

CIRCOLARE n. 17 DEL 15 MARZO 1991

Parte Prima

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI - GENERALITÀ TESTO UNICO - CIRCOLARE

Con D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, pubblicato con supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 277, del 27 novembre 1990, è stato approvato il testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, entrato in vigore il 1 gennaio 1991.

Esso si compone di 63 articoli, divisi in Titoli, Capi e Sezioni.

Va posto anzitutto in evidenza l'ordine sistematico e razionale dato al complesso delle disposizioni, avendo riguardo all'organico sviluppo dei principi informatori del tributo che, in ossequio alla delega fissata dalla L. 9 ottobre 1971, n. 825, sono rimasti immutati. Particolare attenzione è stata rivolta all'esigenza di rendere più chiara ed agevole, sotto il profilo lessicale ed interpretativo, la trattazione della normativa tributaria sulle successioni e donazioni sulla scorta della evoluzione amministrativa e giurisprudenziale verificatasi in questi ultimi anni nella soggetta materia, provvedendo ad eliminare, per quanto possibile, lacune, punti controversi e distonie formali.

La presente circolare ministeriale si propone quindi di illustrare il provvedimento in trattazione, con particolare attenzione alle norme che hanno subito modificazioni, onde fornire agli uffici tributari interessati i chiarimenti che si ritengono indispensabili per una corretta ed uniforme applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni e con l'auspicio di eliminare, quanto più possibile, inutili e defatiganti contestazioni che andrebbero ad alimentare un contenzioso costoso ed improduttivo.

Il titolo primo, composto da sei articoli, disciplina le norme concernenti le disposizioni generali relative all'imposta di successione e donazione.

L'art. 1, nel definire l'oggetto dell'imposta, non si discosta dalla precedente omologa disposizione ma si limita a chiarire che l'imposta colpisce i trasferimenti che abbiano per oggetto beni e diritti dismessi a causa di morte e quelli che avvengono mediante atti di donazione o altra liberalità tra vivi. Un elemento nuovo rispetto alla precedente normativa è da individuare nella disposizione recata dal comma 2 dell'articolo in trattazione che considera trasferimento anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.

Sorge ora la necessità di dare un preciso significato alla norma sopracitata, non tanto sotto il profilo letterale, che di per sé è chiaro, quanto sotto il profilo della effettiva individuazione delle fattispecie considerate, in relazione al momento del loro sorgere, al soggetto che le realizza e all'oggetto.

Più precisamente, la norma, per la parte che innova rispetto all'analogia precedente disposizione deve essere ancorata a presupposti di fatto e di diritto che abbiano un nesso logico per stabilire concretamente la fattispecie ipotizzabile.

Sotto tale riguardo, appare evidente che l'ipotesi della costituzione di un diritto reale di godimento non può prefigurarsi se non in costanza di un atto o testamento posto in essere dall'autore della successione, nel senso che la sua fattibilità non può che dipendere da una precisa manifestazione di volontà di quest'ultimo.

In altri termini l'ipotesi è realizzabile soltanto in presenza di una determinazione, che provenga dallo stesso autore della successione, di voler costituire cioè un diritto reale di godimento - sia esso usufrutto, uso o abitazione - essendo egli il solo soggetto che può disporre liberamente del proprio patrimonio.

Certamente, in quest'ottica è il senso della norma, perché individua nella persona del de cuius il soggetto che solo può modificare la destinazione del proprio patrimonio.

Il diritto reale di godimento che, per disposizione di legge, deve necessariamente confluire nell'asse relitto, non può dunque essere che quello che l'autore stesso della successione ritiene di costituire.

Anche per l'ipotesi della costituzione della rendita o pensione vale lo stesso ragionamento, poiché soltanto chi detiene, a titolo di proprietà, i beni su cui viene a costituirsi una rendita o una pensione può disporre in tal senso.

Resta, infine, l'ipotesi della rinuncia a diritti reali.

Questa ipotesi, invero, non può essere disgiunta dalle altre due, perché è parte di un unico contesto e quindi non fuoriesce dal campo delle disposizioni di ultima volontà promananti dallo stesso autore della successione.

In tal senso, non può la rinuncia ai diritti reali o di credito ricollegarsi ad una manifestazione di volontà di un erede che non intenda accettare l'eredità, perché la conseguenza pratica è che la quota di quest'ultimo si accresce, automaticamente, a favore degli altri, cosicché nulla viene, in concreto, ad essere sottratto all'eredità stessa, la cui integrità resta immutata.

Peraltro, ove il riferimento fosse diretto alla persona dell'erede la norma avrebbe dovuto esplicitarsi non già nel senso di una rinuncia a diritti reali ma di una rinuncia all'eredità, così come previsto del resto anche dalle disposizioni del codice civile.

Conseguentemente, anche questo tratto della disposizione non può che inquadrarsi nella ipotesi di una rinuncia ad eventuali diritti reali o di eredità che lo stesso autore della successione vanta ed ai quali espressamente dichiara di rinunciare, diritti o crediti che la norma tributaria riporta in ogni caso, quantunque rinunciati, nell'alveo dell'asse relitto.

