



SOPPRESSIONE DELLE IMPOSTE SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Documento n. 3/2002

Circolare n. 2 del 21 gennaio 2002

Sommario

1. Introduzione. Le ragioni di una soppressione	Pag.	1
2. Ambito di applicazione delle modifiche	“	3
3. Presentazione della dichiarazione di successione	“	7
4. Disposizioni antielusive e di attuazione	“	9
5. Disciplina transitoria ed entrata in vigore delle nuove disposizioni	“	10
6. Prospetto riassuntivo	“	11

Appendice

LEGGE N. 383, APPROVATA IL 18 OTTOBRE 2001, “PRIMI INTERVENTI PER IL RILANCIO DELL’ECONOMIA” <i>(pubblicata G.U. n. 248 del 24 ottobre 2001)</i>	“	12
Relazione illustrativa al provvedimento	“	14
Circolare del 18/10/2001 n. 91	“	20

SOPPRESSIONE DELLE IMPOSTE SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

1. *Introduzione*

Le ragioni di una soppressione

Nell'ambito del provvedimento "Primi interventi per il rilancio dell'economia", anche conosciuto come provvedimento dei "100 giorni", al capo VI, dall'articolo 13 all'articolo 17, della legge n.383 approvata il 18 ottobre 2001 e pubblicata sulla G.U. n.248 del 24 ottobre 2001, quindi in vigore dal giorno successivo, è disciplinata la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

In estrema sintesi, con questo provvedimento gli atti di trasferimenti *mortis causa* e quelli *inter vivos* non sono più assoggettati all'imposta di successione e donazioni. Tuttavia, per questi ultimi, solo al verificarsi di specifiche condizioni, sono assoggettati ad un'imposta che non sarà più la previgente imposta sulle donazioni, ma quella sui trasferimenti, ordinariamente applicabile agli atti a titolo oneroso.

Il provvedimento tratta della soppressione di un tributo storico, introdotto originariamente nel Regno di Napoli dai Borbone e modificato dalle autorità francesi durante la loro permanenza in Italia, tra il 1806 e il 1815. Nell'ambito del nostro sistema tributario, insieme alla disciplina dell'imposta di registro e di quella del bollo possedeva le origini più antiche. Armonizzato con la disciplina del nuovo sistema fiscale, introdotto con la riforma tributaria del 1973, è stato recentemente riordinato e razionalizzato con la legge n. 342 del 2000, che ha abolito l'aliquota sull'asse globale ed ha trasformato l'imposizione da progressiva a proporzionale.¹

¹ Più specificamente il collegato alla finanziaria 2000, legge 21 novembre 2000 n.342, "Misure in materia fiscale", aveva profondamente innovato il tributo, segnando il passaggio da una tassazione calcolata sull'asse ereditario a un sistema impositivo incentrato sulla singola quota di eredità spettante ad ogni erede o legatario. Era stata prevista un'unica aliquota variabile in funzione del grado di parentela del beneficiario, pari al 4% nei confronti del coniuge e dei parenti in linea retta; al 6% per gli altri parenti fino al quarto grado, per gli affini in linea retta e per gli affini in linea collaterale fino al terzo grado; all' 8% per gli altri soggetti. Era stata introdotta una franchigia di 350 milioni, elevata ad un miliardo nei casi in cui il beneficiario fosse un discendente in linea retta minore di età o una persona portatrice di handicap, con la previsione della tassazione proporzionale solo sul supero della franchigia relativa alla singola quota destinata al beneficiario. In caso di donazione le aliquote applicabili erano le stesse di quelle applicabili alle successioni, ridotte di un punto percentuale ognuna. Inoltre, era stata prevista l'assoggettabilità ad imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, ciascuna di lire 250 mila lire, nei casi di trasferimenti immobiliari, a condizione che almeno per un beneficiario ci fossero i requisiti per poter beneficiare dell'agevolazione prima casa.

Mai nel nostro sistema si era assistito ad un intervento così drastico su un tributo, con una soppressione *sic et simpliciter*, avvenuta non in un ambito di riorganizzazione dell'imposta, né di sostituzione con un'altra. Come era inevitabile questa iniziativa ha stimolato reazioni contrastate nel dibattito animato da operatori e cultori della materia.

Nella relazione di accompagnamento al provvedimento di legge sono esposte le ragioni a fondamento della scelta del legislatore di abolire il tributo. Gli argomenti utilizzati sono di due ordini: uno politico, l'altro economico.

Con riferimento al primo, si afferma che: *“ Politicamente, l'imposta di successioni e donazioni, è superata dalla storia. Espressione di un'ideologia sviluppata nell'800 contro i “rentiers”, questo tipo di imposta è superato dalla progressiva estensione di altri e più efficienti strumenti sociali e fiscali, mirati all'equità ed al “Welfare” ”.*

Con riferimento alle ragioni di tipo economico, si afferma: *“ [l'imposta] è spiazzata dalle evoluzioni intervenute nella struttura della ricchezza. Lo scenario originario dell'imposta, costituito da “assets” patrimoniali fisici, localizzati e controllabili, è infatti progressivamente svanito all'interno di uno scenario in cui la ricchezza, nelle sue parti strategicamente più rilevanti, è progressivamente dematerializzata e globalizzata, così da fuoriuscire dal campo di applicazione degli strumenti fiscali territoriali originariamente tipici della fiscalità nazionale. ”*

Queste argomentazioni di natura teorica, si aggiungono a quelle di ordine pratico, costatate dal monitoraggio dello stato di attuazione del tributo. Da queste risultanze, è stato rilevato che il gettito nel corso del 1999 non ha superato i 1.500 miliardi, e che il costo di amministrazione del tributo, compresi i costi sostenuti per l'attività di accertamento e controllo degli adempimenti dei contribuenti, si approssima ai 600 miliardi annui. Inoltre, la composizione sociale del complesso dei contribuenti sembrerebbe essere caratterizzata per una appartenenza ad una categoria titolare di patrimoni di medio-bassa consistenza. Le ragioni di ciò sono prevedibilmente ravvisabili nella minore attitudine, di questa categoria di soggetti passivi, a ricorrere a sofisticate pianificazioni per porre a riparo il proprio patrimonio da menomazioni fiscali.

Il complesso di queste considerazioni hanno quindi indotto il legislatore a ritenere irragionevole e discriminatorio il tributo e quindi opportuna l'abolizione. Le argomentazioni a sostegno di questa soluzione non hanno convinto una parte della dottrina.

In particolare è stato osservato² che in occasione di trasferimenti, sia *mortis causa* che *inter vivos*, si manifestano incrementi della forza economica riferibile ai beneficiari, che con il precedente regime erano per questo tassati; oggi, invece in assenza di imposizione, otterrebbero un illegittimo vantaggio.

² De Mita, *Per le successioni scelta troppo emotiva*, in *Il sole-24 Ore*, 30 giugno 2001, pag. 15.

Astrattamente, si potrebbe ipotizzare una violazione del principio di capacità contributiva previsto dall'articolo 53 della Costituzione. La violazione non si configurerebbe secondo gli schemi tradizionali di una tassazione non giustificata, in quanto inesistente la capacità contributiva. Al contrario, la violazione si potrebbe immaginare in quanto, pur esistente il requisito prescritto dal precetto costituzionale, il legislatore ha soppresso irragionevolmente un tributo dovuto. In relazione all'argomento della volatilità della ricchezza mobiliare è stato osservato che la soluzione non dovrebbe essere ricercata in un rinunciatario arretramento dello Stato impositore.

E' ineccepibile che la ricchezza mobiliare si presti a più significativi disegni elusivi ed evasivi, certamente non solo dell'imposta di successione. Tuttavia, questo nuovo contesto dovrebbe indurre il legislatore a disciplinare la contribuzione con maggiore accortezza, non a sopprimere tributi. Neppure l'argomentazione della modestia del gettito, sembrerebbe essere un convincente sostegno alla abolizione. Come è accaduto nel resto d'Europa, il tributo non andrebbe abolito ma reso più equo, più generale e quindi più produttivo.³

2. Ambito di applicazione delle modifiche

L'esordio dell'articolo 13 è effettivamente molto lapidario nell'introdurre la soppressione dei regimi impositivi previsti dal d.lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990, salvo poi attenuare l'impatto con le previsioni del secondo comma. E' opportuno notare, sul piano della tecnica legislativa, che la disposizione non ha abrogato la legge istitutiva del tributo ma più semplicemente "l'imposta". Lo scopo del legislatore è stato con tutta probabilità quello di non vanificare il complesso dei riferimenti al d.lgs. n. 346/1990, contenuti in altri provvedimenti normativi, almeno in attesa del previsto coordinamento legislativo. Si pensi all'articolo 14, comma primo, che rinvia alle disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie, ma anche in relazione alla disciplina concernente la presentazione della dichiarazione, i termini, le sanzioni, già disciplinate in materia di imposte di successioni e donazioni. Altri riferimenti, a loro volta, sono presenti nei testi unici delle imposte ipotecarie e catastali e dell'imposta di registro.

³ Per queste ed altre più approfondite riflessioni, v. Marongiu, Lupi e Fedele, in AA.VV., *L'imposta di successioni e donazioni, tra crisi e riforme*, Milano, 2001. Recentemente anche negli Stati Uniti l'amministrazione attuale ha proposto l'abolizione del tributo successorio a partire dal 2009, destando molte perplessità. Paradossalmente la maggiore opposizione è provenuta dalle famiglie più facoltose d'America, preoccupate che la detassazione dei trasferimenti possa minare la concezione meritocratica dell'iniziativa economica, oltre a pregiudicare il sistema delle donazioni a scopo benefico, oggi incentivate dal vantaggio fiscale, per gli approfondimenti sul punto, v. Sonneveldt, *General report: avoidance of multiple inheritance taxation within Europe*, in *EC Tax review*, 2001, pag.81; v. anche Lupi, *Le liberalità non formalizzate nella riforma del tributo successorio*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag.330.

