

FONDAZIONE FORENSE CORSO SUCCESSIONI

Norme, Giurisprudenza e prassi

Oggi parliamo di...

Imposta sulle successioni

Passato e Futuro

- Spostamento della ricchezza dall'immobiliare al mobiliare
- Incidenza sul reddito prodotto e facilità di evasione
- T.U. n. 346/1990;
- Soppressione nel 2001, ripristino nel 2006

Presupposto

- Si applica “sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte»

Territorialità

- Prevale un criterio soggettivo (art. 2, T.U.):
 - In caso di morte di un residente l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti anche se esistenti all'estero.
 - In caso di morte di un non residente l'imposta è dovuta solo sui beni esistenti in Italia.

Si considerano esistenti nello Stato

- a) i beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi;
- b) le azioni o quote di società, nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale;
- c) le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, emessi dallo Stato o da società ed enti di cui alla lettera b);
- d) i titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato;
- e) i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, se il debitore, il trattario o l'emittente è residente nello Stato;
- f) i crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore;

Base imponibile

- • La base imponibile è costituita dal “valore complessivo netto” dei beni devoluti a ciascun beneficiario, considerando le franchigie.
- • Il valore netto si ottiene sottraendo, al valore dell’attivo, le passività e gli oneri deducibili.
- • Sono compresi nell’attivo denaro, gioielli e mobilia, determinati presuntivamente in ragione del 10% del valore globale netto dell’asse ereditario. E’ fatta salva la prova del contrario.
- • I titoli pubblici non si considerano compresi nell’attivo ereditario

Art. 9 *Attivo ereditario*

- 1. 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](#).
- 2. 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 o dichiarati per un importo minore, salvo che da inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile non ne risulti l'esistenza per un importo diverso.
- 3. Si considera mobilia l'insieme dei beni mobili destinati all'uso o all'ornamento delle abitazioni, compresi i beni culturali non sottoposti al vincolo di cui all'[art. 13](#).

Art. 3 *Trasferimenti non soggetti all'imposta*

- 1. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della [legge 23 dicembre 1998, n. 461](#).
- 2. I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma.....
- 4-bis. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici.
- 4-ter. I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all' [articolo 73](#), comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' [articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471](#), e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Condizioni e decadenza

- *In base al tenore letterale della disposizione in commento, si evince che l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica ogniqualvolta il trasferimento riguardi partecipazioni in società di persone, purché, ovviamente, ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS. (Circ. 3/2008)*
- Beneficiari in comunione

Non è decadenza

- il beneficiario conferisca l'azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;
- il beneficiario conferisca l'azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.
- trasformazione, fusione o scissione che diano origine a società di persone ovvero incidano sulle stesse, a prescindere dal valore della quota di partecipazione assegnata al socio;
- trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, purché il socio mantenga o integri, nella società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

Cass. 32823/2018

- il patto di famiglia di cui agli artt. 768 bis c.c. e ss. e' assoggettato all'imposta sulle donazioni per quanto concerne sia il trasferimento dell'azienda o della partecipazione dal disponente al discendente (fatto salvo il ricorso delle condizioni di esenzione di cui al D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 3, comma 4 ter), sia la corresponsione di somma compensativa della quota di legittima dall'assegnatario dell'azienda o della partecipazione ai legittimari non assegnatari; - quest'ultima corresponsione e' assoggettata ad imposta in base all'aliquota ed alla franchigia relative non al rapporto tra disponente ed assegnatario, e nemmeno a quello tra disponente e legittimario, bensì a quello tra assegnatario e legittimario.

Valore dei beni e dei diritti

- **Art. 14** *Beni immobili e diritti reali immobiliari*
- 1. La base imponibile, relativamente ai beni immobili compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo:
 - a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione;
 - b) per la proprietà gravata da diritti reali di godimento, la differenza tra il valore della piena proprietà e quello del diritto da cui è gravata;
 - c) per i diritti di usufrutto, uso e abitazione, il valore determinato a norma dell'[art. 17](#) sulla base di annualità pari all'importo ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale d'interesse;....

