono essere solo quelle poste in essere successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione** ⁽⁶²⁾.

Per quanto concerne la determinazione dell'imponibile, l'art. 56, quarto comma (non abrogato a differenza dei commi precedenti), dispone che il valore dei beni e dei diritti donati è determinato a norma degli artt. Da 14 a 19 e dell'art. 34, commi 3, 4 e 5, del d.lgs. n.346.

Si applicheranno pertanto i principi già previsti anteriormente al 2001 per quanto concerne l'imposta sulle successioni, tra i quali, quello di maggior rilevanza, è costituito dalla cd. "sterilizzazione dell'avviamento" nei trasferimenti liberali di aziende e partecipazioni ⁽⁶³⁾. Rispetto a quest'ultimo principio occorre tra l'altro sottolineare che il legislatore è espressamente intervenuto a modificare l'art.8 del d.lgs. n.346 disponendo che *"resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali"*.

Con riferimento al potere di rettifica dei valori dichiarati si ricorda infine che lo stesso non è limitato con riferimento all'imposta in oggetto a beni immobili ed aziende (come avviene nell'imposta di registro) ma, ai sensi del citato art. 34 del T.U., si estende a qualsiasi bene oggetto di donazione.

Ciò vale, probabilmente, anche per le donazioni poste in essere tra il 3 ottobre 2006 e la data di entrata in vigore della legge di conversione in quanto, come evidenziato nei primi commenti al d.l. n.262 ad opera del C.N.N., nonostante le donazioni in oggetto fossero tassate con imposta di registro, rimaneva vigente il principio sancito dall'art. 14, primo comma, della legge n.383 che rendeva applicabile a tali atti le disposizioni in materia di determinazione della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni (e pertanto il citato art. 34 del T.U.).

8. Le aliquote

Anche con riferimento alle aliquote il comma 49 del decreto torna ad un sistema assai

simile a quello vigente al 24 ottobre 2001: identiche sono infatti le categorie in cui sono suddivisi i beneficiari ai fini della previsione delle aliquote medesime, che sono solo innalzate di un punto rispetto al previgente art. 56, comma 1 *bis*, e così del tutto equiparate a quelle vigenti per i trasferimenti *mortis causa*.

Tali aliquote sono dunque attualmente le seguenti:

4% per coniuge e parenti in linea retta; 6% per parenti fino al quarto grado, affini in linea retta ed affini in linea collaterale entro il terzo grado; 8% altri soggetti.

Resta quindi intuitivamente superata la tariffa concernente l'imposta (sulle successioni aperte e) sulle donazioni fatte a decorrere dal 1° gennaio 2001, allegata al T.U. n.346, tariffa peraltro che già il comma 2 art. 69 della legge n.342 aveva espressamente abrogato.

Si ricorda invece che per le donazioni poste in essere nel periodo di vigenza del d.l. n.262 *ante* conversione è stato applicato un regime assai più articolato, fatto salvo dalla legge che ha convertito il decreto medesimo (art. 1, comma 2) e che può essere così sintetizzato:

a) per le donazioni ed altri atti gratuiti concernenti beni immobili

- esenzione per coniuge e parenti in linea retta;
- 2% per altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta, affini collaterali fino al terzo grado;
- 4% per gli altri soggetti;

b) per le donazioni ed altri atti gratuiti concernenti aziende, azioni, obbligazioni, quote sociali, altri titoli e denaro:

- 4% per coniuge e parenti in linea retta con franchigia di Euro 100.000;
- 6% per altri parenti entro il quarto grado, affini in linea retta, affini collaterali fino al terzo grado;
- 8% per gli altri soggetti.

Quanto alle imposte ipotecarie e catastali, con la conversione del decreto è abbandonato il cd. "rafforzamento" dell'imposta ipotecaria al 3%, previsto dal testo originario; si torna dunque all'ordinario regime previsto dalla tariffa allegata al d.lgs. 347/1990 con aliquota del 2% per l'imposta ipotecaria ed 1% per l'imposta catastale, salvo quanto subito si dirà per le agevolazioni prima casa.