In definitiva, la rinuncia, come sopra specificato, deve intendersi sempre come atto dispositivo promanante dal de cuius, diretto ad escludere, per i motivi più vari, detti beni dalla successione,

beni che la norma fiscale impedisce però di sottrarre alla imposizione.

Ai sensi del comma 3 della richiamata norma sono, altresì, tassabili le donazioni presunte come tali dall'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro.

Sono invece escluse dall'imposizione le donazioni o liberalità previste da alcuni articoli del codice civile, vale a dire:

- le erogazioni liberali per spese di mantenimento, educazione, malattia, abbigliamento e nozze (art. 742);

- le donazioni remuneratorie, cioè liberalità fatte per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario o a causa di particolare considerazione; non sono ritenute donazioni le liberalità fatte per servizi resi e comunque in conformità agli usi (art. 770);

- le donazioni di beni mobili di modico valore (art. 783); la modicità del valore è correlata alle condizioni economiche del donante.

L'art. 2, che disciplina l'ambito territoriale di applicazione dell'imposta, introduce una novità consistente nell'assoggettare ad imposizione, per i non residenti, le azioni o quote di partecipazione in società o anche in enti diversi dalle società che nel territorio dello Stato abbiano la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale dell'attività.

L'art. 7, comma 4, recepisce un principio già radicato nella precedente normativa, confermata, peraltro, da una consolidata giurisprudenza in materia, che considera eredi i chiamati che non abbiano rinunciato, obbligandoli conseguentemente al pagamento dell'imposta, ove non intervenga una esplicita dichiarazione di accettazione dell'eredità da parte dei chiamati.

Una decisa innovazione formale viene introdotta dalla disposizione indicata al comma 4 dell'art. 8 che, nel riorganizzare l'istituto del cumulo delle precedenti donazioni, stabilisce che il valore globale netto dell'asse ereditario deve essere maggiorato, allo scopo di individuare la relativa aliquota progressiva applicabile, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le pregresse donazioni fatte dal de cuius agli eredi, estendendo l'attualizzazione del valore delle precedenti donazioni anche a quelle fatte in denaro con l'ulteriore precisazione che il valore delle donazioni poste in essere con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento deve intendersi rappresentato dal valore attuale della piena proprietà.

L'art. 9, comma 1, precisa l'esclusione dall'attivo ereditario di tutti i beni culturali sottoposti a vincolo, ampliando in tal modo la precedente dizione riferita soltanto alle collezioni di cui all'art. 5 della L. 1 giugno 1939, n. 1089.

Al comma 2 viene riformulata e chiarita la presunzione per gioielli, denaro e mobilia che dovrà colpire il valore imponibile dell'asse ereditario, intendendosi escluso dall'applicazione della presunzione medesima il valore rappresentato dall'abbattimento di base (L. 120.000.000) stabilito alla colonna a) della tariffa. Basterà, poi, rammentare che, essendo "relativa" la presunzione in trattazione, un eventuale minore importo dovrà essere giustificato da un inventario analitico redatto secondo i criteri previsti dagli artt. 769 e seguenti del codice di

procedura civile.

L'art. 10 propone una serie di precisazioni aventi lo scopo di chiarire la portata delle omologhe disposizioni recate dalla precedente normativa. Viene stabilito che tra i beni alienati a titolo oneroso dal defunto negli ultimi sei mesi di vita sono ricompresi anche quelli trasferiti agli eredi e ai legatari, eccezion fatta per i trasferimenti che sono presunti come donazioni in base all'art. 26 del testo unico dell'imposta di registro. Vengono esclusi dal suesposto criterio i beni oggetto di espropriazione, per l'evidente mancanza dello scopo elusivo nell'atto considerato. Viene altresì chiarito che il valore dei beni alienati o presunti come tali negli ultimi sei mesi di vita dell'autore della successione deve essere depurato delle somme riscosse per l'alienazione (a condizione che siano indicate nella relativa dichiarazione di successione) e dell'ammontare dei debiti ipotecari contratti dal defunto per acquistarli e poi accollati all'acquirente.

Il criterio di presunzione di appartenenza per quote uguali, salvo prova contraria, già previsto per i beni contenuti in cassette di sicurezza o plichi cointestati, viene esteso, giusta quanto previsto al comma 2 dell'art. 11, ai beni e ai titoli al portatore di qualsiasi specie che risultino essere stati depositati a nome dell'autore della successione e di altri soggetti estendendo tale trattamento anche alle azioni ed altri titoli cointestati nonché ai crediti riguardanti il de cuius ed altre persone compresi quelli originati da depositi bancari e da conti correnti cointestati. Una rilevante novità è rappresentata dalla presunzione di intera appartenenza al defunto, salvo prova contraria, di beni cointestati anche a nome degli eredi e legatari, con esclusione di beni che formino oggetto di comunione legale tra coniugi.