Art. 34 *Rettifica e liquidazione della maggiore imposta*

- Il valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari è determinato dall'ufficio, avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data di apertura della successione, che hanno avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni fornite dai comuni.
- 5. Non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né i valori della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma dell'[art. 14](#). La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

Art. 15 *Aziende, navi e aeromobili*

- 1. La base imponibile, relativamente alle aziende comprese nell'attivo ereditario, è determinata assumendo il valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che le compongono, esclusi i beni indicati nell'[art. 12](#), al netto delle passività risultanti a norma degli [articoli da 21 a 23](#). Se il defunto era obbligato alla redazione dell'inventario di cui all'art. 2217 del codice civile, si ha riguardo alle attività e alle passività indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti.

Art. 16 *Azioni e obbligazioni, altri titoli, quote sociali*

- 1. La base imponibile, relativamente alle azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo:
 - a) per i titoli quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto, la media dei prezzi di compenso o dei prezzi fatti nell'ultimo trimestre anteriore all'apertura della successione, maggiorata dei dietimi o degli interessi successivamente maturati, e in mancanza il valore di cui alle lettere successive;
 - b) per le azioni e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, non quotate in borsa né negoziati al mercato ristretto, nonché per le quote di società non azionarie, comprese le società semplici e le società di fatto, il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività risultanti a norma degli [articoli da 21 a 23](#), escludendo i beni indicati alle lettere h) e i) dell'[art. 12](#);
 - c) per i titoli o quote di partecipazione a fondi comuni d'investimento, il valore risultante da pubblicazioni fatte o prospetti redatti a norma di legge o regolamento;
 - d) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a), b) e c) il valore comparato a quello dei titoli aventi analoghe caratteristiche quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto o in mancanza desunto da altri elementi certi.

INVENTARIO

- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 25-11-2015, n. 24098 (rv. 637579)**
- In tema d'imposta sulle successioni, l'inventario, redatto in conformità [all'art. 769 c.p.c.](#) e segg., è idoneo a vincere la presunzione posta dall'[art. 9, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990](#) anche se non sia stato chiesto entro il termine di sei mesi per la presentazione della dichiarazione di successione, o non sia stato allegato alla dichiarazione di successione, purché venga richiesto prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio.

Conti Correnti

Cass. civ. Sez. V, 15-12-2003, n. 19160

- In tema di imposta sulle successioni, l'[art. 9, comma 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346](#) fa riferimento a denaro, gioielli e mobili di diretta pertinenza del defunto. Pertanto, con riguardo - in particolare - al denaro, rientra nell'ambito di applicazione della norma soltanto quello sul quale il defunto esercitasse un diritto di proprietà e non il denaro che avesse formato oggetto di un deposito in conto corrente bancario, atteso che in tal caso la proprietà del danaro appartiene alla banca ed il **cliente** è titolare di un semplice diritto di credito. Del resto la "ratio" dell'[art. 9 del D.Lgs. n. 346 del 1990](#) è quella di consentire un accertamento presuntivo di beni di difficile identificazione e valutazione, facilmente sottraibili all'attenzione del fisco (come il denaro liquido che si trovi in casa) e dunque non si ataglia ai depositi di conto corrente che possono essere accertati e documentati presso l'istituto di credito.

Cass. 2751 del 2008

- 6.2.1.- Dal punto di vista logico-giuridico, le sole ipotesi consentite dalla norma, cui applicare la presunzione in mancanza d'inventario, sono le seguenti: omessa dichiarazione di esistenza dei suddetti beni mobili; dichiarazione dei medesimi, per un valore inferiore a quello presunto; dichiarazione di valori mobiliari superiori a quello presunto (ipotesi estranea alla presente controversia).
- 6.2.2.- Nel primo caso, è indiscutibile l'incremento dell'imponibile nella misura del dieci per cento, quale che sia il valore effettivo di denaro, gioielli e mobilia esistenti nell'asse. Infatti, neppure l'amministrazione sarebbe ammessa, come in passato (Cass. n. 5773/2000), a provare un valore di tali beni superiore a quello presunto.

