

CIRCOLARE n. 17 DEL 15 MARZO 1991

Parte seconda

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI - GENERALITÀ TESTO UNICO - CIRCOLARE

L'art. 29 riporta l'elenco degli elementi da indicare nella dichiarazione e corrisponde, in linea di massima, all'art. 37, comma 2) del D.P.R. n. 637/1972.

Al comma 1 le novità da mettere in rilievo si riscontrino alle lettere sotto indicate:

- a) in cui è stata aggiunta l'indicazione del codice fiscale del de cuius;
- b) in cui è stata aggiunta l'indicazione del codice fiscale dei chiamati all'eredità e dei legatari e delle eventuali accettazioni o rinunzie all'eredità;
- f) in cui è stata aggiunta l'indicazione delle donazioni presunte ex art. 26 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nonché l'indicazione dei valori di tutte le donazioni "aggiornati" alla data di apertura della successione;
- h) in cui viene previsto che dalla dichiarazione devono risultare i crediti verso lo Stato e gli enti pubblici che gestiscono forme obbligatorie di previdenza e assistenza sociale, compresi quelli per rimborso di imposte o di contributi;
- l) in cui viene espressamente richiesta l'indicazione del domicilio eletto nello Stato italiano dagli eredi o legatari residenti all'estero;
- m) in cui è richiesta l'indicazione del valore globale netto dell'asse ereditario;
- n) dalla quale risulta che debbono essere indicate nella dichiarazione le eventuali riduzioni e detrazioni di cui agli artt. 25 e 26, con i relativi documenti di prova.

Al comma 2 sono state aggiunte le disposizioni relative agli elementi che devono essere indicati nelle dichiarazioni presentate dai soli legatari.

Al comma 3, viene precisato che le somme e i valori devono essere indicati con arrotondamento alle mille lire (esempio $3.200.500 = 3.200.000$, $3.200.501 = 3.201.000$).

L'art. 30, concernente gli allegati alla dichiarazione, corrisponde all'art. 38 del D.P.R. n. 637/1972.

Le innovazioni e le modifiche da mettere in rilievo si riscontrano alle lettere a), b), g), ed i), del

comma 1, nonché ai commi 2, 4, 5 e 6.

Al riguardo, si fa notare che la sentenza dichiarativa dell'assenza o della morte presunta deve essere prodotta in forma autentica [come espressamente previsto alla lettera a) del comma 1] e che devono essere allegati alla dichiarazione anche il certificato di stato di famiglia degli eredi e legatari che sono in rapporto di affinità (oltre che di parentela) con il defunto nonché i documenti di prova della parentela naturale [come disposto dalla lettera b)].

Nell'elenco dei documenti da allegare g), le copie autentiche dell'ultimo bilancio o inventario nonché delle pubblicazioni e dei prospetti di cui all'art. 15, comma 1 e all'art. 16, comma 1, lettere b) e c).

Alla lettera h), corrispondente al punto 7), comma 1, dell'art. 38 del D.P.R. n. 637/1972, che indicava analiticamente gli inventari da allegare, in copia autentica, alla dichiarazione, si prevede, poi, in senso sintetico ed omnicomprensivo, l'obbligo di allegare la copia autentica degli altri inventari formati in ottemperanza a disposizioni di legge.

Alla lettera i), correlativamente a quanto stabilito alle lettere i) ed n) dell'art. 29, sono indicati i documenti di prova delle passività e degli altri oneri deducibili nonché delle riduzioni e detrazioni di cui agli artt. 25 e 26.

In merito al comma 1, dell'articolo in esame, si fa presente, infine, che non sono state riprodotte le disposizioni contenute nei punti 8) e 9) dell'art. 38 del D.P.R. n. 637/1972, che prevedevano, tra i documenti da allegare alla dichiarazione, la copia autentica della dichiarazione, la copia autentica della dichiarazione di rinuncia all'eredità o al legato e la copia dell'eventuale invito ai debitori ad assolvere l'imposta dovuta sui crediti di dubbia esigibilità, autenticata dal notificatore.

In ordine alla soppressione dei suddetti punti, si fa rinvio a quanto osservato, rispettivamente, in riferimento al comma 5 dell'art. 28 e all'art. 12.