Un'ulteriore norma antielusiva viene proposta al comma 3 dell'articolo in trattazione allorché si stabilisce che le partecipazioni in società di ogni tipo si considerano facenti parte dell'attivo ereditario a nulla influenzando l'esistenza di clausole statutarie di accrescimento o di diritto di acquisto della quota al valore nominale. Se del diritto di accrescimento o di acquisto beneficiano eredi o legatari, il valore della partecipazione è considerato di loro pertinenza; se i beneficiari non sono eredi, il valore della partecipazione è considerato come legato a loro favore.

In ordine ai beni non compresi nell'attivo ereditario disciplinati dall'art. 12, è da porre in evidenza l'esclusione dei titoli del debito pubblico in generale ed in particolare i buoni ordinari del tesoro ed i certificati di credito del tesoro. Tra i beni non compresi risultano inseriti i veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico (vedi art. 1, comma 3, della L. 23 dicembre 1977, n. 952); tutte le indennità spettanti agli eredi per diritto proprio; tutti i crediti che vengono ceduti allo Stato e non solo quelli ritenuti inesigibili o di dubbia esigibilità; sono, altresì, ricompresi tutti i beni culturali sottoposti al vincolo fissato dalle leggi n. 1089/1939 e n. 1049/1963, purché il vincolo sia anteriore alla data di apertura della successione.

Per evidenti ragioni di praticità vengono inseriti nell'elencazione in discorso i crediti verso lo Stato e gli enti pubblici territoriali, previdenziali ed assistenziali unitamente a quelli per rimborso di imposte o contributi, la cui imposizione rimane impregiudicata allorché tali somme, riconosciute a seguito di provvedimento dell'amministrazione editrice, dovranno essere dichiarate e tassate se l'imposta relativa risulterà dovuta.

All'art. 13 viene riproposta e semplificata, ai fini dell'esclusione dall'attivo ereditario la complessa normativa che disciplina i beni culturali sottoposti a vincolo.

Con l'art. 14 si entra nell'orbita della determinazione del valore dei beni e dei diritti caduti in successione o ricompresi in atti di donazione.

Relativamente alla determinazione del valore dei diritti di usufrutto, uso e abitazione, è appena il caso di richiamare l'attenzione degli uffici in ordine all'applicazione del prospetto dei coefficienti di sopravvivenza modificati dall'art. 13 della L. 29 dicembre 1990, n. 408, con decorrenza 16 dicembre 1990, in conseguenza della diversa misura del saggio legale di interessi, elevato al 10 per cento in ragione di anno dall'art. 1 della L. 26 novembre 1990, n. 353.

Si ritiene, a tale proposito, di precisare che, avuto riguardo alla data di decorrenza della norma contenente le modifiche del suddetto prospetto, occorre procedere all'eventuale recupero della differenza d'imposta, senza applicazione di interessi e penalità, non potendosi far ricadere sul contribuente gli effetti conseguenti ad una norma sopravvenuta.

L'art. 15, nel prendere in esame la valutazione dell'azienda, introduce una precisazione stabilendo che, nell'ipotesi di imprese commerciali, obbligate a redigere l'inventario, ai sensi dell'art. 2217 del codice civile, la consistenza patrimoniale è rilevata dall'esame delle poste attive e passive esposte nell'inventario suaccennato, avendo riguardo ai mutamenti successivi verificatisi fino alla data dell'apertura della successione e all'avviamento.

Il criterio di valutazione delle navi o imbarcazioni e degli aeromobili, non facenti parte di aziende, è di tutta chiarezza e non necessita di alcun commento.

L'art. 16, che tratta della valutazione delle azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali, introduce criteri differenziati, per stabilire la base imponibile, a seconda che si tratti di titoli quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto: di azioni, titoli o quote di partecipazione al capitale di enti non societari che non siano quotati né in borsa né al mercato ristretto, di quote di società non azionarie; di titoli o quote di partecipazioni a fondi comuni d'investimento; di titoli o di obbligazioni diversi da quelli fin qui considerati.

L'art. 17 detta norme per determinare la base imponibile di rendite e pensioni. E' appena il caso di ricordare che i coefficienti applicabili, menzionati al punto c) dell'articolo in disamina, sono quelli indicati nel prospetto allegato alla L. 31 dicembre 1990, n. 408, relativo all'art. 13 della legge medesima.

L'art. 18 detta norme per la determinazione della base imponibile afferente i crediti caduti in successione. A tale riguardo vengono presi in considerazione i crediti fruttiferi per il loro ammontare aumentato degli interessi maturati: i crediti infruttiferi, con scadenza dopo almeno un anno dalla data di apertura della successione, per il loro valore attuale calcolato al saggio legale di interesse; i crediti in natura, per il valore dei beni che ne costituiscono oggetto; il diritto alla liquidazione delle quote di società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, comprese quelle equiparate secondo le disposizioni delle imposte sui redditi, che la giurisprudenza della Corte di Cassazione considera un diritto di credito, per il valore della quota stabilito a norma del precedente art. 16, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la possibilità di esercitare un controllo onde evitare facili forme di elusione.

Per quanto concerne la valutazione dei beni mobili diversi da quelli presi in esame in altri articoli, l'art. 19 introduce un nuovo criterio rispetto all'omologa disposizione contenuta nella passata normativa, stabilendo che il valore di tali beni, da assumere ai fini della determinazione della base imponibile, è quello rappresentato dal valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione.