Art. 11 Presunzione di appartenenza all'attivo ereditario

- 1. Si considerano compresi nell'attivo ereditario:
 - a) i titoli di qualsiasi specie il cui reddito è stato indicato nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata dal defunto, salvo quanto disposto nell'[art. 12](#), comma 1, lettera b);
 - b) i beni mobili e i titoli al portatore di qualsiasi specie posseduti dal defunto o depositati presso altri a suo nome.
- 2. Per i beni e i titoli di cui al comma 1, lettera b), depositati a nome del defunto e di altre persone, compresi quelli contenuti in cassette di sicurezza o altri contenitori di cui all'[art. 48](#), commi 6 e 7, per le azioni e altri titoli cointestati e per i crediti di pertinenza del defunto e di altre persone, compresi quelli derivanti da depositi bancari e da conti correnti bancari e postali cointestati, le quote di ciascuno si considerano uguali se non risultano diversamente determinate ⁽³⁴⁾.
- 3. Le partecipazioni in società di ogni tipo si considerano comprese nell'attivo ereditario anche se per clausola del contratto di società o dell'atto costitutivo o per patto parasociale ne sia previsto a favore di altri soci il diritto di accrescimento o il diritto di acquisto ad un prezzo inferiore al valore di cui all'[art. 16](#), comma 1. In tal caso, se i beneficiari del diritto di accrescimento o di acquisto sono eredi o legatari, il valore della partecipazione si aggiunge a quello della quota o del legato; se non sono eredi o legatari la partecipazione è considerata come oggetto di un legato a loro favore.

Art. 12 *Beni non compresi nell'attivo ereditario*

- 1. Non concorrono a formare l'attivo ereditario :
 - a) i beni e i 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, salvo il disposto dell'[art. 10](#);
 - b) 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](#);
 - 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;
 - 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, ivi compresi i corrispondenti titoli del debito pubblico emessi dagli Stati appartenenti all'Unione europea e dagli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo; [\(38\)](#)
 - i) gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, ivi compresi i titoli di Stato e gli altri titoli ad essi equiparati emessi dagli Stati appartenenti all'Unione europea e dagli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge; [\(39\)](#)
 - l) i veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico.

Cass. civ. Sez. V Sent., 11-04-2011, n. 8194

- In tema di imposta di successione, la presunzione legale di appartenenza all'attivo ereditario dei titoli, dei depositi e dei conti correnti bancari o postali cointestati al "de cuius" e ad eredi o legatari, ai sensi dell' *art. 11 del d.lgs. n. 346 del 1990*, ha funzione antielusiva, in quanto tesa ad impedire manovre di sottrazione all'imposta di parte dell'imponibile, ed essa, avendo natura di presunzione "iuris tantum", può essere superata dal contribuente anche attraverso prove presuntive ma, a tal fine, la prova contraria a carico del coerede o del legatario deve avere riguardo alla effettiva contitolarità dei beni e dei diritti, al di là della mera intestazione formale. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che aveva dato esclusiva rilevanza al fatto che l'erede fosse cointestatario di un conto corrente di cui aveva la disponibilità).

Accertamento e liquidazione dell'imposta

Art. 27 *Procedimento e termini*

- 2. L'imposta è liquidata dall'ufficio in base alla dichiarazione della successione, a norma dell'[art. 33](#), ed è nuovamente liquidata, a norma dello stesso articolo, in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'[art. 28](#), comma 6. La liquidazione deve essere notificata, mediante avviso, entro il termine di decadenza di tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione della successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa.
- 3. Successivamente l'ufficio, se ritiene che la dichiarazione, o la dichiarazione sostitutiva o integrativa, sia incompleta o infedele ai sensi dell'[art. 32](#), commi 2 e 3, procede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta a norma dell'[art. 34](#). La rettifica deve essere notificata, mediante avviso, entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale. ⁽⁶⁹⁾
- 4. Se la dichiarazione della successione è stata omessa, l'imposta è accertata e liquidata d'ufficio a norma dell'[articolo 35](#). Se è stata omessa la dichiarazione sostitutiva o la dichiarazione integrativa di cui all'[art. 28](#), comma 6, si procede d'ufficio, rispettivamente, alla riliquidazione dell'imposta o alla liquidazione della maggiore imposta. L'avviso deve essere notificato entro il termine di decadenza di cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa.
- 5. Se nelle liquidazioni di cui ai commi 2, 3 e 4 vi sono stati errori od omissioni, l'ufficio può provvedere alla correzione e liquidare la maggiore imposta che ne risulta dovuta. Il relativo avviso deve essere notificato entro il termine di decadenza stabilito per la liquidazione alla quale si riferisce la correzione.