Correlativamente a quanto previsto dal comma 2 dell'art. 29, a proposito del contenuto della dichiarazione, l'articolo in esame specifica, al comma 2, di nuova introduzione, quali documenti devono essere allegati alla stessa nell'ipotesi di cui il dichiarante sia un legatario.

Si richiama, poi, all'attenzione degli uffici che, agli allegati redatti in lingua straniera, come previsto dal comma 4, di nuova introduzione, deve essere acclusa, a norma dei commi 5 e 6 dell'art. 11 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, cui si fa rinvio, una traduzione in lingua italiana eseguita da un perito iscritto presso il tribunale (ovvero, in mancanza di periti traduttori iscritti presso il tribunale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio del registro competente, da persona all'uopo incaricata dal presidente del tribunale), asseverata conforme con giuramento, salvo che l'ufficio competente a ricevere la dichiarazione non sia compreso in territori dello Stato nei quali è ammesso, per legge, l'uso della lingua straniera adoperata nella redazione dell'atto.

Relativamente al comma 5 dell'articolo in esame, come già accennato in sede di commento all'art. 23, concernente la dimostrazione dei debiti, si fa notare che è stata ivi riportata, con integrazioni, la norma contenuta nell'art. 16, ultimo comma, del D.P.R. n. 637/1972; al riguardo, si prevede che l'ufficio competente, se la dimostrazione delle passività e degli oneri o delle

riduzioni e detrazioni richieste risulta insufficiente, ne dà avviso al dichiarante, invitandolo ad integrarla (e, nel caso di cui all'art. 23, comma 2, secondo periodo, invitandolo ad esibire in copia autentica gli assegni indicati nel certificato) entro il termine di sei mesi dalla notifica dell'avviso.

Infine, il comma 6, di nuova introduzione, stabilisce che i documenti provenienti da pubbliche amministrazioni, che non siano stati rilasciati entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione, possono essere prodotti entro i termini di cui all'art. 23, comma 4, purchè alla dichiarazione sia allegata copia della domanda di rilascio.

Si fa notare che, nell'ambito di tali documenti, sono compresi l'attestazione del competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali di cui all'art. 13, comma 2, prevista per poter fruire del beneficio dell'esclusione dall'attivo ereditario dei beni culturali vincolati nonché le attestazioni o gli altri documenti relativi alle riduzioni e alle detrazioni di cui agli artt. 25 e 26.

L'art. 31 concerne i termini per la presentazione della dichiarazione.

Le innovazioni e le modifiche da mettere in rilievo, si riscontrano al comma 2, lettere b), d) e), g) e ai commi 3 e 4, di nuova introduzione.

Al comma 2, lettera b), è stata meglio precisata la decorrenza del termine per la presentazione della dichiarazione in caso di fallimento del defunto, tenendo conto della possibilità che il suddetto fallimento sia dichiarato dopo la morte. Pertanto, nel caso di fallimento del defunto in corso alla data dell'apertura della successione o dichiarato entro sei mesi dalla data stessa, il termine di sei mesi, previsto per la presentazione della dichiarazione di successione, decorre dalla data di chiusura del fallimento.

Si osserva, poi, che, alla lettera d), è stata semplificata la regolamentazione del termine per la presentazione della dichiarazione nell'ipotesi di accettazione con beneficio d'inventario.

Al riguardo, si richiama l'attenzione degli uffici sulla circostanza che, se l'eredità è accettata con beneficio d'inventario (entro sei mesi dalla data di apertura della successione), a differenza di quanto previsto dall'art. 39, il termine per la presentazione della dichiarazione decorre, in ogni caso, dalla scadenza del termine per la formazione dell'inventario, anche se il suddetto inventario sia compiuto prima di tale scadenza.

La lettera e) del comma 2, integrando il corrispondente punto d) del comma 2 dell'art. 39 del D.P.R. n. 637/1972, ha, poi, precisato la decorrenza del termine a carico dei soggetti obbligati, nell'ipotesi di rinuncia all'eredità, prevedendo che, in tale ipotesi e in quella di un evento, diverso da quelli indicati all'art. 13, comma 4, che dia luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, il termine decorre dalla data della rinuncia o del suddetto evento o dalla diversa data in cui l'obbligato dimostri di averne avuto notizia.