Possiamo concludere dunque, che il testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni rimane in vigore, non solo in relazione ai profili transitori, ma soprattutto come complesso di regole di funzionamento dei tributi che vi fanno riferimento, la cui revisione, in prospettiva dei tributi applicabili dopo la riforma, richiede un'attenzione maggiore di quanto i tempi affrettati di questo primo intervento abbiano concesso.

In base alla disposizione abrogativa, i trasferimenti tra vivi a titolo gratuito sono assoggettabili alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili a titolo oneroso nel caso in cui si verificano specifiche condizioni.⁴

Come spesso accade in questi casi, in cui l'imponibilità di una fattispecie è condizionata al verificarsi di una pluralità di eventi, non è sempre chiaro se le condizioni si pongono tra loro in un rapporto di alternatività oppure di esclusività. In altri termini se, come in questo caso trattandosi di due condizioni, si debbano verificare contemporaneamente entrambe, oppure indifferentemente l'una o l'altra. A supplire una certa indeterminatezza della norma è intervenuta la Circolare del 18 ottobre 2001 n. 91/E, che ha definitivamente chiarito l'aspetto.

Quindi, a differenza che per le successioni, qualora si trasferisse un bene con atti di donazioni e liberalità, al fine di stabilire se l'atto è assoggettabile al tributo oppure no, occorre verificare il grado di parentela del beneficiario, rispetto al donante, e il valore del bene oggetto della donazione, per ciascun donatario.

In relazione alla prima condizione è esclusa ogni imposizione per gli atti effettuati a favore del coniuge, dei discendenti in linea retta, quindi padre/ figlio, nonno/nipote, ed altri parenti fino al quarto grado, quindi zio/nipote, cugini.

Pertanto se il beneficiario è compreso in questo ambito parentale, l'atto di disposizione non è soggetto ad imposta. In caso contrario, occorre verificare l'esistenza di una seconda condizione, che consiste nella verifica del valore della quota spettante

⁴ La formulazione dell'articolo 13 a proposito di "ogni altra liberalità tra vivi" non ha convinto tutti gli osservatori sulla certezza della inclusione tra le fattispecie assoggettabili ad imposizione, delle cosiddette "donazioni indirette", cioè delle classiche ipotesi di pagamento di un debito altrui o di remissione del debito, del versamento su conti correnti cointestati oppure dell'acquisto di beni effettuati con denaro proprio e a nome di altri. E' stato sostenuto, infatti, che mentre il collegato alla finanziaria 2000 legge n.342 ha espressamente regolato l'ipotesi delle donazioni indirette, introducendo l'articolo 56-bis nel testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni, ove si prevedendo i criteri di individuazione della fattispecie ed imponendole all'imposta del 7% sulla parte eccedente la franchigia di 350 milioni; con la nuova formulazione dell'articolo 13 sembra essere tornati alla precedente impostazione, già utilizzata dal comma primo, articolo 1, del D.lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990. Si potrebbe interpretare il disposto normativo nel senso che quando il legislatore ha voluto disciplinare tale fattispecie lo ha fatto espressamente, come nel caso dell'inserimento dell'articolo 56-bis, cosicché nell'attuale contesto dell'articolo 13 non potrebbero essere incluse le donazioni indirette. Ma tuttavia, una simile soluzione non sembrerebbe coerente con la previsione del successivo articolo 17, secondo comma, con la quale si differisce al 30 giugno 2002 il termine per effettuare le registrazioni delle donazioni indirette, con l'applicazione dell'imposta di registro del 3% sull'eccedenza della franchigia di 350 milioni. In tal caso sembra implicito che la fattispecie delle "donazioni indirette" debba essere inclusa nella previsione generale dell'articolo 13, secondo comma.

a ciascun beneficiario. Qualora questa non sia superiore al valore di 350 milioni di lire l'atto continua ad essere non assoggettabile ad alcun tributo. In caso contrario, saranno applicabili, per ciascun donatario, le imposte ordinariamente previste per i trasferimenti a titolo oneroso, solo sul supero della franchigia prevista. In sintesi, quindi, perché l'atto di donazione sia assoggettabile ad imposta, è necessario che si verifichino entrambe le condizioni: di estraneità del beneficiario rispetto al soggetto donante e che il valore di ciò che è donato non sia inferiore all'importo stabilito.⁵

Per quanto concerne l'individuazione dell'ampiezza dell'ambito soggettivo dei beneficiari delle donazioni non imponibili, occorre rilevare che la portata della norma è più limitata di quanto ragionevolmente avrebbe potuto essere. Infatti, l'articolo 5, ultimo comma, del t.u.i.r. 917/86, specifica la categoria dei familiari, seppure ai fini delle imposte sui redditi, nel coniuge, nei parenti entro il terzo grado e negli affini entro il secondo grado. Nella fattispecie dell'articolo 13, secondo comma, della normativa attuale la non imponibilità si estende ai parenti fino al quarto grado, ma si escludono tutti gli affini. Soprattutto non si prende in considerazione alcuna il coniuge di fatto, o meglio ancora l'intera nozione di famiglia di fatto, contrariamente a quanto, ormai anche in relazione ad altre discipline, si tende ad assimilare. Complessivamente, quindi, possiamo concludere che se lo scopo del provvedimento era quello di ridurre il carico impositivo sui trasferimenti nell'ambito della famiglia, la limitazione del suo ambito provoca una conseguente riduzione dell'ambito applicativo del beneficio.

Le imposte da applicare nel caso in cui si verifichino le condizioni, sono quelle applicabili ai trasferimenti a titolo oneroso ordinariamente applicabili, quindi l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali e l'iva, anche se quest'ultima impropriamente è assimilabile ad un'imposta sui trasferimenti.

Le nuove disposizioni, dunque, differenziano il trattamento tributario a seconda che i beneficiari appartengano al ristretto ambito familiare oppure siano collaterali oltre il quarto grado, coniugi di fatto, affini e soggetti estranei al disponente. Per questi ultimi soggetti beneficiari di donazioni aventi ad oggetto immobili, è prevista l'imposizione dei tributi correlati alle formalità di trascrizione e volturazione catastale e l'imposta di registro con aliquote dal 3% al 15%, a seconda del tipo di immobile trasferito. Occorre notare a tal proposito che il nuovo sistema potrebbe rivelarsi maggiormente gravoso di quello precedente. Fino ad oggi i trasferimenti a titolo gratuito di immobili erano soggetti ad un ventaglio di aliquote che si estendeva dal 3% ad un massimo del 7% , a seconda del grado di parentela o affinità del donatario. Oggi, ad esempio, per un terreno agricolo donato ad un estraneo si

⁵ In base al richiamo che l'articolo 14 del provvedimento fa alle disposizioni già vigenti in materia di franchigia, si deve concludere che continua ad essere riconosciuta quella di un miliardo di lire per i soggetti portatori di handicap ai sensi della legge del 5 febbraio 1992, n.104, modificata dalla legge 21 maggio 1998, n.162. Inoltre, per quanto stabilito dalla circolare 207/E del 16 novembre 2000, ciascun beneficiario fruisce della franchigia "... una sola volta in presenza di più attribuzioni ricevute dalla medesima persona (...) per donazione o altre liberalità .."

passa dall'aliquota prevista dall'imposta di donazione del 7%, ad una del 15% prevista dall'imposta di registro. Si può concludere, allora, che per beneficiare soggetti non legati da vincoli parentali la soluzione più conveniente, per quanto possibile, è quella della trasmissione *mortis causa*.

Resta inteso che in caso di successione di immobile oppure di diritti reali immobiliari devono comunque essere corrisposte le imposte ipotecarie e catastali previste dal D.lgs n. 347, del 31 ottobre 1990. In mancanza di una previsione espressa, la base imponibile per la trascrizione e le volture catastali sono determinate secondo le disposizioni relative alla determinazione della base sottoposta all'imposta di successione, grazie al rinvio contenuto nel primo comma dell'articolo 10 del testo unico delle imposte ipotecarie e catastali.⁶

Nel precedente sistema il legislatore aveva avvertito la necessità di definire numerose disposizioni di carattere eccezionale al fine di individuare le ipotesi che richiedevano la registrazione gratuita oppure in misura fissa, con la conclusione che per la registrazione della generalità degli atti di donazione l'imposta era dovuta almeno in misura fissa di lire 250 mila prevista per l'imposta di registro.⁷

Con l'introduzione delle nuove disposizioni di soppressione delle imposte di successione e donazione, e con la previsione di assoggettamento all'imposta di registro solo al ricorrere di talune circostanze, si evince che questo tributo deve essere applicato solo nei casi in cui esistano i requisiti soggettivi ed oggettivi propriamente previsti dalla sua disciplina. In conseguenza di ciò, 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.

L'applicazione della disciplina dei trasferimenti a titolo oneroso, comporta anche responsabilità in solido del donante dei tributi dovuti, a differenza di quanto attualmente è previsto con l'applicazione della specifica disciplina delle imposte sulle donazioni.