		trascrizione	catastale
Coniuge o parenti in linea retta	Esente fino a 1.000.000 di Euro. Oltre la franchigia 4% sul valore complessivo dei beni e diritti	2%*	1%*
Fratelli e sorelle	Esente fino a 100.000 Euro. Oltre la franchigia 6% sul valore complessivo dei beni e diritti	2%*	1%*
Parenti fino 4° e di affini in linea retta, nonché di affini in linea collaterale fino al 3* (diversi da fratelli e sorelle)	6% sul valore complessivo dei beni e diritti	2%*	1%*
Parenti oltre il 4°, e di affini in linea collaterale oltre il 3°, nonché a favore di estranei	8% sul valore complessivo dei beni e diritti	2%*	1%*
Persone fisiche con handicap riconosciuto	esente fino a 1.500.000 di Euro	2%*	1%*

Coacervo

- **Art. 7** *Determinazione dell'imposta*
- [1. L'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore della quota di eredità o del legato:
 - a) quattro per cento, nei confronti del coniuge e dei parenti in linea retta;
 - b) 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) otto per cento, nei confronti degli altri soggetti. [L](#)
- [2. L'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera i 350 milioni di lire.
- [2-quater. Le disposizioni di cui ai commi 2 e 2-bis non si applicano qualora il beneficiario si sia avvalso delle previsioni dell'articolo 56, commi 2 e 3, nei limiti di valore di cui abbia usufruito.

Art. 8 Base imponibile

- 1. 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.
- 3. Il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano, quello dei legati al netto degli oneri da cui sono gravati.
- 4. Il valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'[art. 7](#), di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari, comprese quelle presunte di cui all'[art. 1](#), comma 3, ed escluse quelle indicate all'[art. 1](#), comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli [articoli 55 e 59](#); il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario. Per valore attuale delle donazioni anteriori si intende il valore dei beni e dei diritti donati alla data dell'apertura della successione, riferito alla piena proprietà anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento.

Cass. civ. Sez. V, 06-12-2016, n. 24940

- Si sancisce l'abrogazione implicita dell'istituto del cumulo delle donazioni pregresse (cosiddetto coacervo) regolato dall'[art. 8, comma 4 del D.Lgs. n. 346/1990](#) (Tus) ai fini della determinazione dell'imposta sulle successioni. Nella sua formulazione originaria, l'imposta di successione prevista dal Tus era determinata ex art. 7 con aliquote progressive a scaglioni; a seguito dell'abrogazione di tale previsione normativa, la norma non può trovare applicazione.
- In tema d'imposta di successione, intervenuta la soppressione del sistema dell'aliquota progressiva in forza dell'[art. 69 della l. n. 342 del 2000](#), deve ritenersi implicitamente abrogato l'[art. 8, comma 4, del d. lgs. n. 346 del 1990](#), che prevedeva il cumulo del "donatum" con il "relictum" al solo fine di determinare l'aliquota progressiva da applicare, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore non dell'asse, ma della quota di eredità o del legato.