Per quanto riguarda gli enti che non possono accettare l'eredità o il legato senza la preventiva autorizzazione - per i quali il termine di presentazione della dichiarazione decorre dalla data in cui hanno notizia legale dell'autorizzazione - si fa notare che la lettera g) dell'articolo in esame ha

modificato la corrispondente norma, contenuta nel comma 5 dell'art. 39 del D.P.R. n. 637/1972, riducendo il termine entro cui deve essere presentata la relativa domanda, da un anno a sei mesi.

Per gli enti non ancora riconosciuti, è stato invece mantenuto il previsto termine di un anno dalla data di apertura della successione, ai fini della presentazione della domanda di riconoscimento e di autorizzazione all'accettazione.

Si richiamano, infine, all'attenzione degli uffici le norme contenute nei commi 3 e 4, di nuova introduzione, in base alle quali, fino alla scadenza del termine per la presentazione, è possibile modificare la dichiarazione, con l'osservanza delle disposizioni degli artt. 28, 29 e 30 e la presentazione della dichiarazione ad ufficio del registro incompetente si considera avvenuta nel giorno in cui la stessa è pervenuta all'ufficio competente.

A tale ultimo proposito, pur non potendosi ovviamente configurare, a norma di legge, alcuna responsabilità dell'ufficio nell'ipotesi in cui la dichiarazione erroneamente indirizzata pervenga intempestivamente all'ufficio competente, si raccomanda agli uffici - a salvaguardia stessa dell'interesse erariale, onde evitare ritardi nella liquidazione del tributo dovuto - ove pervengano dichiarazioni di competenza di altri uffici, di provvedere direttamente, nei limiti delle proprie possibilità operative, al sollecito rinvio ovvero, qualora lo ritengano più opportuno se la scadenza del termine risultasse molto ravvicinata, di darne tempestiva comunicazione al contribuente, invitandolo a provvedere all'uopo.

L'art. 32, nel definire la nozione di irregolarità della dichiarazione, fissa in sessanta giorni, dalla data della notifica da parte dell'ufficio, il termine entro cui il contribuente deve provvedere alla regolarizzazione della dichiarazione stessa in mancanza della quale la dichiarazione si considera omessa.

Nel comma 2 poi è stata inserita la nozione di "incompletezza" e nel comma 3 quella di "infedeltà" della dichiarazione in modo che la rispettiva definizione sia di utile supporto alle disposizioni regolatrici della funzione amministrativa di controllo e rettifica recate dai successivi artt. 33, 34 e 35.

L'art. 33, si evidenzia che è stato eliminato il termine, peraltro ordinatorio, di due mesi dalla data di presentazione della dichiarazione, previsto nel precedente D.P.R. n. 637/1972 all'art. 41, comma 1, entro il quale l'ufficio doveva comunicare al contribuente l'ammontare dell'imposta principale dovuta.

Al comma 1 dell'art. 33 viene chiarito che il termine di decadenza per la finanza, qualora prima del decorso del triennio venga presentata una dichiarazione sostitutiva o integrativa, ricomincia a decorrere dalla data di presentazione di quest'ultima.

Con la disposizione recata dal comma 2 è stato introdotto un controllo in prima battuta "formale", consistente nella correzione degli errori materiali o di calcolo commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile e nell'esclusione delle passività e degli oneri indeducibili [punto a] o non documentati [punto b)] e delle riduzioni e detrazioni di cui agli artt. 25 e 26 non spettanti o non documentate [punto c)].

Questo strumento è già previsto nella disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi (art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973) ed ha lo scopo di contenere l'ambito del procedimento di rettifica.

In base al comma 3, dell'art. 33, le correzioni ed esclusioni operate dall'ufficio che si riflettono sulla quantificazione dell'imponibile e/o dell'imposta, devono essere indicate e motivate nell'avviso di liquidazione e potranno essere contestate dal contribuente nelle ordinarie vie contenziose.

L'art. 34, riproduce in parte l'art. 26 del D.P.R. n. 637/1972, l'art. 8 della L. n. 880/1986 e l'art. 12 della L. n. 154/1988.