In prima approssimazione, quindi, nella definizione dell'ambito di applicazione di questo nuovo regime delle donazioni, possiamo concludere che la scelta di far sopravvivere specifiche fattispecie da assoggettare non più all'imposta originariamente ed appropriatamente prevista, ma ad una disciplina, quale quella sui trasferimenti a titolo oneroso, provoca effetti anche rilevanti conseguenti ad asistematicità ed incoerenze nella attuazione concreta.

⁶ A tal proposito cft. Circolare 44/E del 16 novembre 2000, punti 2.2.10 e circolare 44/E del 7 maggio 2001, punto 1.

⁷ V. Risoluzione n.350933 del 1990 e n. 350642 del 1992. Tale previsione era contenuta nel primo comma dell'articolo 57 del dpr. 346/1990, con l'esclusione dal calcolo del valore globale netto dei beni e diritti oggetto di donazione, il valore delle donazioni "registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59". L'articolo 69, comma 1-bis, lettera n), della legge n. 342/2000, prevedeva che "sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formate all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato". Vieppiù, agli atti redatti nel territorio dello Stato si applicava l'imposta di registro in misura fissa nel caso in cui l'importo fosse stato inferiore alla franchigia.

Questa considerazione è vieppiù rafforzata da quanto disposto all'articolo 14, che prevede l'estensione alla disciplina prevista dall'articolo precedente di tutte le "esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazioni della base imponibile" disciplinate dal d.lgs. n.346/90. Ovviamente questo rinvio ha significato solo in relazione alle fattispecie imponibili previste dall'articolo 13, non avendo alcuna rilevanza per quelle non più assoggettabili al tributo. La scelta, almeno sul piano della tecnica legislativa, lascia disorientati. Da un lato si dispone l'intera abrogazione di un provvedimento e successivamente dall'altro si fanno salvi, senza peraltro una specifica individuazione delle norme, alcuni momenti sostanziali, non di mera attuazione, dell'imposta abrogata che quindi continuerebbe a produrre effetti. A tal proposito la circolare n. 91/E del 18 ottobre 2000, fornisce alcune delucidazioni. In particolare si stabilisce che alle donazioni imponibili ai sensi dell'articolo 13, secondo comma, è applicabile interamente la disciplina dell'imposta di registro, compresi i principi che regolano l'alternatività con l'iva, nonché le disposizioni agevolative.

Nella relazione di accompagnamento al provvedimento si stabilisce che: "vengono fatte salve le disposizioni riguardanti le agevolazioni (...) in materia sulle successioni e donazioni: le medesime vengono riferite, in quanto compatibili, all'imposta ora dovuta sugli atti di donazione o altra liberalità tra vivi." Ciò vuol dire che nel caso in cui sussista incompatibilità tra quanto disposto a titolo agevolativo in seno alla disciplina delle imposte di successione e donazione e quanto disciplinato dal provvedimento dell'imposta di registro, saranno queste ultime disposizioni a prevalere.⁸

3. Presentazione della dichiarazione di successione

Dalla relazione di accompagnamento al disegno di legge, con riferimento all'articolo 15, è chiarito che: "Dal complessivo coordinamento normativo, peraltro risulta evidente come la presentazione della dichiarazione di successione sia prescritta esclusivamente nel caso in cui tra i beni caduti in successione figurino beni immobili, non risultando altrimenti prescritta la presentazione della citata dichiarazione". Il regime è da considerarsi probabilmente di natura transitoria in attesa della

⁸ In relazione alla cosiddetta "agevolazione prima casa" prevista dall'articolo 69, comma terzo, legge 21 novembre 2000, n. 342, non essendosi registrate modifiche a quanto precedentemente stabilito, è stato chiarito che in caso di acquisto per successione oppure per donazione non assoggettabile ad imposta, sempre che ricorrano i requisiti per l'applicazione della agevolazione suddetta, le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa, cfr. circolare n.207/E del 2000 e n.44/E del 2001. Nel caso in cui il trasferimento avvenga per atto di donazione assoggettabile ad imposta in base alla nuova disciplina, in materia di imposte ipotecarie e catastali l'agevolazione "prima casa" si applica in presenza dei requisiti previsti dall'articolo 1, comma primo, quinto periodo della Tariffa, parte I, del testo unico dell'imposta di registro. L'articolo 14, secondo comma, introduce inoltre, una agevolazione per le successioni dei terreni agricoli e montani, stabilendo che il totale delle imposte ipotecarie e catastali e di registro, non può superare il valore fiscale dei terreni trasferiti. Qualora nell'asse ereditario fossero presenti immobili di natura diversa, il trattamento agevolato è circoscritto esclusivamente alle imposte ipotecarie e catastali riferite ai terreni agricoli e montani.

emanazione dei decreti di attuazione della precedente disciplina, previsti dall'articolo 69, commi 8 e 11, della L.342/2000, emanati in esecuzione di una attività di delegificazione ai sensi dell'articolo 17, comma tre, L.400/88, per gli aspetti inerenti la liquidazione, l'accertamento e la riscossione della imposta sulle successioni.⁹

Tale dichiarazione deve essere presentata all'Ufficio delle Entrate nella cui circoscrizione era residente il defunto, così come era già previsto dal previgente articolo 6 del d.lgs. n.346/1990. Tuttavia, per espressa previsione dell'articolo 15, nell'ipotesi in cui il defunto non fosse stato residente in Italia, la dichiarazione deve essere presentata all'ufficio finanziario di competenza in relazione all'ultima residenza in Italia del defunto, oppure in mancanza di questa, all'Agenzia delle Entrate di "Roma 6", in Via Canton n. 20, a Roma.

L'articolo 15, espressamente prevede la non obbligatorietà, per gli immobili inclusi nella dichiarazione, della presentazione della dichiarazione Ici al Comune, in quanto informato dall'ufficio atto a ricevere la dichiarazione di successione.

4. Disposizioni antielusive e di attuazione

L'articolo 16 disciplina fattispecie elusive poste in essere al solo scopo al solo scopo di ottenere un risparmio d'imposta.

Con particolare riferimento al comma primo, la preoccupazione del legislatore è di impedire che si ponga in essere un atto di donazione anziché, un ordinario trasferimento di valori mobiliari al solo scopo di ottenere un risparmio d'imposta. Ricordiamo infatti che l'articolo 5 del d.lgs. n. 461/1997 ha introdotto una imposta sostitutiva sui proventi conseguiti in dipendenza della negoziazione di valori mobiliari, classificati tra i redditi diversi di cui all'articolo 81 del t.u.i.r. n.917/86. L'ipotesi elusiva prospettata dal legislatore è quella per la quale sia disposto un trasferimento di valori mobiliari con un atto di donazione che comporta evidentemente un risparmio d'imposta rispetto al trattamento fiscale riservato ai *capital gains*

⁹ Occorre precisare che la necessaria elaborazione legislativa dovrà avvenire attenendosi ai principi indicati nell'articolo 20 della L. n.59/97, cosiddetta Bassanini, e conformemente ad altri criteri direttivi definiti dallo stesso articolo 69, relativi ai principi dell'autoliquidazione, all'adozione di nuove tecnologie per il trattamento, la trasmissione delle informazioni, alla efficienza ed efficacia dell'attività amministrativa. Obiettivamente appare troppo laboriosa tutta questa attività normativa se solo pensiamo quale sia l'esigenza che il legislatore deve soddisfare, espressamente dichiarata nella relazione di accompagnamento al provvedimento: quella della pubblicazione dei trasferimenti per successione di immobili, o diritti reali su beni immobili. Infatti, in un contesto in cui sia abrogata l'imposta di successione rimane comunque la necessità, qualora l'asse ereditario contenga beni immobili, di sottostare al regime di pubblicità dei trasferimenti di questi beni. Tuttavia, i riferimenti contenuti nell'articolo 15 sono relativi alla perdurante vigenza dell'imposta di successione, con le dovute necessità di disciplina del momento della dichiarazione, della liquidazione del tributo della conseguente attività accertativa da parte della amministrazione. Tutti fatti destinati a perdere la loro rilevanza in un nuovo assetto che non prevede più l'imposta di successione, ma più semplicemente una opportuna pubblicazione di un trasferimento immobiliare. L'auspicio è di superare al più presto il regime transitorio e prevederne uno più semplice ed adeguate alle nuove esigenze.

assoggettati alla imposta sostitutiva del 12,5%, oppure al 27%, asseconda delle caratteristiche dei titoli trasferiti¹⁰.

Il carattere elusivo di questi atti, posti in essere quindi al solo scopo di ridurre il carico fiscale, è individuato in base ad una presunzione legale, qualora si verifichi che il donatario ceda a sua volta i titoli entro cinque anni successivi. Quindi è ammessa la scelta di trasferire titoli, anziché attraverso una normale cessione che provochi l'assoggettamento all'imposta sostitutiva sui *capital gain*, con un atto di donazione tutt'al più assoggettato ad un'imposta sui trasferimenti, che comporti un carico fiscale più vantaggioso, se non addirittura nullo. Tuttavia, nel caso in cui il beneficiario operi un successivo trasferimento entro il termine stabilito, si rende doveroso il versamento da parte sua dell'imposta sostitutiva sui *capital gain*, previo scomputo delle imposte comunque già assolte.¹¹

Il secondo comma dell'articolo 16 si collega a quanto disposto dall'articolo 54, comma 5, del t.u.i.r. n. 917/1986. Quest'ultima disposizione stabilisce che ai fini delle imposte sui redditi è previsto che il trasferimento di azienda per causa di morte oppure a titolo gratuito ai familiari avvenga senza realizzo di plusvalenza fiscalmente rilevante, ma con la semplice assunzione degli stessi valori fiscalmente riconosciuti in capo al dante causa. La disposizione antielusiva dell'articolo 16, amplia quanto già previsto in sede di imposte sui redditi, imponendo la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti in capo al dante causa a condizione che sia continuata l'attività dell'impresa. Inoltre non si dispone alcuna limitazione di legame parentale tra il dante causa ed il beneficiario, né si limita l'oggetto del trasferimento alla sola azienda, come invece si impone secondo l'articolo 54, comma quinto. La nuova disposizione, invece, estende l'applicazione ai trasferimenti effettuati a vantaggio di chiunque ed aventi ad oggetto anche più semplicemente rami d'azienda.