La formulazione della disposizione è obiettivamente generica e tale da costituire certamente motivo di contestazione ma muove chiaramente dall'opportunità di allineare e armonizzare i criteri di valutazione e di controllo nella soggetta materia.

Va da sè che gli uffici valuteranno, caso per caso, l'utilità della rettifica tenendo conto, al riguardo, delle caratteristiche del bene, ovverosia quando, indipendentemente dalla sua natura di cosa mobile, essa rappresenti una entità patrimoniale, di rilevante interesse economico (esempio, quadri, cavalli da corsa, oggetti di antichità, eccetera).

La terza ed ultima Sezione del Capo II, concernente le passività deducibili, consta di cinque articoli (da 20 a 24).

Di tali articoli, i primi quattro disciplinano le passività ereditarie in senso proprio e cioè i debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione, mentre l'art. 24 riguarda le spese mediche e funerarie.

Le modifiche apportate al precedente decreto sono intese, essenzialmente, a disciplinare la materia in forma più chiara e più semplice, puntualizzando gli aspetti oscuri che hanno provocato al riguardo una copiosa e non sempre univoca giurisprudenza.

Le disposizioni sono state, pertanto, riordinate secondo una sequenza più razionale (in base alla quale si prevede, in primo luogo, l'indicazione delle passività deducibili, quindi la disciplina delle condizioni e dei limiti di deducibilità e, infine, della dimostrazione dei debiti) e sono state, inoltre, eliminate alcune ripetizioni, contraddizioni e lacune.

Le modifiche apportate sotto il profilo sostanziale sono state ispirate, soprattutto, al principio direttivo di prevenzione dell'inadempimento dell'obbligo tributario, in armonia con la disciplina delle imposte sui redditi.

Passano all'esame analitico dei singoli articoli contenuti nella sezione in esame si rileva quanto segue.

Per quanto riguarda l'art. 20, si osserva che il riferimento generico alle spese mediche e funerarie è stato integrato mediante il richiamo al successivo art. 24, ove si precisano le spese mediche deducibili (ossia le spese mediche e chirurgiche relative al defunto negli ultimi sei mesi di vita, sostenute dagli eredi, comprese quelle per ricoveri, medicinali e protesi, purchè risultanti da regolari quietanze, anche se di data anteriore all'apertura della successione) e la misura delle spese funerarie (aggiornata, in base all'art. 4, comma 2, della L. 17 dicembre 1986, n. 880, fino al limite di due milioni di lire).

Nell'art. 21, concernente le condizioni di deducibilità dei debiti, sono state trasfuse le

disposizioni contenute nell'art. 13, commi 1 e 2, e nell'art. 14 del D.P.R. n. 637/1972.

Al riguardo, premesso, al comma 1, che i debiti del defunto devono risultare da atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione o da provvedimento giurisdizionale definitivo, la possibilità di avvalersi, per alcune categorie di debiti, di mezzi probatori diversi dal titolo, è stata prevista in funzione alternativa e non sostitutiva o aggiuntiva rispetto alla prova costituita dal titolo, valevole di per sè per i debiti di ogni specie.

In particolare, per i debiti inerenti all'esercizio di impresa, si fa notare che l'art. 14, comma 1, del D.P.R. n. 637/1972 è stato modificato, prevedendo, come già disponeva l'art. 45, comma 4, del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, che la suddetta prova alternativa può fondarsi soltanto sulle scritture contabili obbligatorie del defunto e non anche - qualora il de cuius non vi sia obbligato - su quelle del creditore.

Si fa presente, inoltre, che la possibilità di avvalersi, quale mezzo probatorio, delle scritture contabili obbligatorie, non è stata estesa ai debiti inerenti all'esercizio di attività professionali, come dispone l'art. 7 della L. n. 880/1986, che ha integrato, al riguardo, il predetto comma 1 dell'art. 14 del D.P.R. n. 637/1972. Ciò, sulla base della considerazione che nelle scritture contabili obbligatorie dei professionisti devono essere annotati soltanto i pagamenti e le riscossioni, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973, e quindi gli eredi non possono avvalersene per provare i debiti del defunto.

La disciplina delle condizioni di deducibilità dei debiti derivanti da rapporti di lavoro subordinato, dei debiti verso lo Stato, gli enti pubblici territoriali e gli enti pubblici che gestiscono forme obbligatorie di previdenza e di assistenza sociale nonché dei debiti tributari, è rimasta invariata rispetto alla precedente normativa.

Nell'art. 22, concernente i limiti di deducibilità dei debiti, sono state trasfuse le norme contenute nell'art. 13, comma 4, e nell'art. 15 del D.P.R. n. 637/1972.

Al comma 1, è stato riprodotto in forma più chiara e puntuale il principio di carattere generale contenuto nel comma 1 dell'art. 15, prevedendo la deducibilità dei debiti se e nella misura in cui questi siano stati contratti per l'acquisto di beni o diritti compresi nell'attivo ereditario.