Secondo il precedente D.P.R. n. 637/1972, la rettifica era prevista, in linea generale, per l'ipotesi di incompletezza della dichiarazione, mentre per l'ipotesi di infedeltà era prevista e disciplinata limitatamente all'infedeltà dipendente dall'indicazione (e soltanto per alcune categorie di cespiti ereditari) di valori inferiori a quelli determinabili con i criteri stabiliti agli artt. 20, 21 e 22 dello stesso D.P.R. n. 637/1972.

Con l'art. 34 del presente testo unico è stata stabilita invece una disciplina unitaria della rettifica, valida per tutti i casi in cui la base imponibile, risultante dalla dichiarazione, sia per qualsiasi motivo inferiore a quella reale e/o la relativa imposta inferiore a quella dovuta.

Con lo stesso articolo, infatti, si è provveduto a disciplinare anche la rettifica per incompletezza della dichiarazione e ad estendere quella per infedeltà a tutti i casi in cui le indicazioni contenute nella dichiarazione, pur con le correzioni ed esclusioni previste dal precedente art. 33, portano alla liquidazione di un'imposta inferiore a quella dovuta: come ad esempio nel caso della sottovalutazione degli altri cespiti ereditari o dell'indicazione di passività ed oneri inesistenti, ovvero nel caso della mancata o inesatta indicazione di donazioni anteriori (che, com'è noto, comportano l'applicazione di aliquote più elevate).

Il comma 2, inoltre, disciplina compiutamente, colmando una lacuna, il contenuto dell'avviso di rettifica e liquidazione.

I commi 3 e 4 confermano la precedente disciplina di criteri che deve seguire e dei poteri di cui dispone l'ufficio per il controllo del valore degli immobili, delle aziende e delle partecipazioni societarie non quotate.

Si fa rilevare che, come già previsto nel testo unico dell'imposta di registro, è stato soppresso l'istituto della definizione del valore "per adesione" di cui all'art. 27 del D.P.R. n. 637/1972.

Il comma 5 riproduce testualmente, con lievi ritocchi formali, le disposizioni relative al cosiddetto "criterio di valutazione automatica", introdotto dall'art. 8 della L. 17 dicembre 1986, n. 880, per i terreni e per i fabbricati iscritti in catasto con attribuzione di rendita. Sulla questione si fa rinvio a quanto chiarito nelle circolari n. 37, del 10 giugno 1986, e n. 27, del 26 marzo 1987.

Il comma 6 riporta quanto disposto dall'art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito nella L. 13 maggio 1988, n. 154, in ordine all'applicazione dell'anzidetto criterio automatico di valutazione relativamente ai fabbricati dichiarati per l'iscrizione nel catasto edilizio ma non

ancora iscritti alla data di presentazione della dichiarazione di successione.

Per il commento si rinvia alle circolari ministeriali n. 50, del 29 settembre 1988, n. 6, del 9 luglio 1988, e n. 9, del 17 aprile 1990.

L'art. 35, ha per titolo "accertamento e liquidazione d'ufficio" e il comma 1, rispetto alla previgente disciplina, chiarisce con maggior precisione che oggetto dell'accertamento d'ufficio non può che essere l'attivo ereditario e che l'imposta è liquidata, quindi, in base al valore complessivo dei beni e diritti da cui è composto, anziché in base al valore globale netto dell'attivo ereditario, atteso che l'ufficio non può farsi carico di appurare l'esistenza di eventuali passività deducibili.

Viene precisato inoltre che, nella fattispecie, oltre all'imposta, sono dovuti gli interessi di mora di cui all'art. 34, comma 1, con decorrenza dalla data di scadenza del termine entro il quale avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione omessa.

Il comma 2 descrive dettagliatamente come deve essere redatto e gli elementi che deve contenere l'avviso di accertamento e liquidazione.

Il comma 3, al fine di evitare che il contribuente, nei casi di "accertamento e liquidazione d'ufficio", sia privato della possibilità di far valere le passività deducibili o possa farle valere soltanto in sede di ricorso avverso l'accertamento, dispone che le medesime passività possono essere dimostrate dagli interessati, nei modi stabiliti nell'art. 23, commi 1, 2 e 3, entro il termine di sei mesi dalla data di notificazione dell'avviso.