9. Agevolazioni ed esenzioni

Resta confermato, con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali, il regime previgente rispetto al d.l. n.262 che prevedeva l'applicazione di detti tributi in misura fissa alle condizioni cd. "prima casa" (art. 1, comma 1, quinto periodo, tariffa parte prima, D.P.R. 131/1986).

Rimane pertanto valido al riguardo il contenuto del più volte citato studio C.N.N. n. 113/2000/T, nonché dei successivi studi che hanno affrontato l'argomento, specie per quanto

concerne i rapporti con l'analoga agevolazione in materia di imposta di registro ⁽⁶⁴⁾.

Vale anche a tali fini la pena di ricordare che un regime sensibilmente diverso è stato in vigore dal 3 ottobre 2006 alla data di conversione del d.l. n.262 in quanto il testo originario del decreto prevedeva la limitazione dell'agevolazione al coniuge e parenti in linea retta ed il limite massimo di valore degli immobili donati di Euro 180.000.

Con l'entrata in vigore della legge di conversione, al contrario, l'agevolazione è applicabile a qualsiasi soggetto, senza limiti di valore, nonché a condizione che anche uno solo dei beneficiari (si pensi ad una donazione congiuntiva di un immobile) abbia i noti requisiti previsti dall'art. 1, comma 1, quinto periodo, tariffa parte prima del d.p.r. 131/1986.

Il riferimento alla normativa in vigore al 24 ottobre 2001 comporta infine il riemergere delle problematiche preesistenti in ordine alla tassabilità delle donazioni di titoli di Stato.

Al riguardo si ricorderà che, anteriormente all'entrata in vigore del d.l. 20 giugno 1996 n. 323, tali donazioni erano esenti da imposta ai sensi del combinato disposto dell'art. 85 del T.U. sul debito pubblico (d.p.r. 14 febbraio 1963 n. 1343) e dell'art. 62 del d.lgs. n.346, norma che conferma l'applicabilità delle agevolazioni previste in materia da altre disposizioni di legge.

Con il predetto d.l. si è invece introdotto un inciso all'art. 59 del d.lgs. n.346 al fine di precisare che non sono comprese nelle donazioni soggette ad imposta in misura fissa quelle aventi ad oggetto, per l'appunto, i titoli di Stato di cui all'art. 12 lett. h) ed i) dello stesso decreto ⁽⁶⁵⁾.

Orbene, mentre l'innovazione è stata da taluno ed in particolare dall'amministrazione finanziaria ⁽⁶⁶⁾ interpretata come espressione della volontà di assoggettare i titoli di stato a tassazione ordinaria, altri, pur riconoscendo che probabilmente questa era la *voluntas legis*, hanno evidenziato da un lato l'ambiguità del testo normativo, dal quale si potrebbe arguire che i titoli di stato sono in realtà del tutto esenti, in quanto esonerati anche dalla tassazione in misura fissa; dall'altro, che il tuttora vigente art. 62 sopra menzionato potrebbe comunque comportare la permanenza in vita dell'art. 85 del d.p.r. 1343/1963 che, come ricordato, dispone l'esenzione dei titoli del debito pubblico da imposta (all'epoca di registro) sui trasferimenti a titolo gratuito per atti tra vivi ⁽⁶⁷⁾.

La successiva breve vita dell'imposta sulle donazioni non ha consentito il formarsi sul punto di indirizzi certi, talché la problematica in esame deve considerarsi tuttora aperta.

10. Riepilogo dei diversi trattamenti fiscali delle successioni 'ratione temporis'

Si riporta qui di seguito un prospetto riassuntivo dell'imposizione fiscale sulle successioni, riferito alla situazione normativa vigente a partire dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 346/1990 fino alla riforma oggetto del presente commento.