In molte sedi, compresa la circolare ministeriale relativa a questo provvedimento, questa disposizione è stata commentata come l'estensione anche alla nuova disciplina delle donazioni di un trattamento di agevolazione previsto ai fini delle imposte sui redditi. A ben vedere non si può non rilevare il disorientamento che l'inserimento di questa disposizione provochi all'interprete. Basti a questo scopo rilevare l'incongruenza che si manifesta tra il titolo la rubrica dell'articolo 16 "Disposizioni antielusive" e l'aspetto sostanziale dell'estensione di un beneficio.

Anche la relazione di accompagnamento al provvedimento è completamente insufficiente al chiarimento dell'applicazione di questa disposizione. Si riporta testual-

¹⁰ Si ricordi che le soglie oltre le quali si distinguono le partecipazioni qualificate da quelle non qualificate sono del 2% per le società quotate e del 20% per le società non quotate. Queste percentuali sono aumentate, rispettivamente al 5% ed al 25%, nel caso in cui le partecipazioni non diano diritto di voto in assemblea.

¹¹ E' il caso di precisare che in conseguenza della soppressione della imposta di successione e donazione non può più trovare applicazione l'articolo 82, quinto comma, del tuir n.917/86 che prevede che in caso di acquisito per successione delle partecipazioni e dei titoli di cui alle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma primo dell'articolo 81 del tuir n.917/86 "si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione". In queste circostanze il costo che sarà assunto sarà quello sostenuto dal *de cuius*. Con il nuovo regime viene meno il presupposto per operare una rivalutazione delle partecipazioni ereditate.

mente: “.. si amplia la previsione normativa già contenuta nell’articolo 54, quinto comma, al fine di stabilire il regime agevolato delle plusvalenze patrimoniali in caso di trasferimento a titolo di successione per causa di morte o di donazione dell’azienda nell’ipotesi di prosecuzione dell’attività dell’impresa. In tale evenienza, indipendentemente dal grado di parentela o dal rapporto di coniugio del beneficiario del trasferimento, si stabilisce che il trasferimento avviene in regime di neutralità fiscale ai fini delle imposte sui redditi, senza l’emergere di plusvalenze.”

Essendo una disposizione antielusiva, ci si deve chiedere quale maggior aggravio d’imposta il contribuente avrebbe tendenzialmente eluso qualora non ci fosse stato quanto previsto dall’articolo 16, secondo comma. Non ci sono, anche ad opera dei commentatori che si sono espressi sino ad oggi, sufficienti chiarimenti sull’applicazione di questa norma. Appare incerto, a nostro giudizio il legame tra una disposizione fino ad oggi applicata alle imposte sui redditi, e la possibile elusione in tema di imposte sui trasferimenti.

Al terzo comma, è contenuta una disposizione tipicamente residuale. Si stabilisce che si estendono alla disciplina di cui all’articolo 13, secondo comma, le disposizioni antielusive di cui all’articolo 69, comma settimo, della L. 342/2000, che a sua volta ha esteso alle imposte di successione e donazione le disposizioni generali antielusive di cui all’articolo 37-bis del dpr. N.600/1973. Occorre rilevare a questo proposito che nella vigente formulazione dell’articolo 37-bis citato, il potere all’amministrazione di accertare le imposte che si sarebbero dovute versare con riferimento alle imposizioni eluse, è attribuito a condizione che i vantaggi fiscali siano conseguiti ricorrendo alle specifiche operazioni di cui al comma 3 dell’articolo 37-bis. L’articolo 69 citato però ammette il riferimento alla disposizione generale antielusiva, ma senza le limitazioni disposte al terzo comma relative alle specifiche operazioni. Cosicché, lo specifico potere di accertamento del maggior reddito eluso attraverso il disconoscimento dei vantaggi ottenuti, è ampliato anche a tutti i benefici elusivi derivanti dall’applicazione del regime delle nuove donazioni.

5. Disciplina transitoria ed entrata in vigore delle nuove disposizioni

L’articolo 17 definisce l’applicazione delle nuove disposizioni e formula una delega al Governo per il coordinamento della nuova disciplina con quelle di riferimento. In particolare, la nuova disciplina si applica alle successioni aperte ed alle donazioni effettuate, quindi stipulate, dopo la entrata in vigore del presente decreto, con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale avvenuta il giorno 24 ottobre 2001.

E’ stato inoltre previsto la data del 30 giugno 2002 come termine per effettuare la registrazione volontaria delle liberalità indirette e delle donazioni effettuate all’estero a favore di residenti, con un’imposta di registri del 3 per cento sull’importo eccedente la franchigia dei 350 milioni di lire.

La previsione di una delega al Governo di emanare un decreto delegato entro un

anno al fine di coordinare la vigente disciplina dell'imposta di registro e le norme previste per il nuovo regime impositivo, assumendo come criteri e principi direttivi quanto previsto da questo provvedimento, soddisfa certamente l'auspicio di una necessaria fase di chiarimenti applicativi e di attuazione della nuova disciplina.

6. Prospetto riassuntivo

TRASFERIMENTI IMMOBILIARI		
SUCCESSIONI		
<i>Beni</i>	<i>Beneficiari</i>	<i>Imposte</i>
Terreni e fabbricati	Tutti	Ipotecarie e catastali 3%
Prima casa	Tutti	250.000 ipotecarie 250.000 catastali
DONAZIONI		
Previgente regime		
<i>Beni</i>	<i>Beneficiari</i>	<i>Imposte</i>
Valore > ai 350 milioni	1. Coniuge e parenti in linea retta	1. imposta di donazione 3 %
	2. - Altri parenti fino al IV grado - Affini in linea retta - Affini in linea collaterale fino al III grado	2. imposta di donazione 6 %
	3. Altri soggetti	3. imposta di donazione al 7 %
Nuovo regime		
<i>Beni</i>	<i>Beneficiari</i>	<i>Imposte</i>
Valore > ai 350 milioni	1. coniuge e parenti in linea retta	1. - ipotecarie e catastali 3 % - no imposta di registro
	2. Altri parenti fino al IV grado	2. - ipotecarie e catastali 3 % - no imposta di registro
	3. Altri soggetti	3. - ipotecarie e catastali 3 % - imposta di registro: - 15 % terreni agricoli - 8 % terreni non agricoli - 7 % fabbricati - 3 % fabbricati vincolati - 3 % prima casa - 1 % immobili situati in - aree soggette a piani - urbanistici vincolati

LEGGE N. 383, APPROVATO IL 18 OTTOBRE 2001, "PRIMI INTERVENTI PER IL RILANCIO DELL'ECONOMIA" (PUBBLICATO G.U. N. 248 DEL 24 OTTOBRE 2001)

Art. 13

Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni

1. L'imposta sulle successioni e donazioni è soppressa
2. I trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera l'importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso.

Art. 14

Esenzioni e riduzioni di imposta

1. Le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendono riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento di cui all'articolo 13, comma 2.
2. Il totale delle imposte di registro, ipotecarie e catastali applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni medesimi. All'onere derivante dal presente comma, valutato in lire 3.000 milioni a decorrere dall'anno 2001, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2001-2003, nell'ambito dell'unità previsionale di base di parte corrente "Fondo speciale" dello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, allo scopo utilizzando per ciascuno degli anni 2001, 2002 e 2003 l'accantonamento relativo al Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica.

Art. 15

Disposizioni di attuazione e di semplificazione

1. In attesa della emanazione dei decreti previsti dall'articolo 69, commi 8 e 11, della legge 21 novembre 2000, n.342, la dichiarazione di successione, con l'indicazione degli immobili e dei diritti immobiliari oggetto di successione, è presentata secondo le modalità stabilite dagli articoli 28 e seguenti del testo unico delle disposizioni

concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n.346.

2. Per gli immobili inclusi nella dichiarazione di successione l'erede ed i legatari non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). L'ufficio presso il quale è presentata la dichiarazione di successione ne trasmette una copia a ciascun comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili.

3. Nel caso in cui il defunto era residente all'estero, l'ufficio finanziario competente a ricevere la dichiarazione di successione è quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana; se quest'ultima non è conosciuta, l'ufficio competente è quello di Roma.

Art. 16

Disposizioni antielusive

1. Il beneficiario di un atto di donazione o di altra liberalità tra vivi, avente ad oggetto valori mobiliari inclusi nel campo di applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n.461, ovvero un suo avente causa a titolo gratuito, qualora ceda i valori stessi entro i successivi cinque anni, è tenuto al pagamento dell'imposta sostitutiva come se la donazione non fosse stata fatta, con diritto allo scomputo dall'imposta sostitutiva delle imposte eventualmente assolte ai sensi dell'articolo 13, comma 2.

2. In caso di trasferimento a titolo di successione per causa di morte o di donazione dell'azienda o del ramo di azienda, con prosecuzione dell'attività di impresa, i beni e le attività ceduti sono assunti ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.