Lo stesso lasso di tempo viene concesso per dimostrare la spettanza di riduzioni e detrazioni previste dagli artt. 25 e 26.

Il Capo V, concernente la riscossione dell'imposta, comprende gli artt. da 36 a 42.

L'art. 36, concerne i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta.

Al riguardo, in coerenza con l'indicazione dei soggetti passivi del tributo e dei soggetti obbligati alla dichiarazione di successione, contenuta, rispettivamente, negli artt. 5 e 28, le precedenti disposizioni del D.P.R. n. 637/1972 sono state opportunamente integrate, onde puntualizzare meglio quali siano, ai fini del pagamento dell'imposta, gli obblighi degli eredi, dei legatari e, fino all'accettazione, dei chiamati all'eredità nonché degli altri soggetti obbligati alla dichiarazione di successione.

Le modifiche e le integrazioni apportate sono state dettate, oltre che dall'esigenza di conferire maggiore chiarezza al dettato normativo, anche da quella di temperare i principi giuridici relativi all'acquisto dell'eredità con l'interesse tributario a non mantenere troppo a lungo pendente il credito d'imposta.

In particolare, al comma 1, viene precisato che gli eredi sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto dagli stessi e dai legatari; i legatari, come espressamente precisato al comma 5, sono invece obbligati al pagamento

dell'imposta relativa ai rispettivi legati.

Il coerede che ha accettato l'eredità con beneficio d'inventario, come precisato al comma 2, è solidalmente obbligato al pagamento, a norma del comma 1, nel limite del valore della propria quota ereditaria.

Obbligati al pagamento dell'imposta sono, pertanto, i soggetti divenuti eredi a seguito dell'accettazione dell'eredità, mentre, come disposto dal comma 3, di nuova introduzione, fino a quando l'eredità non sia stata accettata o non sia stata accettata da tutti i chiamati, i chiamati e gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione della successione, esclusi i legatari, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti.

Al riguardo, si fa notare che, ai sensi dell'art. 58 del testo unico sull'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, cui si fa rinvio, i soggetti che hanno pagato l'imposta si surrogano in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'Amministrazione finanziaria.

Conclusivamente, fino all'accettazione dell'eredità, chi non è in possesso di beni ereditari non deve risponderne oltre il limite del valore dei beni posseduti.

Peraltro, onde contemperare, come accennato in precedenza, i principi civilistici con le concrete esigenze erariali, evitando la pendenza del credito d'imposta fino alla prescrizione (decennale) del diritto dei primi e dei successivi chiamati ad accettare l'eredità, con norma di nuova introduzione, al comma 4, si prevede la possibilità, da parte dell'ufficio del registro, di chiedere la fissazione di un termine per l'accettazione dell'eredità o la nomina di un curatore dell'eredità giacente, a norma, rispettivamente, degli artt. 481 e 528 del codice civile.

L'art. 37, concernente il pagamento dell'imposta, eleva il termine per il pagamento dell'imposta (principale, complementare, con gli interessi di cui agli artt. 34 e 35 e suppletiva) dai sessanta giorni stabiliti dagli artt. 41 e 42 del D.P.R. n. 637/1972, a novanta giorni, decorrenti dalla data di notifica del relativo avviso di liquidazione.

Non è stata, invece, riprodotta la disposizione contenuta nell'art. 41 che prevedeva, entro due mesi dalla presentazione della dichiarazione, la comunicazione al contribuente dell'ammontare dell'imposta principale, con invito bonario al pagamento entro trenta giorni (elevato, ai sensi del comma successivo, a novanta giorni per gli eredi beneficiati, i tutori, i curatori e gli esecutori testamentari che alla scadenza del termine fissato per la dichiarazione non fossero in possesso dei beni ereditari).

La suddetta procedura deve ritenersi, pertanto, non più operante.

Si ritiene comunque opportuno ribadire quanto in precedenza raccomandato, in particolare con la circolare ministeriale n. 7, del 19 gennaio 1978, affinché venga assicurata da parte degli uffici la massima sollecitudine nella notifica degli avvisi di liquidazione.