1) **Successioni apertesì entro il 28 marzo 1997** (salva la particolare disciplina transitoria dell'art. 11, comma 4, del d.l. 79/1997):

- Imposta di successione (con franchigia globale fino a lire 250.000.000);
- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali;
- Invim (in caso di immobili di valore superiore a lire 250.000.000).

2) **Successioni apertesi a partire dal 29 marzo 1997** (cfr. *supra*), e fino al 31 dicembre 1999:

- Imposta di successione (con franchigia globale fino a lire 250.000.000);
- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali;
- Imposta sostitutiva Invim dell'1% (oltre l'importo di lire 250.000.000).

3) **Successioni apertesi a partire dal 1° gennaio 2000, ma per le quali il termine per la dichiarazione è scaduto entro il 31 dicembre 2000:**

- Imposta di successione (con franchigia globale fino a lire 350.000.000);
- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali;
- Imposta sostitutiva Invim dell'1% (oltre l'importo di lire 350.000.000).

4) **Successioni per le quali il termine per la dichiarazione è scaduto a partire dal 1° gennaio 2001, ma apertesi entro il 24 ottobre 2001:**

- Imposta di successione (con franchigia individuale, per ogni beneficiario, fino a lire 350.000.000, oppure fino a lire un miliardo se il beneficiario è discendente in linea retta minore di età o persona con handicap riconosciuto grave);
- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali (ma fisse in presenza dei presupposti per l'agevolazione 1^a casa, anche se i requisiti sono posseduti da uno solo dei beneficiari).

5) **Successioni apertesi a partire dal 25 ottobre 2001 fino al 2 ottobre 2006:**

- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali (ma fisse in presenza dei presupposti per l'agevolazione 1^a casa, anche se i requisiti sono posseduti da uno solo dei beneficiari).

6) **Successioni apertesi a partire dal 3 ottobre 2006:**

- Imposta di successione (con franchigia individuale, per ogni beneficiario, fino ad euro 1.000.000 se il beneficiario è coniuge o parente in linea retta; fino a 100.000 euro se il beneficiario è fratello o sorella; fino a 1.500.000 euro se il beneficiario è persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n.104/1994);
- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali (ma fisse in presenza dei presupposti per l'agevolazione 1^a casa, anche se i requisiti sono posseduti da uno solo dei beneficiari).

Ugo Friedmann, Simone Ghinassi, Valeria Mastroiacovo, Adriano Pischetola

1) Pubblicata in *Gazzetta Ufficiale* n.277 del 28 novembre 2006 ed entrata in vigore il giorno successivo.

2) Si precisa fin d'ora che la fattispecie della costituzione dei vincoli di destinazione non sarà trattata in questo studio in quanto sarà oggetto di apposita riflessione.