Motivazione

- Non mancano plurimi e convergenti precedenti giurisprudenziali di legittimità (Cass. nn. 29739/08; 5972/07; 8489/97) secondo cui la previsione di cui al citato [D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 4](#), - prescrivente il coacervo (o cumulo) del donatum con il relictum - non era finalizzato a ricomprendere nella base imponibile anche il donatum (oggetto di autonoma imposizione), ma unicamente a stabilire una forma di riunione fittizia nella massa ereditaria dei beni donati, ai soli fini della determinazione dell'aliquota da applicare per calcolare l'imposta sui beni relitti. Il sistema della 'riunione fittizia', in altri termini, operava in funzione antielusiva, così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all'imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita.
- Ora, fermo restando che - come poc'anzi evidenziato - il cumulo non sortiva effetto impositivo del donatum, ma soltanto effetto determinativo dell'aliquota progressiva, si ritiene logica e coerente conseguenza che, eliminata quest'ultima in favore di un sistema ad aliquota fissa sul valore non dell'asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi fosse più spazio per dar luogo al coacervo. Nè, una volta differenziate le aliquote di legge sulla base del criterio primario non dell'ammontare crescente del compendio ereditario ma del rapporto di parentela, poteva residuare alcuna ratio antielusiva.
- Deve dunque ritenersi che, anche prima della formale abrogazione del [D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 7](#) (comma 12 quater) e ss.mm. da parte della L. n. 1.286 del 2006, art. 2, comma 50 il disposto dell'art. 8, comma 4 in esame trovasse - a seguito ed in forza della menzionata modificazione, da parte della [L. n. 342 del 2000](#), della norma di riferimento sostanziale di cui all'art. 7 medesimo - insuperabile limite di compatibilità.

Cass. civ. Sez. V, 11-05-2017, n. 11677

- Ai fini dell'imposta sulle donazioni il valore della franchigia esente da imposizione è eroso dal valore delle precedenti donazioni, comprese quelle stipulate dal 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006, vale a dire nel periodo compreso tra la data in cui l'imposta di donazione venne abrogata e la data in cui venne re-istituita. Tuttavia, i contribuenti non sono sanzionabili, per obiettiva incertezza della norma tributaria, se nel calcolo del coacervo non sono state considerate tali precedenti donazioni.

Continua

- A tale affermazione induce l'interpretazione letterale della norma secondo cui rilevano "...tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59". La norma, dunque, fa riferimento a tutte le donazioni intese in senso civilistico come atti di liberalità del donante a favore del donatario e non esclude le donazioni che erano fiscalmente irrilevanti perché poste in essere nel periodo dal 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006. Una diversa interpretazione dell'art. 57 citato comporterebbe la reintroduzione di una esenzione che non è prevista dalla lettera della norma e sembra anzi contrastare con la ratio legis che, in un'ottica costituzionalmente orientata, va individuata nella volontà del legislatore di determinare l'imposta in proporzione alla capacità contributiva, e dunque tenendosi conto del fatto che il beneficiario di donazioni che, nel loro complesso, superano di valore il milione di euro non può ragionevolmente godere della franchigia prevista. Diverso principio dovrebbe affermarsi nel caso in cui il legislatore riduca l'importo della franchigia perché in tal caso non sarebbe esigibile l'imposta proporzionale sulla base della nuova franchigia, pena l'applicazione retroattiva della legge di imposta.

Riduzioni e detrazioni artt. 25 e 26

- **Art. 25** *Riduzioni dell'imposta*

- 1. Se la successione è aperta entro cinque anni da altra successione o da una donazione avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno o frazione di anno; se nella successione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni o diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe.
- 2. Se nell'attivo ereditario sono compresi beni immobili culturali di cui all'[art. 13](#), non sottoposti anteriormente all'apertura della successione al vincolo previsto nell'[art. 2 della legge 1° giugno 1939, n. 1089](#), l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore.
- 3. Se nell'attivo ereditario sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'[art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), devoluti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del defunto, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a lire duecentomilioni.
- 4. Se nell'attivo ereditario sono compresi immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio dell'impresa, devoluti al coniuge o a parenti in linea retta entro il terzo grado del defunto nell'ambito di una impresa artigiana familiare, come definita dalla [legge 8 agosto 1985, n. 443](#), e dall'art. 230-bis del codice civile, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a lire duecentomilioni, a condizione che l'esistenza dell'impresa familiare artigiana risulti dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di cui all'[art. 5, comma 4, lettera a\), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#).
- 4-bis Se nell'attivo ereditario sono compresi, purché ubicati in comuni montani con meno di cinquemila abitanti o nelle frazioni con meno di mille abitanti anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni, aziende, quote di società di persone o beni strumentali di cui all'[articolo 40 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del defunto, l'imposta dovuta dal beneficiario è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo, a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l'attività.....