In merito agli interessi moratori, decorrenti dalla scadenza del termine per il pagamento stabilito al comma 1, si fa notare che la misura, pari al 4,50 per cento per ogni semestre maturato, è rimasta invariata rispetto a quella stabilita dalla L. 11 marzo 1988, n. 67.

Si fa notare, poi, che la norma contenuta nel comma 3 dell'articolo in oggetto, di nuova introduzione, prevede l'esonero dal pagamento per gli importi non superiori a ventimila lire, in armonia con quanto già stabilito per le imposte sui redditi dalla L. 18 aprile 1986, n. 121.

Infine, al comma 4, con disposizione di nuova introduzione, recependo quanto stabilito in materia di riscossione delle imposta sui redditi dall'art. 28 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, si prevede la possibilità, per il contribuente, di provvedere al pagamento, oltre che in contanti, con cedole del debito pubblico nonché con titoli di credito bancari e postali a copertura garantita.

L'art. 38, che disciplina la dilazione del pagamento dell'imposta, contiene alcune innovazioni rispetto al precedente art. 43 del D.P.R. n. 637/1972.

Dal comma 1 si rileva che la dilazione non può essere concessa per un periodo superiore a dieci anni a decorrere da quello dell'apertura della successione e non più dalla scadenza del termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Il comma 2 ha provveduto ad uniformare, elevandola al nove per cento, la misura degli interessi dovuti sugli importi dilazionati.

Pertanto, per le successioni apertesi dal 1 gennaio 1991, gli uffici provvederanno ad applicarsi sulle somme dilazionate di interessi a scalare del nove per cento annuo.

Detti interessi sono dovuti con decorrenza dalla data di concessione della dilazione.

Come stabilisce il comma 3, la dilazione è concessa a condizione che sia prestata idonea garanzia mediante ipoteca o cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato al valore di borsa, o fideiussione rilasciata da istituto di credito o polizza fideiussoria rilasciata da impresa di assicurazioni autorizzata.

La seconda parte del comma 3 in esame ripristina l'agevolazione, già prevista nella legge tributaria successoria del 1923, dell'applicazione in misura fissa delle imposte di registro e ipotecaria per la costituzione e l'estinzione delle garanzie alla cui prestazione è subordinata la dilazione.

A norma del comma 4, sorge per il contribuente il diritto di ottenere la dilazione allorchè da parte dello stesso venga offerto di iscrivere ipoteca sui beni o diritti compresi nell'attivo ereditario il cui valore complessivo sia superiore di almeno un terzo all'importo da dilazionare, maggiorato dell'ammontare dei criteri garantiti da eventuali ipoteche di grado anteriore iscritte sugli stessi beni e diritti.

Il comma 5 del presente art. 38 non ha apportato modifiche rispetto a quanto stabiliva il corrispondente comma 7, dell'art. 43 del D.P.R. n. 637/1972. Si osserva soltanto che, in ossequio al dettato del comma in esame, al fine di non decadere dal beneficio della dilazione, il termine di pagamento delle rate scadute è rimasto quello di sessanta giorni dalla data di notifica di apposito avviso.

Non sembra superfluo far rilevare, a maggior chiarimento dei dipendenti uffici, che le disposizioni contenute nell'art. 38 del testo unico, applicabili in via generale all'imposta principale, complementare e suppletiva, debbano essere applicate parimenti in presenza di richieste di rateizzazioni delle somme liquidate per imposta complementare in pendenza di giudizio, ai sensi del successivo art. 40.

Per completezza di trattazione, si rammenta che al fine di ottenere la dilazione del pagamento delle imposte successive, il contribuente dovrà provvedere a presentare al competente ufficio del registro, entro novanta giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione, apposita istanza con l'indicazione delle garanzie offerte, nonché a versare la quota dei diritti e dei tributi indilazionabili.

Completata l'istruttoria e concessa la dilazione, a mente dei commi 3 o 4, dell'art. 38 in disamina, l'ufficio dovrà adoperarsi per tradurla in apposito atto scritto con spese a carico dei debitori.