- 3) Pubblicata nel supplemento ordinario della *Gazzetta Ufficiale* n.244/L del 27 dicembre 2006 ed entrata in vigore dal 1° gennaio 2007.
- 4) Che, come è noto assoggettava i trasferimenti *mortis causa* o per donazione ad imposta di registro, escludendo dalla tassazione i trasferimenti immobiliari *mortis causa* o per donazione a favore di coniuge e figli, introducendo franchigie diversificate relativamente alle imposte ipotecarie e catastali ed elevando la imposta ipotecaria al tre per cento.
- 5) Pubblicata sul S.O. n. 194/L alla Gazz. Uff. n. 276 del 25 novembre 2000. Si rinvia allo studio 113/2000/T *Primi commenti alla modifica del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*, rel. Friedmann – Petrelli, cui le osservazioni che seguono in parte si richiamano.
- 6) Che all'art.13, primo comma, disponeva: "l'imposta sulle successioni e donazioni è soppressa" e al secondo comma regolamentava la tassazione degli atti di donazione o altra liberalità tra vivi.
- 7) Si pensi ad esempio al termine per la presentazione della dichiarazione che l'art.39, comma 14 *sexies* del decreto legge n.269 del 2003 aveva modificato da sei mesi in un anno e che all'esito dell'entrata in vigore del decreto legge n.262 doveva intendersi ridotto nuovamente al termine di sei mesi. Tuttavia, che si trattasse di una conseguenza non voluta trova conferma nel fatto che in sede di legge finanziaria 2007 (L. 296/2006) al comma 78 lett.c) dell'art.1 è stato nuovamente reintrodotta all'art.31, comma 1 del d.lgs. n.346/1990 il termine di dodici mesi in luogo di quello di sei per la presentazione della dichiarazione di successione.
- 8) Si veda l'articolo 1 del d.lgs. 346/90 e il disposto del comma 47 dell'articolo 2 della norma in commento laddove ad esempio precedentemente si parlava di imposta sui trasferimenti per successione e donazione ed altre liberalità mentre ora viene "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. Seppur nel nuovo testo il legislatore non fa più riferimento ad altre liberalità, bensì ai trasferimenti per donazione o a titolo gratuito, le liberalità indirette rientrano comunque nel presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni così come istituita ex comma 47 in quanto *species* di un *genus* più ampio quale gli atti a titolo gratuito. Si precisa fin d'ora che anche a ritenere le liberalità indirette non espressamente menzionate nella disposizione, di cui al comma 47, relativa al presupposto della nuova imposta sulle successioni e donazioni, esse sembrano comunque doversi essere ricomprese sia per effetto del richiamo all'art.1, comma 4 *bis* del d.lgs. n.346 (che deve ritenersi pienamente compatibile con le disposizioni del d.l. e dunque ancora in vigore), sia per effetto del rinvio operato dall'art.58, comma 5, del medesimo d.lgs.