In merito al comma 2, in cui è stata riportata la disposizione relativa al limite di deducibilità dei debiti derivanti da atti posti in essere negli ultimi sei mesi, contenuta nel comma 2 dell'art. 15 del D.P.R. n. 637/1972, si fa poi notare che la norma è stata modificata, da un lato, mediante la limitazione ai debiti "contratti" dal defunto (escludendone, pertanto, i debiti sorti per causa indipendente dalla sua volontà) e, dall'altro lato, mediante l'estensione agli addebitamenti in conto corrente conseguenti agli assegni emessi e alle operazioni effettuate negli ultimi sei mesi (restano esclusi dal campo di applicazione della disposizione i debiti contratti, le operazioni effettuate e gli assegni emessi nell'esercizio di imprese o di arti e professioni).

Attraverso tali modifiche, si è inteso eliminare il contrasto con il citato comma 2 dell'art. 15 e il comma 3 dell'art. 13 del D.P.R. n. 637/1972 (che fa riferimento agli assegni emessi nell'arco degli ultimi dodici mesi) e si è inteso, altresì, conformare la norma alla ratio del principio direttivo della legge-delega 9 ottobre 1971, n. 825, estendendo la deducibilità delle passività ad

ogni tipo di indebitamento, purchè realizzato volontariamente e quindi presuntivamente preordinato al ridimensionamento dell'asse ereditario.

Al comma 3 dell'articolo che si commenta si prevede che, nella determinazione del saldo dei conto correnti bancari, non sono presi in considerazione gli addebitamenti dipendenti da assegni non presentati al pagamento almeno quattro giorni prima dell'apertura della successione.

Si fa notare infine che, al comma 4 dello stesso articolo, con norma di nuova introduzione, la deduzione dei debiti di pertinenza del defunto e di altre persone è stata regolata con gli stessi criteri stabiliti al precedente art. 11, comma 2, per il concorso all'attivo dei crediti cointestati.

Nell'art. 23, concernente la dimostrazione dei debiti, sono state trasfuse le disposizioni contenute nell'art. 13, comma 4, e nell'art. 16 del D.P.R. n. 637/1972.

Al riguardo, la materia è stata disciplinata in forma più razionale, da un lato, semplificando gli adempimenti posti a carico del contribuente e, dall'altro lato, regolando in maniera più precisa e analitica alcuni aspetti.

Come già osservato relativamente all'art. 21, la possibilità di avvalersi di mezzi probatori diversi dal titolo, per alcune categorie di debiti [indicati alle lettere a), b), c) e d) del comma 1, ossia i debiti inerenti all'esercizio di imprese, i debiti cambiari, i debiti verso pubbliche amministrazioni e i debiti verso lavoratori dipendenti) è stata prevista in funzione alternativa rispetto alla prova costituita dal titolo.

Ciò premesso in generale, per quanto concerne, in particolare, i debiti verso pubbliche amministrazioni, si fa notare che il punto 3) dell'art. 16 del D.P.R. n. 637/1972, che prevedeva, quale mezzo probatorio, l'attestazione rilasciata dall'amministrazione creditrice, è stato integrato, prevedendo la possibilità di produrre anche la copia autentica della quietanza del pagamento avvenuto dopo l'apertura della successione.

Per quanto riguarda la dimostrazione dei debiti verso banche e istituti di credito, occorre rilevare che il precedente regime è stato semplificato e incentrato sul certificato rilasciato dall'ente creditore, regolandone analiticamente il contenuto, previsto in termini del tutto generici nel comma 3 dell'art. 16 del D.P.R. n. 637/1972, in modo da assorbire anche le disposizioni sui saldi delle aperture di credito in conto corrente.

Il servizio di vigilanza sulle aziende di credito, su richiesta del Ministro delle finanze, controlla l'esattezza delle certificazioni predette, a norma dell'art. 47, comma 2, che si commenta appresso.

Si fa presente che il certificato previsto al comma 2 dell'articolo in esame deve essere comunque prodotto, ai fini della deduzione del debito, anche se la passività risulta dimostrata nei modi indicati al precedente comma 1.

L'obbligo di produrre l'attestazione di sussistenza del debito alla data di apertura della successione è invece limitato, in base al comma 3, all'ipotesi in cui tale sussistenza non risulti da uno dei documenti di cui ai cennati commi 1 e 2.

In altri termini, il legislatore ha inteso precisare che la dichiarazione di esistenza del debito può provenire anche da una attestazione dell'erede e del creditore del defunto, con firme autenticate, ma la deduzione, quale decurtazione dell'attivo, non può essere consentita se non attraverso la esibizione dei titoli o delle certificazioni indicate nei commi precedenti.

Tale ipotesi trova la sua ragione di essere nella circostanza che i debiti assunti nei confronti di istituti di credito non possono essere portati in detrazione se non dimostrati, nella loro progressiva formazione, attraverso una serie di riscontri contabili, da certificare, nei modi che la legge stessa prevede ai commi 1 e 2.