3. Le disposizioni antielusive di cui all'articolo 69, comma 7, della legge 21 novembre 2000, n.342, si applicano con riferimento alle imposte dovute in conseguenza dei trasferimenti a titolo di donazione o altra liberalità.

Art. 17

Applicazione delle nuove disposizioni e delega al Governo per il coordinamento di disposizioni in materia fiscale

1. Le disposizioni di cui al presente capo si applicano alle successioni per causa di morte aperte e alle donazioni fatte successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.

2. Il termine di cui all'articolo 56-bis, comma 3, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n.346, per effettuare la registrazione volontaria delle liberalità indirette e delle donazioni fatte all'estero a favore di residenti, con l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 3 per cento sull'importo che eccede la franchigia indicata all'articolo 13, comma 2, è prorogato al 30 giugno 2002.

3. Il Governo è delegato ad adottare, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni di coordinamento tra la vigente disciplina in materia di imposta di registro e di ogni altra forma di imposizione fiscale sugli atti di successione e di donazione e le norme di cui al presente capo, assumendo tali norme quali principi e criteri direttivi, senza ulteriori oneri per il bilancio dello Stato. I medesimi decreti legislativi dovranno disporre inoltre l'abrogazione espressa di tutte le disposizioni di legge incompatibili con le norme recate dal presente capo.

4. Sono abrogati i commi 13 e 14 dell'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Introduzione

1. Questa manovra è mirata ad un obiettivo, soggetta ad un vincolo. Obiettivo è passare dal declino allo sviluppo. Riallineare la crescita alle reali potenzialità del paese, enormemente maggiori rispetto a quelle espresse nel corso dell'ultimo decennio. Vincolo è promuovere e garantire bassa inflazione e finanza pubblica in equilibrio.

Dato questo specifico vincolo, in particolare:

- a) sulla base di dati Banca d'Italia è stata avviata, all'interno dei conti pubblici, una rigorosa verifica, sviluppata nella logica della "due diligence". Cause ed effetti, profili dimensionali e temporali delle dinamiche in atto all'interno dei conti pubblici saranno evidenziati nel DPEF;
- b) gli interventi contenuti in questa manovra vengono sostanzialmente concentrati sul settore privato. E qui, in specie, sul settore produttivo. Sostanzialmente, si tratta di interventi che non costano, ma sbloccano fattori economici fondamentali nella strategia dello sviluppo: lavoro, capitali, infrastrutture, tecnologia, etc. L'effetto prodotto sui conti pubblici sarà conseguentemente un effetto di ritorno, positivo.

2. Il programma di governo annuncia ed impegna ad una legislatura caratterizzata da intense riforme strutturali. Solo realizzando un piano mirato a riforme di questo tipo il paese può infatti uscire dalla tendenza al declino che, come premesso, ha caratterizzato lo scorso decennio.

3. Questa prima manovra, costruita nella logica "100 giorni", ne anticipa una parte. In coerenza con l'"Agenda" di governo che abbiamo presentato agli elettori. E' pos-

sibile, è anzi necessario, realizzare da subito interventi che sbloccano risorse, accrescono le “chances” di sviluppo, correggono le aspettative. Gli effetti di una manovra così strutturata possono prodursi, e positivamente, sul lavoro, sulle infrastrutture, sul capitale materiale ed immateriale, sull’innovazione, sulla motivazione a produrre, a ristrutturare, nel complesso a lavorare. Per come è costruita la “manovra”, questi effetti si possono manifestare in positivo a partire dall’immediato futuro. Ed in specie a partire da settembre quando, già approvati dal Parlamento i provvedimenti che compongono la “manovra”, imprese e cittadini potranno, su nuove basi, formulare i loro piani e progetti di attività e di lavoro.

TITOLO VI

SOPPRESSIONE DELL’IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

1. Per eliminare l’imposta sulle successioni e donazioni, ci sono due ordini di ragioni essenziali: ragioni di carattere politico; ragioni di carattere economico. Ragioni di carattere politico. Politicamente, l’imposta sulle successioni e donazioni è superata dalla storia. Espressione di un’ideologia sviluppata nell’800 contro i “rentiers”, questo tipo di imposizione fiscale è superato dalla progressiva estensione di altri e più efficienti strumenti sociali e fiscali, mirati all’equità ed al “Welfare”. La prova sistematica del progressivo declino politico delle forme di imposizione derivate dall’800 si trova del resto, e più in generale, nella sostanziale scomparsa dallo scenario politico dell’”imposta patrimoniale” e nella caduta del “mito” dell’imposta personale progressiva. Ragioni di carattere economico.

Economicamente, l’imposta sulle successioni (e donazioni):

- a) in generale, è spiazzata dalle evoluzioni intervenute nella struttura della ricchezza. Lo scenario originario dell’imposta, costituito da “assets” patrimoniali fisici, localizzati e controllabili, è infatti progressivamente svanito all’interno di uno scenario in cui la ricchezza, nelle sue parti strategicamente più rilevanti, è progressivamente dematerializzata e globalizzata, così da fuoriuscire dal campo di applicazione degli strumenti fiscali territoriali originariamente tipici della fiscalità nazionale. Ne deriva, nel caso di imposte come quella sulle successioni e donazioni, un effetto di sostanziale regressività, che nega di fatto l’obiettivo che si vorrebbe fosse realizzato di diritto. La parte della ricchezza più “affluente” e che sarebbe perciò più “meritevole” di trattamento fiscale “redistributivo”, si sottrae in specie - si ripete - strutturalmente e sistematicamente all’imposizione sulle successioni e donazioni, che resta dunque irrazionalmente ad insistere solo o soprattutto sulla parte residua della ricchezza.
- b) in particolare, nel caso dell’Italia: - la regressività dell’imposta sulle successioni e donazioni è accentuata dall’esenzione storicamente riservata ai titoli del debito pubblico italiano e, per estensione, da questi ai titoli sovranazionali equiparati. In questi termini, è davvero difficile comprendere la ragione per cui, fatto pari ad x il valore di un “asset”, x lire investite in un portafoglio finanziario sono esenti; x lire investite in un capannone aziendale sono invece tassate; - la irrazionalità

economica di questa forma di imposizione si moltiplica in rapporto alla filiera produttiva tipica del nostro paese. La natura propria, il “particularisme” positivo tipico del capitalismo italiano è, infatti, nell’essere non solo un capitalismo “istituzionale”, costituito dalla grande società per azioni asettica ed atemporale, ma piuttosto un tipo di capitalismo strettamente legato all’attività e alla capacità dell’imprenditore individuale.

Dato il legame, strutturale e diffuso in Italia, tra assetto produttivo e ciclo vitale dell’imprenditore individuale, ne deriva che l’applicazione di un tipo di imposta come l’imposta sulle successioni e donazioni ha un costo costituito dalla sostanziale conseguente alterazione della filiera produttiva. In specie, quando l’impresa entra in crisi, per effetto della scomparsa dell’imprenditore, la crisi è moltiplicata dal prelievo fiscale.

2. La “riforma” dell’imposta, appena operata, riduce solo parzialmente la portata complessiva di questi argomenti negativi. Basata su presupposti ideologici ed economici fortemente discutibili, la “riforma” ha in realtà in piccola parte i pregi, in gran parte i difetti di un intervento radicale.

3. E’ invece arrivato il momento in cui lo Stato deve interrompere ed invertire il suo ciclo di espansione, riconoscendo il valore originario, fondamentale e liberale, proprio della proprietà privata, concedendo al cittadino di essere “padrone a casa sua”. E’ questo lo spirito che anima questa proposta di legge. Una proposta che tra l’altro, (i) oltre a liberare risorse amministrative utilizzabili in forma più efficace, (ii) non solo elimina tanto gli effetti negativi esercitati dalla fiscalità sulla catena produttiva, quanto la spinta all’”esportazione” di capitali, (iii) ma all’opposto, costituisce un fattore di attrazione di capitali dall’estero in Italia e, rimuovendo gli effetti interni di manomorta patrimoniale, favorisce l’accesso delle imprese al mercato dei capitali. **4.** Ulteriori informazioni si trovano nella “Relazione Tecnica”. Si passa, ora, alla illustrazione in dettaglio delle disposizioni che compongono il

TITOLO VI

Articolo 13

Il comma 1 abolisce l’imposta sulle successioni e donazioni. Il comma 2 dello stesso stabilisce che le donazioni o altre liberalità tra vivi a favore di soggetti che siano in rapporto di parentela oltre il quarto grado, diversi dal coniuge, sono assoggettate ad imposta con il trattamento tributario previsto per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso. L’imposta così determinata si rende applicabile soltanto se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore a lire 350 milioni. Risulta in tal modo conservato lo stesso livello di imposizione indiretta sui trasferimenti a titolo di donazione derivante dal regime precedente, al fine di non determinare un aggravio di imposizione sui trasferimenti di minore importo economico (e cioè, per l’appunto, inferiori alla citata franchigia di lire 350.000.000).

Articolo 14

Con tale articolo vengono fatte salve le disposizioni riguardanti le agevolazioni, le esenzioni e la determinazione della base imponibile in materia di imposta sulle successioni e donazioni: le medesime vengono riferite, in quanto compatibili, all'imposta ora dovuta sugli atti di donazione o altra liberalità tra vivi.

Articolo 15

Ai fini della presentazione degli atti dichiarativi di avvenuta successione, il presente articolo rinvia alle modalità stabilite dagli articoli 28 e seguenti del testo unico in materia d'imposta sulle successioni e donazioni, ivi compresi i termini stabiliti ai fini del corretto adempimento degli obblighi predetti; naturalmente anche in questo caso ogni riferimento all'imposta sulle successioni deve leggersi in relazione alla nuova imposta di registro dovuta, ma potendo continuare a fare applicazione del relativo bagaglio normativo (innanzi tutto quanto a termini e modalità di presentazione della dichiarazione).