- 9) Vedasi anche Enrico de Mita Il Sole 24 ore del 1 novembre 2006 NORME E TRIBUTI che stigmatizza la irragionevolezza del nuovo impianto normativo
- 10) Viene in sostanza confermata la vigenza del Testo Unico sulle Successioni ancorché la relativa imposta fosse stata soppressa, secondo quanto ritenuto da autorevole dottrina.
- 11) Ancora una volta ci si trova di fronte a un testo normativo che da un lato introduce la categoria degli "atti a titolo gratuito fatti" senza precisare se per atto pubblico, scrittura privata autenticata o non autenticata lasciando aperta la data di decorrenza e dall'altro quando parla di imposte ipotecarie e catastali si riferisce agli atti e alle dichiarazioni "relativi alle successioni di che sopra", categoria di ben difficile individuazione.
- 12) Pertanto, qualora si sia proceduto alla presentazione della dichiarazione di successione e al relativo pagamento dell'imposta sotto il vigore della precedente disciplina è innegabile che il contribuente potrà ottenerne il rimborso a seguito della presentazione di apposita istanza.
- 13) Nonché, prosegue la disposizione, agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate e alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dal 1 gennaio 2007. Pertanto con riferimento alle donazioni e agli altri atti a titolo gratuito avremo ben tre distinti regimi fiscali: nella vigenza del d.l. 262 prima formulazione, nella vigenza del d.l. 262 ultima formulazione, nella vigenza della legge finanziaria 2007.
- 14) Cfr. lo studio n.113/2000/T, cit.
- 15) Opportunamente nello studio CNW n.n.113/2000/T cit gli AA. si chiedevano 'se vada ripensato il meccanismo della solidarietà passiva tra gli eredi, che alla luce della novella (*ndr*: quella portata dalla legge n.342/2000) pare possa forse formare oggetto di nuova eccezione di incostituzionalità'; analogamente l'ASSONIME con circolare del 22 dicembre 2000 n. 69, in commento alla legge n.342/2000, secondo cui "una volta che l'imposta è determinata in relazione alle attribuzioni dei singoli eredi – e quindi alle singole quote – derivandone debenze autonome, non sembra più trovare agevole spazio l'istituto della solidarietà tra gli eredi nel pagamento del tributo stabilita dall'art. 36 del decreto legislativo n. 346 del 1990." Al contrario l'A.F. nella nota Circolare n.44/E del 7 maggio 2001 leggibile in *Fiscoonline*, De Agostini Professionale aveva ritenuto che il

vincolo di solidarietà permanesse: " Considerato, altresì, che l'art. 36, comma 1, del medesimo testo unico non è stato modificato, permane l'obbligazione solidale a carico degli eredi in ordine al pagamento dell'imposta, fatta eccezione per l'ipotesi del versamento volontario in vita dell'imposta di successione, come già precisato nella più volte citata circolare n. 207/E del 2000."