Ciò posto in merito alla disciplina dei mezzi probatori, per quanto concerne, poi, i termini per la dimostrazione delle passività, si osserva che, ai sensi del comma 4, l'esistenza dei debiti deducibili, ancorchè non indicati nella dichiarazione di successione, può essere dimostrata, nei modi stabiliti nei commi 1, 2 e 3, entro il termine di tre anni dalla data di apertura della successione, prorogato, per i debiti risultanti da provvedimenti giurisdizionali e per i debiti verso pubbliche amministrazioni, fino a sei mesi dalla data in cui il relativo provvedimento giurisdizionale o amministrativo è divenuto definitivo.

Si fa notare che la disposizione contenuta nell'ultimo comma dell'art. 16 del D.P.R. n. 637/1972 - che prevedeva la possibilità per il contribuente, qualora la dimostrazione delle passività risultasse insufficiente, di produrre l'ulteriore documentazione entro sei mesi dalla richiesta di integrazione avanzata dall'Amministrazione finanziaria (anche oltre la scadenza dei termini stabiliti dai precedenti commi) - è stata riportata, per ragioni di chiarezza sistematica, al comma 5 dell'art. 30 del presente testo unico, con alcune integrazioni.

Il Capo III, che comprende gli artt. 25 e 26, disciplina le riduzioni e le detrazioni di imposta.

Alle riduzioni è dedicato l'art. 25, il cui comma 1 ha recepito, nella sostanza, l'art. 18 del D.P.R. n. 637/1972, confermando che quando dell'attivo ereditario fanno parte beni che hanno formato oggetto di altro trasferimento gratuito (mortis causa o per donazione) nell'arco di un quinquennio, spetta, proporzionalmente al valore di detti beni, una riduzione di imposta la cui misura è in funzione inversa del tempo trascorso (detta riduzione è pari ai cinque decimi nel caso in cui la successione si apra entro un anno dal precedente trasferimento, ai quattro decimi nel caso di due anni, ai tre decimi nel caso di tre anni, ai due decimi nel caso di quattro anni e ad un decimo nel caso di cinque anni).

Il comma 2 dell'art. 25 riproduce, in forma più sintetica e per qualche aspetto semplificata, la disciplina di cui al richiamato art. 18 del D.P.R. n. 637/1972, come integrato dalla L. 2 agosto 1982, n. 512, con la quale l'imposta viene ridotta di un importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del valore dei beni immobili culturali, non sottoposti anteriormente all'apertura della successione al vincolo previsto nell'art. 2 della L. 1 giugno 1939, n. 1089.

Sul punto, si fa rinvio alle direttive impartite da questa Direzione generale, con circolare n. 32 prot. 270009, del 26 marzo 1983.

Per quanto concerne la documentazione probatoria, si rimanda a quanto chiarito in ordine agli

"allegati alla dichiarazione" in sede di commento dell'art. 30 del presente decreto.

Il comma 3 dell'art. 25 riproduce, sostanzialmente, il comma 1 dell'art. 3 della L. 17 dicembre 1986, n. 880 che riduce, per i fondi rustici, incluse le costruzioni rurali anche se non insistenti sul fondo, devoluti al coniuge, ai parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del defunto, l'imposta nella misura proporzionalmente corrispondente al 40% della parte del loro valore complessivo non superiore a lire duecentomilioni.

Il legislatore, nella seconda parte di detto comma, ha dettagliatamente descritto i requisiti necessari affinché gli eredi o legatari coltivatori diretti possano beneficiare della riduzione in parola nonché le condizioni per ottenere tale riduzione.

Requisiti che si riepilogano qui di seguito:

a) per i fondi rustici, incluse le costruzioni rurali, la riduzione spetta nella successione del coniuge, dei parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del de cuius e i detti successibili debbono essere coltivatori diretti;

b) la devoluzione deve avvenire nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice, quella cioè che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione dei fondi e all'allevamento e governo del bestiame e semprechè la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare sia pari almeno al terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e dell'allevamento e del governo del bestiame;

c) i suddetti requisiti debbono risultare da attestazione dell'ufficio regionale competente che deve essere allegata alla dichiarazione della successione;

d) l'agevolazione viene riconosciuta anche alle costruzioni rurali che non insistono sul fondo, semprechè tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo stesso secondo quanto espressamente indicato all'art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e non siano accatastate all'urbano;

e) i fondi rustici trasferiti, da soli o unitamente alle costruzioni rurali, usufruiscono della riduzione in parola sino al valore di lire duecentomilioni, oltre tale limite si applicano le normali imposte.

Atteso che il comma 3 dell'articolo in esame stabilisce altresì che "... l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti" i beni in parola "è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a lire duecentomilioni", ne consegue che, tanto le aliquote sul valore globale dell'asse ereditario netto, quanto le aliquote sulle quote di eredità e sui legati debbono applicarsi sull'intero valore (anche se costituito da fondi rustici e da costruzioni rurali, e da altri beni o diritti di diversa natura) dell'asse ereditario e delle quote di eredità e dei legati, salvo poi a decurtare l'imposta afferente i fondi rustici, comprese le costruzioni rurali, nel limite previsto del 40%.

In materia, alcuni casi esemplificativi sono stati riportati alle pagine 7 e 8 della circolare di questa Direzione generale n. 27, prot. 300012/87 del 26 marzo 1987, ai quali si fa espresso

rinvio.