Dal complessivo coordinamento normativo, peraltro, risulta evidente come la presentazione della dichiarazione di successione sia prescritta esclusivamente nel caso in cui tra i beni caduti in successioni figurino beni immobili, o diritti reali su beni immobili, non risultando altrimenti prescritta la presentazione della citata dichiarazione. Si prevede, altresì, la successiva emanazione dei decreti previsti nei commi 8 e 11 dell'articolo 69 della legge 342 del 2000 (trasmissione telematica delle dichiarazioni di successione, e, più in generale, misure di semplificazione degli adempimenti previsti in questa ipotesi).

Il comma 2 dello stesso articolo stabilisce che la presentazione della dichiarazione di avvenuta successione contenente beni immobili solleva gli eredi o legatari dall'obbligo di presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, in quanto rimane a carico degli uffici fiscali la trasmissione di una copia della dichiarazione a ciascun Comune ove sono ubicati gli immobili. Si realizza, in tal modo, una radicale semplificazione degli adempimenti posti a carico dei contribuenti interessati, spesso destinatari di attribuzioni successorie che prevede il trasferimento della proprietà di beni immobili situati in comuni differenti, in questo modo rendendo particolarmente gravoso il puntuale assolvimento dell'obbligo di presentazione della dichiarazione prescritta ai fini ICI.

Attraverso la nuova disciplina segnata nell'articolo 15, comma 2, invece, il contribuente viene liberato dall'incombenza, pesantemente sanzionata in caso di inosservanza, di presentazione di tale dichiarazione, essendo prescritto che a tale adempimento provvederà direttamente l'ufficio dell'amministrazione finanziaria alla quale sia stata presentata la dichiarazione di successione, che, pertanto, può affermarsi tiene luogo a tutti gli effetti di tale dichiarazione. Né può reputarsi addossato all'amministrazione finanziaria un onere eccessivo e esorbitante rispetto alla sua

capacità operativa: da un lato, infatti, la soppressione dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni è funzionale proprio al recupero di risorse amministrative ed efficienza in precedenza distolte verso obiettivi di minore significato, in termini di entità del gettito tributario rispetto alla mole delle risorse finanziarie a ciò destinate.

Per altro verso, l'assolvimento di questo compito si iscrive direttamente nell'ottica del principio di collaborazione, sancito dall'art. 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e cioè lo Statuto dei diritti del contribuente, affermando un nuovo piano di rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente. Nella medesima prospettiva, peraltro, pare collocarsi anche la previsione contenuta nell'art. 6, comma 4, della citata legge n. 212/2000, ai sensi della quale non possono essere richiesti al contribuente adempimenti in termini di onere di presentazione documentali rispetto a dati già in possesso non solo dell'amministrazione finanziaria, ma anche di altre amministrazioni pubbliche.

Adeguatamente valorizzando i principi di collaborazione e salvaguardia emergenti da tale disposizione, allora, è possibile cogliere la coerenza complessiva con le previsioni contenute nel citato articolo 15, comma 2, della presente legge, in chiave di eliminazione di adempimenti del contribuente rispondenti, piuttosto, a precisi compiti istituzionali e di servizio dell'amministrazione finanziaria.

Articolo 16

L'articolo detta importanti disposizioni volte a contenere possibili strumentalizzazioni del nuovo regime, con finalità eminentemente antielusive. Intervenendo in materia d'imposta sostitutiva di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461 (imposta sostitutiva sui *capital gains*), si introduce una presunzione legale ai fini dell'applicazione della stessa imposta sostitutiva.

In particolare, l'ipotesi avuta di mira è quella di un trasferimento di beni, diritti o valori mobiliari assoggettati alla citata imposta sostitutiva, disposto a titolo di donazione. L'applicazione della disciplina contenuta nell'articolo 13 del presente provvedimento impone, anche in tale evenienza, l'esenzione da imposizione al di sotto della quota di 350 milioni di lire per ciascuna attribuzione, l'applicazione della sola imposta di registro in misura fissa pari a lire 250.000, per la parte eccedente qualora il trasferimento avvenga in favore del coniuge, ovvero di parenti e affini entro il quarto grado, e l'applicazione dell'imposta con le stesse aliquote previste per i corrispondenti atti di trasferimento tra vivi, nelle altre ipotesi (sempre, per la parte eccedente la quota di 350 milioni di lire per ciascuna attribuzione).

Senonché, dall'applicazione di tale regime potrebbero derivare effetti impropri, qualora lo stesso fosse utilizzato indipendentemente dall'attribuzione a titolo di liberalità, bensì esclusivamente per ridurre, strumentalmente, gli oneri fiscali ordinariamente dovuti in caso di cessione dei valori mobiliari sopra indicati. Allo scopo di evitare un esito di questo genere, tale da rappresentare effettivamente un abuso

delle posizioni soggettive riconosciute dall'ordinamento tributario, attraverso la strumentalizzazione elusiva delle stesse, si è introdotta la presunzione di cui all'articolo 40, secondo la quale ogni trasferimento a titolo di donazione di beni e diritti assoggettati al pagamento dell'imposta sostitutiva sui *capital gains*, se seguito dal successivo trasferimento degli stessi beni o diritti in un arco di tempo normativamente previsto (pari a cinque anni) comporta il recupero a tassazione del trasferimento stesso con l'applicazione delle imposte ordinariamente dovute. In altri termini si tratta di una ipotesi particolare di applicazione di un meccanismo di reazione dell'ordinamento alla strumentalizzazione elusiva non diverso da quelli previsti dall'art. 37-bis, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29.9.1973, n. 600, o dall'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26.4.1986, n. 131, in virtù del quale il compimento di una operazione elusiva comporta il disconoscimento dei relativi effetti da parte dell'ordinamento tributario e l'applicazione del regime impositivo corrispondente alla fattispecie dissimulata, o della quale si è tentato l'aggiramento elusivo.

L'imposta sostitutiva di cui al d. lgs. n. 461/97 viene, in tale evenienza, posta a carico del soggetto che ha effettuato l'originario trasferimento, avvenuto a titolo di donazione, ma successivamente seguito da un ulteriore ritrasferimento con atto tra vivi (a titolo oneroso) entro il termine quinquennale che fa scattare il sospetto elusivo. Per la determinazione delle plusvalenze sulle quali applicare l'imposta sostitutiva predetta, si rinvia ai criteri di cui all'articolo 82 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Nel comma 2 dell'articolo 16 si amplia la previsione normativa già contenuta nell'articolo 54, comma 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, al fine di stabilire il regime agevolato delle plusvalenze patrimoniali in caso di trasferimento a titolo di successione per causa di morte o di donazione dell'azienda nell'ipotesi di prosecuzione dell'attività dell'impresa. In tale evenienza, indipendentemente dal grado di parentela o dal rapporto di coniugio del beneficiario del trasferimento, si stabilisce che il trasferimento avviene in regime di neutralità fiscale ai fini delle imposte sui redditi, senza l'emergere di plusvalenze.

Articolo 17

L'articolo in commento stabilisce il campo di applicazione del nuovo regime fiscale. La nuova disciplina si applica alle successioni aperte e alle donazioni fatte dopo la data di entrata in vigore della presente legge.

Articolo 18

Tale articolo, infine, individua i mezzi di copertura finanziaria degli oneri derivanti dalle disposizioni del provvedimento.

CIRCOLARE DEL 18/10/2001 N. 91 - EMANATO DA AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE CENTRALE
NORMATIVA E CONTENZIOSO

Oggetto: Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni - Primi chiarimenti.

Sintesi:

La circolare fornisce chiarimenti in materia di trasferimenti a titolo gratuito conseguenti a successioni per causa di morte ed atti di donazione, alla luce delle disposizioni recate dal Disegno di legge "Primi interventi per il risanamento dell'economia", con particolare riguardo a:

- Aspetti generali della nuova normativa
- Trasferimenti a titolo gratuito
- Agevolazioni
- Modalità transitorie di presentazione della dichiarazione di successione
- Disposizioni antielusive
- Decorrenza e regime transitorio

Testo:

INDICE

- 1** Aspetti generali della nuova normativa
- 2** Trasferimenti a titolo gratuito
 - 2.1** Successioni
 - 2.2** Donazioni e liberalità
- 3** Agevolazioni
- 4** Modalità transitorie di presentazione della dichiarazione di successione
- 5** Disposizioni antielusive
- 6** Decorrenza e regime transitorio

1 Aspetti generali della nuova normativa

Il D.D.L. che contiene "Primi interventi per il risanamento dell'economia", approvato dal Parlamento il 10 ottobre 2001 (di seguito, "legge"), al capo VI reca disposizioni che modificano radicalmente il regime fiscale dei trasferimenti a titolo gratuito conseguenti a successioni per causa di morte ed atti di donazione, prevedendo in particolare la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Le norme in commento sono riconducibili all'intento del legislatore di semplificare gli adempimenti a carico del contribuente e, nello stesso tempo, di istituire un regime particolarmente favorevole per i trasferimenti in cui il vincolo di parentela tra dante causa e beneficiario è più stretto, facilitando i passaggi all'interno delle famiglie.