- 16)** Che così esordiva "L'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore della quota di eredità o del legato...".
- 17)** In caso di trasferimenti a titolo gratuito invece, come è noto, la solidarietà passiva tra i beneficiari di una medesima disposizione discende *de plano* dal disposto dell'art. 57 del TU n.131/86 ove essa è espressamente prevista in riferimento alle 'parti contraenti' (oltre che in riferimento ad altri soggetti ivi meglio indicati), disposto a sua volta applicabile agli atti *de quibus* in forza del rinvio operato dall'art. 60 del T.U. n.346/90 alle 'modalità di liquidazione' stabilite dal detto TU n.131.
- 18)** Diversa come è noto la posizione dell'amministrazione finanziaria evidenziata nella circolare a commento della legge n.342/2000 in cui si affermava fossero dovute sia la imposta proporzionale che quella fissa.
- 19)** Di cui all'art. 12 primo comma del cit. T.U, non inciso dalle modifiche apportate dal d.l. 262/2006, quali:
- a) i beni e diritti iscritti a nome del defunto nei pubblici registri, quando è provato, mediante provvedimento giurisdizionale, atto pubblico, scrittura privata autenticata o altra scrittura avente data certa, che egli ne aveva perduto la titolarità;
 - b) le azioni e i titoli nominativi intestati al defunto, alienati anteriormente all'apertura della successione con atto autentico o girata autenticata;
 - c) le indennità di cui agli articoli 1751, ultimo comma, e 2122 del codice civile e le indennità spettanti per diritto proprio agli eredi in forza di assicurazioni previdenziali obbligatorie o stipulate dal defunto;
 - d) i crediti contestati giudizialmente alla data di apertura della successione, fino a quando la loro sussistenza non sia riconosciuta con provvedimento giurisdizionale o con transazione;
 - e) i crediti verso lo Stato, gli enti pubblici territoriali e gli enti pubblici che gestiscono forme obbligatorie di previdenza e di assistenza sociale, compresi quelli per rimborso di imposte o di contributi, fino a quando non siano riconosciuti con provvedimento dell'amministrazione debitrice;
 - f) i crediti ceduti allo Stato entro la data di presentazione della dichiarazione della successione;
 - g) i beni culturali di cui all'art. 13, alle condizioni ivi stabilite
 - h) i titoli del debito pubblico fra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro;
 - i) gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge;
 - l) i veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico.
- 20)** Di cui all'art. 13 d.lgs. n.471/1997.
- 21)** Da considerare a buon diritto una sorte di onere da cui è gravato il beneficiario del trasferimento del bene produttivo e quindi da assoggettare ad imposta (di donazione) sulla base della disciplina di cui all'art. 58 del T.U. stesso e comunque secondo le aliquote di cui al novello comma 49 art. 2 d.l. n. 262/2006.
- 22)** Rinunzia che nella fattispecie *de qua*, seppure non qualificata espressamente con intento liberale attraverso la "*expressio causae*", potrebbe comunque essere assoggettata alla disciplina in argomento quale 'atto gratuito' (ancorché non donativo) per effetto della previsione portata dal comma 49 menzionato nella precedente nota, ma anche per quella di cui al comma 79, art. unico della medesima Finanziaria 2007 relativa, fra gli altri, anche agli atti 'a titolo gratuito', *tout court*, fatti dopo la entrata in vigore della legge.
- 23)** Che al primo comma statuisce " All'apertura della successione dell'imprenditore, il coniuge e gli altri legittimari che non abbiano partecipato al contratto possono chiedere ai beneficiari del contratto stesso il pagamento della somma prevista dal secondo comma dell'articolo 768-*quater*, aumentata degli interessi legali."
- 24)** Si rimanda sul punto a FRIEDMANN, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari, Prime riflessioni sul trattamento del Patto di famiglia ai fini delle imposte indirette*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Milano, 2006; più in generale per una valutazione complessiva della problematica fiscale afferente la materia dei patti di famiglia, oltre il contributo sopra citato, cfr. anche quelli dei proff. BASILAVECCHIA, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari, Le implicazioni del Patto di famiglia. Aspetti Sistemati*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Milano, 2006 e PURI, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari. Profili dell'imposizione diretta del Patto di famiglia*, in *Patti di famiglia per l'impresa*, Milano, 2006.