In base al successivo comma 4 dell'art. 25 del presente decreto, la stessa riduzione di imposta è prevista quando nell'attivo ereditario sono compresi beni immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio dell'impresa, devoluti al coniuge o a parenti in linea retta entro il terzo grado del de cuius nell'ambito di una impresa artigiana familiare.

I presupposti per ottenere la riduzione sono:

- a) per i beni immobili adibiti all'esercizio dell'impresa la riduzione spetta nella successione del coniuge e dei parenti in linea retta entro il terzo grado;
- b) la devoluzione deve avvenire nell'ambito di un'impresa artigiana familiare, quella cioè a cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo, come definita dall'art. 230-bis del codice civile e dalla L. 8 agosto 1985, n. 443;
- c) l'esistenza dell'impresa familiare artigiana deve risultare esclusivamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di cui all'art. 5, comma 4, lettera a) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico imposte sui redditi);
- d) gli immobili adibiti all'esercizio dell'impresa usufruiscono della riduzione in argomento sino al valore di lire duecentomilioni (oltre tale limite si applicano le normali imposte);
- e) la destinazione dell'immobile all'esercizio dell'impresa deve essere dimostrata con idonea documentazione, quale, ad esempio, la copia dell'ultima dichiarazione dei redditi.

Anche per le imprese artigiane, si richiamano le esemplificazioni, riportate alle pagine 7 e 8 della citata circolare n. 27, prot. 300012/87, del 26 marzo 1987, per la categoria degli agricoltori diretti, dovendo, ovviamente, l'agevolazione essere circoscritta ai soli immobili, o parte di essi, che siano destinati all'esercizio dell'impresa e ai soli familiari che esercitano effettivamente tale attività; ed inoltre non sembra superfluo ribadire che l'imposta è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 40% della parte del valore complessivo di detti immobili non superiore a lire duecentomilioni.

L'art. 26, che ha per titolo "detrazione di altre imposte", al punto a) ha riprodotto pedissequamente quanto riportato all'art. 19 del D.P.R. n. 637/1972, in ordine alla detrazione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, mentre al punto b), che riguarda la detrazione delle imposte pagate ad uno Stato estero, sono state eliminate le limitazioni ivi previste, per adeguarsi ai criteri recepiti, in materia di analoghe detrazioni, nel testo unico delle imposte sui redditi (art. 15 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Il Capo IV comprende gli artt. da 27 a 32 e concerne le norme relative all'accertamento e alla liquidazione dell'imposta. In particolare, l'art. 27 descrive le fasi del procedimento e stabilisce i termini di decadenza dell'azione della finanza; i successivi cinque articoli regolano il contenuto, gli allegati, le modalità e i termini per la presentazione della dichiarazione; gli ultimi tre articoli disciplinano la liquidazione dell'imposta e il potere di rettifica.

L'art. 27, comma 1, stabilisce che la fase del procedimento ha inizio con la presentazione della dichiarazione all'ufficio del registro.

Nel comma 2 (imposta principale), viene sancito che l'imposta è liquidata dall'ufficio in base alla dichiarazione di successione con la precisazione che è nuovamente liquidata in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'art. 28 comma 6, a causa del sopravvenire di un evento che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore.

Il secondo periodo del comma in esame conferma che la liquidazione dell'imposta principale deve essere notificata entro il termine di decadenza di tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa.

Con il comma 3 (imposta complementare) viene precisato che l'ufficio, se ritiene che la dichiarazione o la dichiarazione sostitutiva o integrativa, sia incompleta o infedele, deve procedere alla rettifica e alla liquidazione della maggior imposta a norma dell'art. 34.

Si fa notare che, a differenza di quanto prevedeva il comma 3 dell'art. 26 del D.P.R. n. 637/1972, secondo il quale la rettifica doveva essere notificata entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale, il presente testo unico stabilisce che la rettifica deve essere notificata, mediante avviso, entro il termine di decadenza di due anni dalla data in cui è stata notificata la liquidazione dell'imposta principale.

In base al dettato del comma 4, si fa osservare che il termine iniziale di decadenza dell'azione della finanza è di cinque anni e si computa dal termine di scadenza previsto per la presentazione della dichiarazione omessa mentre in precedenza, ai sensi dell'art. 34 del D.P.R. n. 637/1972, il termine iniziale andava a coincidere con la data di apertura della successione.

Pertanto, nei casi in cui gli uffici vengano a conoscenza di omissioni di dichiarazioni o di indicazioni di beni debbono accertare e liquidare l'imposta d'ufficio, come pure devono procedere d'ufficio nei casi in cui il contribuente ometta la dichiarazione sostitutiva o la dichiarazione integrativa.

In tutti i casi suddetti, al fine di non incorrere nella decadenza, il relativo avviso deve essere notificato entro cinque anni decorrenti, come già precisato, dalla data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione ritenuta omessa (per cui, nei casi normali, cinque anni e sei mesi dall'apertura della successione).

Per il comma 5 (imposta suppletiva) non si ritiene necessaria alcuna precisazione al riguardo.