Art. 26 *Detrazione di altre imposte*

- 1. Dall'imposta determinata a norma degli articoli precedenti si detraggono:
 - b) le imposte pagate ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione ed in relazione a beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali.

Prima casa art. 69 della 342/2000

. Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'[articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.](#)

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

Decadenza

- **RISOLUZIONE N. 33/E /2011**

- In caso di mendacio o mancato riacquisto o mancato trasferimento decadenza le sanzioni colpiscono solo chi ha richiesto direttamente agevolazioni e non coloro a cui si sono estese;
- Da questi vengono recuperate le imposte risparmiate
- I beneficiari per estensione possono rivendere nel quinquennio

Soggetti tenuti alla presentazione e termini

- **Art. 28** *Dichiarazione della successione*
- 2. Sono obbligati a presentare la dichiarazione: i chiamati all'eredità e i legatari, anche nel caso di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta, ovvero i loro rappresentanti legali; gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente; gli amministratori dell'eredità e i curatori delle eredità giacenti; gli esecutori testamentari.
- 4. Se più soggetti sono obbligati alla stessa dichiarazione questa non si considera omessa se presentata da uno solo.
- 5. I chiamati all'eredità e i legatari sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione se, anteriormente alla scadenza del termine stabilito nell'[art. 31](#), hanno rinunciato all'eredità o al legato o, non essendo nel possesso di beni ereditari, hanno chiesto la nomina di un curatore dell'eredità a norma dell'art. 528, primo comma, del codice civile, e ne hanno informato per raccomandata l'ufficio del registro, allegando copia autentica della dichiarazione di rinuncia all'eredità o copia dell'istanza di nomina autenticata dal cancelliere della pretura.
- 6. Se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento, diverso da quelli indicati all'[art. 13](#), comma 4, e dall'erogazione di rimborsi fiscali che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa. Si applicano le disposizioni dei commi 1, 3 e 8

Art. 31 Termine per la presentazione della dichiarazione

- 1. La dichiarazione deve essere presentata entro dodici mesi dalla data di apertura della successione.
- 2. Il termine decorre:
 - a) per i rappresentanti legali degli eredi o legatari, per i curatori di eredità giacenti e per gli esecutori testamentari dalla data, successiva a quella di apertura della successione, in cui hanno avuto notizia legale della loro nomina;
 - d) dalla scadenza del termine per la formazione dell'inventario, se l'eredità è accettata con beneficio d'inventario entro il termine di cui al comma 1;
 - e) dalla data della rinuncia o dell'evento di cui all'[art. 28](#), commi 5 e 6, o dalla diversa data in cui l'obbligato dimostri di averne avuto notizia;
 - f) dalla data delle sopravvenienze di cui all'[art. 28](#), comma 7;
 - g) per gli enti che non possono accettare l'eredità o il legato senza la preventiva autorizzazione, purché la relativa domanda sia stata presentata entro sei mesi dall'apertura della successione, dalla data in cui hanno avuto notizia legale dell'autorizzazione;
- 3. Fino alla scadenza del termine la dichiarazione della successione può essere modificata con l'osservanza delle disposizioni degli [articoli 28, 29](#) e [30](#).

Cass. civ. Sez. V Ord., 03-01-2019, n. 60

- La dichiarazione di successione, come ogni dichiarazione fiscale, può essere ritrattata e modificata, anche dopo la scadenza del termine fissato nell'[art. 31 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346](#) la cui mancata osservanza potrà comportare solo l'applicazione delle sanzioni di cui agli artt. 50 e seguenti, purché prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta. In tale arco temporale è, fra l'altro, consentito ai contribuente correggere la dichiarazione stessa, per adeguarla ai criteri legali di valutazione c.d. automatica e l'Ufficio non potrà ignorare la correzione, apportata uniformandosi ai parametri legali, perché così finirebbe per assoggettare il dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico.