- 25)** Denuncia alla cui presentazione del resto i soggetti tenuti per legge si potrebbero sottrarre solo nella fattispecie delineata nel comma 7 art. 28 T.U. n.346/90 (se ed in quanto ritenuta ancora applicabile dopo la novella di cui al d.l. 262/2006).
- 26)** Si ricorda che la nozione di parenti in linea retta si evince dall'art.5 del d.lgs. n.346.
- 27)** Appare opportuno precisare che questa aliquota va comunque coordinata con la disposizione dell'art.3 del d.lgs. n.346/1990 relativa ai trasferimenti non soggetti ad imposta che, non risultando incompatibile con le disposizioni del d.l. n.262, deve ritenersi in vigore.
- 28)** Si ricorda infatti che il citato comma 47 del d.l. n.262, riferendosi al testo del d.lgs. n.346 in vigore al 24 ottobre 2001 ha sterilizzato le modifiche successivamente intervenute al suddetto d.lgs. tra cui quella introdotta nel 2003 (e segnatamente con la norma di cui all'art.39 comma 14-sexies del d.l. 30 settembre 2003 n.269 convertito con modifiche dalla legge 24 novembre 2003 n.326, con effetto dal 26 novembre 2003), portante l'allungamento a un anno del termine per la presentazione della dichiarazione, termine che sembra ritornare quindi a sei mesi salvo le deroghe già previste dalla legge.
- 29)** (estensore CANTAMESSA), *Ricevibilità di atto di vendita di un immobile pervenuto per successione mai presentata* (17-18 maggio 2001), in CNN Strumenti, voce 1210.
- 30)** Come già rilevato nel par.2.1., nel caso di trasferimenti aventi ad oggetto aziende o rami di esse o quote sociali o azioni, sarà ora necessario inserire una dichiarazione che attesti l'impegno del beneficiario a proseguire l'attività di impresa o a mantenere il controllo ai sensi del comma 4 *ter* dell'art.3 del d.lgs. 346.
- 31)** Studio 21/2002/T del 17 dicembre 2002 *La posizione del beneficiario per estensione delle agevolazioni prima casa in materia di successione e donazione*, rel. Cipollini – Friedmann.
- 32)** I cui effetti sono stati fatti salvi nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della detta legge n.286 dall'art.1 comma 2 della legge stessa.
- 33)** *Su tali problematiche cfr. lo Studio C.N.N. n. 90/2001/T del 26 ottobre 2001*, Il nuovo regime impositivo delle successioni e delle donazioni e liberalità tra vivi, rel. Friedmann – Petrelli.
- 34)** Significativo, come meglio vedremo, è il termine "istituire", che delinea chiaramente che trattasi di una nuova imposta, introdotta, per l'appunto, *ex novo* nell'ordinamento.
- 35)** Analogo, ancorché poi limitato dal punto di vista oggettivo, era il testo dell'art. 6 del D.L. 262/2006.
- 36)** Cfr. F.SERTORI, *Imposizione tributaria delle donazioni e degli atti a titolo gratuito*, atti del Convegno Fondazione del Notariato – Milano 28 ottobre 2006.
- 37)** Al riguardo sembra infatti doversi accedere, in conformità ad autorevole dottrina (cfr. in tal senso GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993), ad una interpretazione della dizione "trasferimenti di beni e diritti" che esclude che nella stessa possano rientrare fattispecie che comportino la mera nascita di obbligazioni e non anche la traslazione di diritti reali.
- 38)** In tal senso, pur cautamente, anche F.SERTORI, *op.loc.cit.*
- 39)** Cfr. in tal senso il citato studio C.N.N. n. 90/2001/T, par. 9.
- 40)** E'infatti ovvio che l'art. 26 non potrà tornare a rivestire la rilevanza avuta all'epoca in cui vigevano per l'imposta in oggetto le aliquote progressive.
- 41)** Rivive tutta la problematica connessa alle presunzioni di cui all'articolo 26 del DPR 131/86 quale già modificato dalla novella del 2000, che aveva previsto la possibilità della prova contraria, ed aveva introdotto una nuova presunzione relativa ai "trasferimenti di partecipazioni sociali", la quale continuerà ad essere di non agevole applicazione.
Su tale problematica cfr. il citato studio C.N.N. 113/2000/T e, amplius, D, STEVANATO, *La nuova presunzione di liberalità per i trasferimenti di partecipazione societaria, tra simulazione e accertamento di una donazione indiretta (negozio misto con donazione)*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 185 ss.
- 42)** Sulle quali v. *amplius* le prime note al T.U. 346/1990 approvate dal C.N.N. con studio del 15 marzo 1991.
- 43)** Cfr. sul punto si rinvia allo studio C.N.N. 90/2001/T sopra citato e GHINASSI, *L'abolizione dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in Riv. dir. trib. 2005, I, 322.
- 44)** Si rimanda al riguardo, non potendosi in tale sede approfondire l'argomento, ai contributi di STEVANATO, GAFFURI, NASTRI e MONTELEONE in *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit.
- 45)** Cfr. Cass. SS.UU., 5 agosto 1992, n. 9282, in Giust. civ. 1992, I, 2291.
- 46)** Cfr. al riguardo MONTELEONE, *Il nodo delle liberalità indirette*, in *L'imposta sulle successioni cit.*, 343-344; nonché da ultimo Delle Monache, *Liberalità atipiche, donazioni occulte e tutela dei legittimari*, in Famiglia, 2006, 671.