Il comma 6 stabilisce che nei casi in cui la liquidazione è stata presentata oltre il termine di decadenza di cinque anni dalla data di scadenza per la presentazione della stessa, il contribuente è tenuto a corrispondere le normali imposte.

Dal momento che la legge dispone che è dovuta l'imposta, se ne deduce che non sono applicabili gli interessi di mora e le penalità.

Il comma 7 riporta la nozione di imposta principale, complementare e suppletiva.

La norma stabilisce che è considerata imposta principale solo quella che viene liquidata in base alle dichiarazioni presentate; complementare l'imposta o maggior imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica; suppletiva quella liquidata per correggere errori od omissioni dell'ufficio di una precedente liquidazione.

In ordine all'imposta complementare si deve rilevare che la disposizione, anzichè riprodurre la nozione meramente residuale contenuta nella precedente normativa, qualifica detta imposta in termini espliciti.

Al comma 1 dell'art. 28, relativo alla presentazione della dichiarazione all'ufficio del registro competente che ne deve rilasciare ricevuta, con norma di nuova introduzione, viene previsto che la dichiarazione può anche essere spedita per raccomandata e che, in tal caso, si considera presentata nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale che appone su di essa o sul relativo involucro il timbro a calendario.

Nei casi in cui il timbro a calendario dell'ufficio postale sia apposto solo sulla busta che contiene la dichiarazione, si raccomanda agli uffici del registro di conservare scrupolosamente il predetto involucro allegandolo alla relativa dichiarazione, in quanto lo stesso costituisce l'unico elemento che provi la data dell'avvenuta presentazione dell'atto successorio.

Il comma 2 dell'art. 28 elenca i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione e, in coerenza con quanto riportato all'art. 7, comma 4, indica come presupposto dell'obbligo di presentare la dichiarazione, non la qualità di erede accettante l'eredità, bensì quella di chiamato all'eredità. Si fa rinvio, pertanto, a quanto già osservato in ordine all'art. 7, comma 4.

Il comma 3 fa obbligo, a pena di nullità, di redigere la dichiarazione sul modello approvato con decreto del Ministro delle finanze e della sottoscrizione da parte di almeno uno degli obbligati o da un suo rappresentante negoziale.

Il comma 4 ribadisce quanto era previsto nell'art. 36, comma 5, del D.P.R. n. 637/1972 e cioè che la dichiarazione non si considera omessa quando, in presenza di più obbligati, viene presentata da uno solo.

Il comma 5, al fine di contemperare quanto sancito al precedente comma 2, elenca i soggetti che, pur essendo "chiamati all'eredità", sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione.

Detti soggetti, eredi o legatari, sono:

a) coloro che, anteriormente alla scadenza del termine stabilito nell'art. 31 per presentare la dichiarazione, hanno rinunciato all'eredità o al legato e ne hanno informato l'ufficio del registro, allegando copia autentica della dichiarazione di rinuncia all'eredità.

Si osserva che è stata rettificata la forviante inclusione dell'atto di rinuncia tra i documenti da allegare alla dichiarazione [n. 8) art. 38 del D.P.R. n. 637/1972];

b) coloro che, anteriormente alla scadenza del termine stabilito nell'art. 31, hanno chiesto la nomina di un curatore dell'eredità ai sensi dell'art. 528, comma 1, del codice civile e ne hanno informato l'ufficio del registro allegando copia dell'istanza di nomina del curatore autenticata dal cancelliere della pretura.

Il comma 6 sancisce espressamente - in luogo della frammentaria e incompleta disposizione di cui alla precedente normativa - che i soggetti obbligati debbono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa in tutti i casi di sopravvenienza di eventi che comportino mutamento della devoluzione ereditaria o applicazione dell'imposta in misura superiore.

Il comma 7 ha previsto l'esonero dall'obbligo di presentare la dichiarazione - precedentemente limitato alle successioni legittime - anche per le successioni testamentarie, nei casi in cui l'eredità sia devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta e l'attivo ereditario abbia un valore non superiore a lire cinquanta milioni e non comprenda beni immobili o diritti reali immobiliari (salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare).

Si fa notare, altresì, che non è stata riprodotta la norma contenuta nel comma 2 dell'art. 36 del D.P.R. n. 637/1972, in base alla quale si prevedeva l'obbligo di presentare la dichiarazione anche se il defunto era nullatenente, qualora questi avesse posto in essere donazioni, sia pure presunte, a favore degli eredi, ovvero avesse effettuato trasferimenti a titolo oneroso negli ultimi sei mesi.

La richiamata disposizione è stata ritenuta, infatti, forviante alla luce del principio per cui presupposto dell'obbligo di dichiarazione debba essere un attivo ereditario imponibile.

Pertanto, l'obbligo di presentare la dichiarazione deve ritenersi sussistente in presenza di un attivo ereditario, sia pure costituito esclusivamente dal controvalore dei beni alienati a titolo oneroso negli ultimi sei mesi (di cui all'art. 10), ma non qualora il de cuius nullatenente abbia effettuato donazioni a favore degli eredi, dal momento che queste rilevano ai soli fini della determinazione dell'aliquota, quindi soltanto in presenza di un attivo ereditario.