Esclusione

- 7. Non vi è obbligo di dichiarazione se l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del defunto e l'attivo ereditario ha un valore non superiore a euro centomila e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare.

Art. 5 *Soggetti passivi*

- 1. L'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi....

Art. 36 *Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta*

- 1. Gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari.
- 2. Il coerede che ha accettato l'eredità col beneficio d'inventario è obbligato solidalmente al pagamento, a norma del comma 1, nel limite del valore della propria quota ereditaria.
- 3. Fino a quando l'eredità non sia stata accettata, o non sia stata accettata da tutti i chiamati, i chiamati all'eredità, o quelli che non hanno ancora accettato, e gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione della successione, esclusi i legatari, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti. Si applica l'[art. 58 del testo unico sull'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131](#).
- 4. L'ufficio del registro può chiedere la fissazione di un termine per l'accettazione dell'eredità a norma dell'articolo 481 del codice civile o la nomina di un curatore dell'eredità giacente a norma dell'art. 528 dello stesso codice.
- 5. I legatari sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati.

Art. 48 *Divieti e obblighi a carico di terzi*

- 2. Gli impiegati dello Stato e degli enti pubblici territoriali ed i pubblici ufficiali, con esclusione dei giudici e degli arbitri, non possono compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte, se non è stata fornita la prova della presentazione, anche dopo il termine di cinque anni di cui all'[art. 27](#), comma 4, della dichiarazione della successione o dell'intervenuto accertamento d'ufficio, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione.
- 3. I debitori del defunto ed i detentori di beni che gli appartenevano non possono pagare le somme dovute o consegnare i beni detenuti agli eredi, ai legatari e ai loro aventi causa, se non è stata fornita la prova della presentazione, anche dopo il termine di cinque anni di cui all'[art. 27](#), comma 4, della dichiarazione della successione o integrativa con l'indicazione dei crediti e dei beni suddetti, o dell'intervenuto accertamento in rettifica o d'ufficio, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione. I debitori del defunto devono comunicare per lettera raccomandata all'ufficio del registro competente, entro dieci giorni, l'avvenuto pagamento dei crediti di cui all'[art. 12](#), lettere d) ed e).
- 4. Le aziende e gli istituti di credito, le società e gli enti che emettono azioni, obbligazioni, cartelle, certificati ed altri titoli di qualsiasi specie, anche provvisori, non possono provvedere ad alcuna annotazione nelle loro scritture né ad alcuna operazione concernente i titoli trasferiti per causa di morte, se non è stata fornita la prova
- 5. Le dichiarazioni di inesistenza dell'obbligo di presentare la dichiarazione della successione ricevute dai soggetti, di cui ai commi 2, 3 e 4, devono essere trasmesse entro quindici giorni all'ufficio del registro competente.
- 6. Le cassette di sicurezza non possono essere aperte dai concessionari, prima che gli stessi abbiano apposto la loro firma, con l'indicazione della data e dell'ora dell'apertura, su apposito registro tenuto dai concedenti in forma cronologica e senza fogli o spazi bianchi e abbiano dichiarato per iscritto sul registro stesso che le eventuali altre persone aventi facoltà di aprirle sono tuttora in vita. Le cassette di sicurezza, dopo la morte del concessionario o di uno dei concessionari, possono essere aperte solo alla presenza di un funzionario dell'Amministrazione finanziaria o di un notaio, che redige l'inventario del contenuto, previa comunicazione da parte del concedente all'ufficio del registro, nella cui circoscrizione deve essere redatto l'inventario, del giorno e dell'ora dell'apertura.
- 7. Le disposizioni del comma 6 si applicano anche nel caso di armadi, cassaforti, borse, valige, plichi e pacchi chiusi depositati presso banche o altri soggetti ..