In particolare, l'articolo 13 prevede la totale soppressione dell'imposta per le successioni; l'imposta è abolita altresì per le donazioni ed altre liberalità a favore del coniuge, dei parenti in linea retta ovvero degli altri parenti entro il quarto grado, nonché in tutti i casi in cui il valore della quota non superi i 350 milioni di lire. Negli altri casi sono invece dovute le imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso.

L'articolo 14 conferma l'applicazione delle agevolazioni già vigenti in tema di imposta sulle successioni e donazioni per gli atti di trasferimento a titolo gratuito inter vivos assoggettati ad imposta.

L'articolo 15, relativo alle modalità di presentazione della dichiarazione di successione, introduce una semplificazione degli adempimenti a carico degli eredi in ordine alla presentazione di tale dichiarazione.

L'articolo 16 introduce alcune disposizioni antielusive. L'articolo 17, infine, fissa i termini di decorrenza delle nuove disposizioni e detta alcune misure transitorie.

Di seguito si forniscono i primi chiarimenti in ordine alla nuova normativa.

2 Trasferimenti a titolo gratuito

2.1 Successioni

Il primo comma dell'articolo 13 della legge prevede la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Sui beni caduti in successione, quindi, tale imposta non è più dovuta, indipendentemente dal loro valore e dal grado di parentela intercorrente tra il defunto e i beneficiari.

Per i beni immobili o diritti reali immobiliari compresi nell'attivo ereditario devono essere corrisposte soltanto le imposte ipotecarie e catastali previste rispettivamente dal capo I e II del relativo testo unico approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

La base imponibile per le trascrizioni e le volture catastali, mancando una espressa previsione nella norma in esame, è determinata "secondo le disposizioni relative all'imposta sulle successioni", ai sensi del secondo comma dell'articolo 2 ed in virtù del rinvio allo stesso articolo contenuto nel primo comma dell'articolo 10 del testo unico delle imposte ipotecaria e catastale, (cfr. circolare 207/E del 16 novembre 2000, punto 2.2.10 e circolare 44/E del 7 maggio 2001, punto 1).

Al riguardo si precisa che nei trasferimenti mortis causa le imposte ipotecaria e catastale vanno commisurate al valore lordo degli immobili e dei diritti reali immobiliari caduti in successione, con un importo minimo di L. 250.000. Pertanto, nel calcolo della base imponibile non si dovrà tener conto di eventuali passività gravanti sugli immobili stessi (in tal senso si è espressa più volte l'Amministrazione finanziaria con risoluzioni D.G. Tasse del 20 marzo 1975 n. 320724; 5 marzo 1981 n. 271021;

23 settembre 1991 n. 350865).

2.2 Donazioni e liberalità

A norma del primo comma dell'art. 13 l'imposta è soppressa anche per le donazioni o le altre liberalità di beni e diritti, nonché per la rinuncia pura e semplice agli stessi diritti.

A differenza delle successioni, tuttavia, per le donazioni e liberalità occorre effettuare una distinzione basata sul rapporto di parentela intercorrente tra dante causa e beneficiario.

E' esclusa ogni imposizione per gli atti di liberalità effettuati nei confronti di:

- coniuge;
- discendenti in linea retta (padre/figlio; nonno/nipote);
- altri parenti fino al quarto grado (zio/nipote; cugini).

Pertanto, se il beneficiario rientra in una di tali categorie, valgono le medesime considerazioni svolte al paragrafo precedente per le successioni.

Lo stesso non può dirsi se il beneficiario non rientri nelle categorie sopra elencate. In tal caso si applica il particolare regime previsto dal secondo comma dell'articolo 13, secondo cui per le donazioni e alte liberalità tra vivi "se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire" si applicano le imposte sui trasferimenti, determinate nella stessa misura proporzionale stabilita per gli atti di trasferimento a titolo oneroso.

L'imposta prevista dalla norma appena richiamata è pertanto dovuta qualora ricorrano entrambe le seguenti condizioni:

- che il beneficiario non sia legato al dante causa da un rapporto di coniugio, di discendenza in linea retta o di parentela entro il quarto grado;
- che il valore della quota spettante a ciascun beneficiario superi l'importo di L. 350.000.000.

Al verificarsi delle due condizioni esposte, il beneficiario deve pertanto corrispondere, sul valore dei beni donati eccedente i 350 milioni di lire, l'imposta di registro nella misura stabilita per le diverse tipologie di beni dalla Tariffa parte prima del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per gli atti traslativi a titolo oneroso.

E' appena il caso di precisare che, sebbene l'articolo 13 in esame non lo specifichi, in virtù del richiamo effettuato dal successivo articolo 14 alle disposizioni già vigenti in materia di franchigie, continua ad applicarsi la franchigia di un miliardo di lire per i soggetti portatori di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, come modificata dalla legge 21 maggio 1998, n. 162.

Per quanto attiene alle modalità di applicazione della franchigia, si rinvia alla circolare 207/E del 16 novembre 2000, che ha fornito chiarimenti sulla riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni recata dall'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342; in tale circolare è stato precisato - tra l'altro - che ciascun beneficiario fruisce della franchigia "... una sola volta in presenza di più attribuzioni ricevute dalla medesima persona, (...) per donazione o altre liberalità ...".

Già con riferimento alla previgente normativa, sono state manifestate perplessità in ordine all'applicabilità dell'imposta di

registro in misura fissa agli atti di donazione il cui valore non eccede la “franchigia” prevista dalla legge. L’interpretazione sistematica del combinato disposto degli articoli 55, 57 comma 1 e 59, del Testo Unico dell’imposta sulle successioni e donazioni, approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, portava a ritenere che per gli atti in questione l’imposta dovuta non poteva mai essere inferiore alla misura fissa (attualmente pari a lire 250.000).

Invero, il richiamato articolo 55 al comma 1 stabiliva, per gli atti di donazione, la regola della registrazione in termine fisso “secondo le disposizioni del testo unico sull’imposta di registro” approvato con D.P.R.

26 aprile 1986, n. 131. Il comma 1-bis dello stesso art. 55 - aggiunto dall’articolo 69, comma 1 lettera n) della legge 21 novembre 2000, n. 342 - estendeva l’applicazione di detta regola anche alle c.d. “donazioni indirette” (cfr. punto 2.2.10 della circolare 207/E del 2000), non senza individuare, al successivo comma 2, gli atti soggetti a registrazione gratuita. E’ evidente come la norma che dispone la registrazione gratuita derogava al disposto del primo comma dell’articolo 16 del testo unico dell’imposta di registro secondo cui: “la registrazione è eseguita, previo pagamento dell’imposta ...”.

In conclusione, la necessità avvertita dal legislatore di inserire nel testo unico numerose disposizioni di carattere eccezionale, che individuavano ipotesi di registrazione gratuita o con il pagamento dell’imposta in misura fissa, lasciava intendere che per la registrazione della generalità degli atti di donazione l’imposta era dovuta almeno nella misura fissa di lire 250 mila prevista per l’imposta di registro (come peraltro già affermato dall’amministrazione finanziaria nelle risoluzioni n. 350933 del 1990 e n. 350642 del 1992).

Tale regola era confermata dal primo comma dell’articolo 57 del D.P.R. 346/1990 - nella parte in cui esclude, dal calcolo del valore globale netto dei beni e diritti oggetto di donazione, il valore delle donazioni “registrate gratuitamente o con pagamento dell’imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59” - nonché dall’articolo 59 dello stesso decreto, che specifica i casi in cui si applica l’imposta di donazione nella sola misura fissa. Inoltre, la lettera n) comma 1 bis dell’articolo 69 della legge n. 342 del 2000 prevedeva che “sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formate all’estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato ...” Ne consegue, a maggior ragione, che agli atti redatti in territorio nazionale si applicava l’imposta di registro in misura fissa se di importo inferiore alla franchigia.

La questione è ora risolta con l’intervento della nuova normativa che ha soppresso l’imposta sulle successioni e donazioni (articolo 13 comma 1), prevedendo altresì l’assoggettamento all’imposta di registro per “i trasferimenti di beni e diritti (...) a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado (...) se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all’importo di 350 milioni di lire ...” (articolo 13 comma 2).

Dal tenore letterale della norma appena citata si evince che l’imposta di registro deve essere applicata soltanto quando ricorrono i requisiti soggettivi ed oggettivi

individuati dalla stessa con esclusione di ogni diversa ipotesi. Conseguentemente, 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.

Ovviamente, se il trasferimento (donazione) ha per oggetto beni immobili o diritti reali sugli stessi, devono sempre essere corrisposte le imposte ipotecaria e catastale. Al riguardo, si rinvia al precedente paragrafo sulle successioni ed alle precisazioni contenute nelle già richiamate circolari 207/E del 2000 e 44/E del 2001.

3 Agevolazioni

Con specifico riferimento alle norme che introducono regimi di favore, il comma 1 dell'articolo 14 stabilisce che “imponibile già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendono riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento di cui all'articolo 13, comma 2”.

Naturalmente, tale disposizione non si riferisce alle donazioni e liberalità a favore del coniuge, dei parenti in linea retta e degli altri parenti fino al quarto grado, alle donazioni e liberalità di valore fino a 350 milioni di lire, nè ai trasferimenti mortis causa, in quanto per tali atti non è prevista in nessun caso l'applicazione dell'imposta di registro. Per effetto del rinvio operato dalla norma in commento, alle sole donazioni e liberalità individuate dall'art. 13, comma 2 è applicabile in toto la normativa in materia di imposta di registro, ivi compresi i principi che regolano l'alternatività IVA/registro, nonchè le disposizioni agevolative.

