CIRCOLARE N. 91/E

Agenzia delle Entrate

Roma, 18 ottobre 2001

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

INDICE

1 ASPETTI GENERALI DELLA NUOVA NORMATIVA 2

2 TRASFERIMENTI A TITOLO GRATUITO 3

2.1 Successioni 3

2.2 Donazioni e liberalità 4

3 AGEVOLAZIONI 7

4 MODALITÀ TRANSITORIE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE 9

5 DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE 11

6 DECORRENZA E REGIME TRANSITORIO 12

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 *"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*".

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, né 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, nonché 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, poiché la norma non ha subito modifiche, si chiarisce che per le successioni, nonché 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'ipotesi 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 assolte 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 TUIR, 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, ancorché 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 TUIR, non potendosi più applicare la disposizione contenuta nell'articolo 82, comma 5, del TUIR, 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.