- 47)** Cfr. infra nt.8.
- 48)** Sostiene la tesi della reviviscenza della norma BUSANI, Tassate le donazioni indirette, in *Il Sole-24 Ore* 28.11.2006. Sull'art. 56 *bis* cfr. oltre ai contributi citati alla precedente nota 11, S. GHINASSI, La nuova imposta sulle donazioni, in *Rass.trib.* 2003, 65-66.
- 49)** Per completezza si segnala che parte della dottrina ritiene di poter giungere a conclusioni diverse, cfr. Bellini, *La nuova imposta sulle successioni e donazioni: reintroduzione delle disposizioni del d.lgs. n.346/1990 e coordinamento con i provvedimenti successivi*, in *Fisco*, 2006, 7230; Puri, *Alla ricerca del tempo perduto ovvero considerazioni a margine della nuova imposta sulle donazioni e gli atti a titolo gratuito*, relazione dattiloscritta destinata a Convegno Paradigma, novembre 2006.
- 50)** Al riguardo si rinvia alle osservazioni svolte al par. 2.1.
- 51)** Del quale è possibile cogliere i contenuti nella *Nota dell'Agenzia delle Entrate* Direzione Regionale dell'Umbria - Ufficio 8° - Fiscalità del 31 agosto 2001, Prot. 21343 - *Donazione di valore inferiore alla franchigia - Registrazione - Quesito*, riportata in *CNN Notizie* dell'11 ottobre 2001 n.190
- 52)** Consultabile in *Fisconline*, De Agostini Professionale
- 53)** Cfr. *Studio CNN*, *Sulla registrazione gratuita della donazione inferiore a lire 350 milioni*, (estensori Friedmann-Petrelli) approvato dalla Commissione Studi Tributarî in data 8 marzo 2001 (in *CNN Strumenti* voce Donazione n.720/9)
- 54)** E di cui ulteriore esemplificazione può essere la fattispecie della donazione di veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico, ex art. 59 *bis* del T.U. n.346/90, donazione che non è 'soggetta' ad imposta.
- 55)** L'art. 6, quinto comma, del D.L. originario assoggettava a tassazione immobili, aziende, azioni, obbligazioni e quote sociali, altri titoli e denaro contante (non erano pertanto considerati i crediti ed i beni mobili diversi da quelli espressamente menzionati).
- 56)** Nella quale l'art. 69 della legge 342/2000 ha addirittura abrogato l'inciso (ancora invece contenuto nell'art. 8 con riferimento all'imposta di successione) nel quale si precisava che il cumulo era effettuato "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili".
- 57)** Cfr. in tal senso la stessa amministrazione nella circolare 16 novembre 2000, n. 207/E, in *Boll.trib.* 2000, 1623, nonché il citato studio C.N.N. n. 113/2000/T; sull'argomento v. altresì GHINASSI, L'attivo ereditario imponibile alla luce della riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni, in *L'imposta sulle successioni cit.*, 237 ss.
- 58)** L'imposta disciplinata dall'art. 13, secondo comma, della legge 383/2001 per i trasferimenti liberali a favore di parenti oltre il quarto grado è infatti qualificabile "di registro".
- 59)** Cfr. in tal senso SERTORI, op. cit.
- 60)** Salvo, come si diceva, per le donazioni a parenti lontani od estranei che peraltro erano tassate con la diversa imposta di registro.
- 61)** Un altro argomento a favore della non cumulabilità delle donazioni fatte prima della entrata in vigore della novella, sta nel diverso presupposto nascente dalla tassazione proporzionale per quote in luogo di quella progressiva sulla globale o sulle quote. La modifica portata dall'art.69, della legge n.342 all'art.57 del d.lgs. n.346 trova la sua giustificazione nella (ora eventuale) erosione della franchigia. D'altronde non avrebbe senso pensare ad un cumulo di precedenti donazioni se anche queste ultime non avessero fruito della medesima franchigia in quanto sarebbe palesemente irrazionale ritenere che una precedente donazione tassata possa portare alla non fruizione dell'attuale franchigia.
- 62)** E' questa infatti che ha istituito l'imposta e non già il D.L. originario che prevedeva la tassazione delle donazioni nell'ambito dell'art. 13 della legge 383/2001 e pertanto dell'imposta di registro. Ha sostenuto una tesi analoga a quella proposta nel testo, con riferimento al rapporto tra l'art. 69 della legge 342/2000 (che pur non istituiva una nuova imposta) e la disciplina previgente, MASTROIACOVO, Considerazioni relative all'entrata in vigore della riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni, in *L'imposta sulle successioni cit.*, 145-146.
- 63)** Cfr. sull'argomento, oltre il citato studio C.N.N. 113/2000/T, PURI, I trasferimenti liberali di partecipazioni ed aziende: profili dell'imposizione indiretta, in *L'imposta di successione cit.* 151 ss.
- 64)** Cfr. in particolare gli studi C.N.N. 21/2002/T e 30/2005/T.
- 65)** Norma che prevede l'esclusione di detti titoli dall'attivo ereditario imponibile ai fini dell'imposta di successione.
- 66)** Cfr. *Ris.* 23 aprile 1997 n. 82/E, in *Boll.trib.* 1997, 781.
- 67)** In tal senso lo studio C.N.N. 481 *bis* del 21 giugno 1996 e l'approfondito articolo di GAVELLI, *I B.O.T. e gli altri titoli pubblici nell'imposta sulle successioni e donazioni. Analisi delle novità introdotte*, in *Il Fisco* 1996,

10769, con ampio riferimento alle opinioni dottrinali espresse in materia.