Al riguardo, si osserva che nella relazione che accompagna la legge è precisato che “... vengono fatte salve le disposizioni riguardanti le agevolazioni (...) in materia sulle successioni e donazioni: le medesime vengono riferite, in quanto compatibili, all'imposta ora dovuta sugli atti di donazione o altra liberalità tra vivi”. Pertanto, nel caso in cui sussista incompatibilità tra le disposizioni agevolative già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni e quelle previste per l'imposta di registro, dovranno applicarsi queste ultime. Per quanto concerne la c. d. “agevolazione prima casa” di cui al comma 3 dell'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, poichè la norma non ha subito modifiche, si chiarisce che per le successioni, nonchè per le donazioni e liberalità diverse da quelle individuate dal comma 2 dell'art. 13 della legge, le imposte ipotecaria e catastale (come affermato nelle citate circ. 207/E del 2000 e 44/E del 2001) si applicano in misura fissa con le modalità previste dallo stesso comma 3 dell'art. 69, con la conseguenza che l'agevolazione è concessa qualora in capo al beneficiario, ovvero, nel caso in cui l'immobile risulti trasferito a più beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano tutti i requisiti e le condizioni previsti in materia di acquisto della prima abitazione.

Diversamente, per i trasferimenti a titolo gratuito soggetti all'imposta di registro (donazioni e liberalità a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, di valore superiore a 350 milioni per

quota) l'agevolazione "prima casa" per le imposte ipotecaria e catastale si applica in presenza dei requisiti previsti dall'art. 1, comma 1, quinto periodo della Tariffa, parte I, del Testo Unico dell'imposta di registro. Il comma 2 dell'articolo 14 pone un limite all'ammontare delle imposte da corrispondere per la successione dei terreni agricoli o montani; infatti, stabilisce che "il totale delle imposte di registro, ipotecarie e catastali applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni medesimi".

Il tenore letterale della norma - che richiama gli immobili dell'asse ereditario - fa ritenere che detto limite sia riferibile esclusivamente ai terreni agricoli o montani caduti in successione. Pertanto, se nell'asse ereditario - che chiaramente può comprendere anche altri beni immobili - sono presenti terreni agricoli e montani, l'importo totale delle imposte ipotecarie e catastali applicate in misura fissa su questi ultimi non può eccedere il valore fiscale degli stessi, determinato ai sensi dell'art. 52, comma 4 del Testo Unico dell'imposta di registro.

4 Modalità transitorie di presentazione della dichiarazione di successione La nuova normativa, in attesa dell'emanazione dei decreti previsti dall'articolo 69, commi 8 ed 11, della legge 21 novembre 2000, n. 342, non modifica le modalità di presentazione della dichiarazione di successione. Il comma 1 dell'articolo 15, recante "disposizioni di attuazione e semplificazione" rimanda, infatti, all'applicazione degli articoli 28 e seguenti del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

Tuttavia, si evidenzia che lo stesso comma 1 fa esplicito riferimento alla "...dichiarazione di successione, con l'indicazione degli immobili e dei diritti immobiliari oggetto di successione ...". Tale puntualizzazione porta a ritenere che la dichiarazione di successione debba essere presentata solo nel caso in cui nell'eredità siano inclusi beni immobili e diritti immobiliari. Anche nella relazione di accompagnamento al disegno di legge, con riferimento al comma 1 dell'articolo 15, è precisato che "Dal complessivo coordinamento normativo, peraltro risulta evidente come la presentazione della dichiarazione di successione sia prescritta esclusivamente nel caso in cui tra i beni caduti in successione figurino beni immobili, o diritti reali su beni immobili, non risultando altrimenti prescritta la presentazione della citata dichiarazione". Il comma 2 dell'art. 15, in adesione al disposto dell'art. 6, comma 4 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), che prevede la semplificazione degli adempimenti posti a carico del contribuente, esonera gli eredi e i legatari che abbiano presentato la dichiarazione di successione contenente beni immobili dall'obbligo della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili.

Gli Uffici delle Entrate competenti a ricevere la dichiarazione di successione devono pertanto trasmetterne copia a ciascun Comune ove sono ubicati gli immobili. La dichiarazione di successione deve essere presentata all'Ufficio delle Entrate nella cui circoscrizione era fissata l'ultima residenza del defunto, non essendo stato modificato quanto stabilito dal primo comma dell'articolo 6 del d.lgs. n. 346 del 1990. Tale competenza risulta tuttavia modificata dall' art. 15, comma 3, per l'ipote-

si in cui il defunto non aveva la residenza in Italia; in questo caso la denuncia di successione deve essere presentata all'ufficio finanziario nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana.

Qualora quest'ultima sia sconosciuta, la dichiarazione va presentata all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di "Roma 6", sito in Roma, via Canton n. 20. In attesa dell'emanazione dei decreti previsti dai commi 8 ed 11 dell'articolo 69 della citata legge n. 342 del 2000 - per quanto riguarda le modalità di dichiarazione, liquidazione, riscossione e accertamento dei tributi applicabili alle successioni e donazioni - devono essere seguite in via transitoria le procedure attualmente in uso.

Per quanto concerne l'individuazione dei soggetti obbligati alla dichiarazione di successione, i modelli da utilizzare e le modalità per chiedere l'agevolazione per l'acquisizione della prima casa, si rinvia alla circolare n. 44 del 7 maggio 2001. 5 Disposizioni antielusive L'articolo 16 introduce alcune disposizioni aventi finalità antielusive. In particolare, il comma 1 stabilisce che ogni trasferimento a titolo di donazione o altra liberalità tra vivi di beni e diritti assoggettati al pagamento dell'imposta sostitutiva sui *capital gains* ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, se seguito da un ulteriore trasferimento degli stessi beni o diritti in un arco di cinque anni, comporta - ai soli fini fiscali - una riqualificazione dell'atto originario con la conseguenza che lo stesso si intende come non effettuato. Ne consegue che il beneficiario è tenuto a determinare il reddito diverso di natura finanziaria con gli stessi criteri che avrebbe dovuto seguire il donante, anche per quanto attiene all'individuazione dell'entità della partecipazione trasferita e, quindi, per stabilire se la stessa costituisce una partecipazione qualificata o non qualificata.

Il beneficiario, pertanto, deve corrispondere l'imposta sostitutiva come se il dante causa dell'atto di liberalità avesse compiuto direttamente l'atto a titolo oneroso. In tal caso, l'imposta è determinata secondo le regole ordinariamente previste dal citato d.lgs. n. 461 del 1997 per le cessioni a titolo oneroso. E' peraltro ammesso lo scomputo dall'imposta sostitutiva delle altre imposte eventualmente assolate sull'atto di liberalità ai sensi dell'articolo 13, comma 2, della presente legge.

Con il comma 2 dell'articolo 16 si amplia la previsione normativa già contenuta nell'articolo 54, comma 5, del t.u.i.r., al fine di stabilire il regime agevolato delle plusvalenze patrimoniali in caso di trasferimento a titolo di successione per causa di morte o di donazione dell'azienda nell'ipotesi di prosecuzione dell'attività dell'impresa. In tale evenienza, indipendentemente dal grado di parentela con il beneficiario, è stabilito che il trasferimento, ancorchè riferibile ad un atto di liberalità, non ha effetti realizzativi ed i beni si trasferiscono al beneficiario che prosegue l'attività in regime di neutralità fiscale ai fini delle imposte sui redditi, senza quindi emersione di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti.

Il comma 3 dell'articolo 16, infine, attua un coordinamento con le disposizioni vigenti e stabilisce che le disposizioni antielusive contenute nell'articolo 69, comma 7, della legge 21 novembre 2000, n. 342, trovano applicazione con riferimento alle

imposte ora dovute in conseguenza dei trasferimenti a titolo di donazione o altra liberalità. In forza di tale richiamo, l'Amministrazione finanziaria può disconoscere (ai sensi e con gli effetti dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) i vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti, o negozi che siano privi di valide ragioni economiche, dirette ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi indebiti.

A tal fine, la stessa Amministrazione può disporre l'applicazione delle imposte che si sarebbero dovute versare con riferimento alle disposizioni eluse. Infine, tenuto conto della soppressione dell'imposta sulle successioni, si ritiene utile precisare che, in caso di acquisto per successione delle partecipazioni e dei titoli di cui alle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1 dell'art. 81 del t.u.i.r., non potendosi più applicare la disposizione contenuta nell'articolo 82, comma 5, del t.u.i.r., laddove è stabilito che "si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione", si deve assumere come costo il costo sostenuto dal *de cuius*.

Ciò in quanto il mancato assoggettamento all'imposta sulle successioni fa venir meno il presupposto per consentire una "rivalutazione" della partecipazione ereditata. 6 Decorrenza e regime transitorio La decorrenza delle disposizioni che introducono il nuovo regime tributario delle successioni e donazioni è stabilita dall'articolo 17 che ne prevede l'applicazione "alle successioni aperte e alle donazioni fatte successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge"; pertanto, il nuovo regime deve essere applicato alle successioni aperte ed agli atti di donazione stipulati dal giorno successivo a quello di pubblicazione della legge nella Gazzetta Ufficiale. E' stato infine prorogato al 30 giugno 2002 il termine - precedentemente fissato al 31 dicembre 2001 - "... per effettuare la registrazione volontaria delle liberalità indirette e delle donazioni fatte all'estero a favore dei residenti con l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 3 per cento sull'importo che eccede la franchigia ...". Per l'esecuzione di tale formalità si rinvia al punto 3 della più volte citata circolare n. 44/E del 2001, nella quale sono state fornite le opportune istruzioni.