In proposito si richiama l'attenzione degli uffici, come già raccomandato in altre occasioni, affinché provvedano alla stipula degli atti di rateizzazione nel più breve tempo possibile e, comunque, entro e non oltre sei mesi dalla data di presentazione della relativa istanza di dilazione, al fine di evitare eventuale pregiudizio all'Erario.

Nell'art. 39, concernente il pagamento dell'imposta mediante cessione di beni culturali, sono state recepite le disposizioni contenute nell'art. 42-bis del D.P.R. n. 637/1972, introdotto dall'art. 6 della L. 2 agosto 1982, n. 512, approntandovi alcune modifiche di carattere formale, intese a snellire il complesso dettato normativo e a conferire allo stesso maggiore chiarezza logica e sistematica.

In merito ai problemi applicativi eventualmente scaturenti dall'attuazione della procedura di cessione, si fa rinvio alle direttive impartite con la circolare ministeriale n. 32, del 26 marzo 1983, nonché alle disposizioni contenute nel previsto regolamento per l'esecuzione della L. n. 512/1982, di prossima emanazione.

Si ritiene opportuno richiamare all'attenzione degli uffici quanto precisato, in generale, in merito agli adempimenti di competenza ai fini dell'estinzione del debito tributario e, in particolare, in relazione all'ipotesi in cui il valore dei beni ceduti, determinato dall'apposita Commissione interministeriale e risultante dal decreto di accettazione della proposta, superi l'importo dell'imposta e degli accessori dovuti.

Si ritiene, altresì, opportuno fare presente che la proposta di cessione interrompe il termine per il pagamento dell'imposta; qualora, viceversa, la cessione non abbia luogo, l'erede è tenuto al pagamento dell'imposta e degli interessi moratori, senza applicazione di penalità.

Il termine per il pagamento, nella misura di novanta giorni attualmente prevista dall'art. 37 del presente testo unico, decorre dalla data di ricevimento della relativa comunicazione, fornita dal Ministero per i beni culturali e ambientali all'ufficio del registro e al proponente.

Si fa notare che l'ipotesi di mancata cessione, come precisato nella circolare n. 32, del 26 marzo 1983, può verificarsi per:

a) revoca della proposta di cessione da parte del contribuente, per mancata accettazione espressa, con atto da notificare al Ministero per i beni culturali e ambientali entro due mesi dalla data di notifica del decreto;

c) decreto interministeriale di reiezione della proposta.

L'art. 40, che disciplina la "riscossione in pendenza di giudizio", ha apportato in materia, in termini più sistematici e completi, le stesse modifiche già introdotte nel testo unico dell'imposta di registro (cfr. art. 56 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) per motivi di armonizzazione con il settore delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto.

Il comma 1, dopo aver confermato che il ricorso non sospende la riscossione quando trattasi di imposta principale, stabilisce che deve essere rimborsata "d'ufficio" l'imposta pagata in più in base alla decisione della controversia, entro novanta giorni a decorrere dalla data in cui la decisione è divenuta definitiva.

Dai commi 2 e 3 si evince che:

a) allorchè venga proposto ricorso, alla Commissione tributaria di I grado, avverso l'accertamento di valore, il contribuente deve corrispondere l'imposta complementare, calcolata sull'intero valore accertato, nella misura di un terzo della stessa, decurtata delle somme già pagate a titolo di imposta principale, entro novanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione;

b) dopo la decisione della Commissione tributaria di I grado il contribuente deve corrispondere l'imposta complementare, liquidata sul valore deciso, nella misura di due terzi della stessa al netto delle somme già pagate, entro novanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione;

c) dopo la decisione della Commissione tributaria di II grado il contribuente deve pagare l'intera imposta complementare che risulti ancora dovuta in relazione al valore deciso in seconda istanza, sempre al netto delle somme complessive pagate e sempre entro il termine di novanta giorni dalla notifica dell'avviso e di liquidazione.

In ordine al punto a) si rileva che la norma è temperata con il riconoscimento all'intendente di finanza, ove ricorrano gravi motivi, del potere di sospendere la riscossione del terzo dell'imposta complementare fino alla decisione della Commissione tributaria di I grado.

Potrà, ad esempio, essere sospesa la riscossione dell'imposta nell'ipotesi in cui si sia in presenza di documentati errori materiali (come l'errata individuazione catastale dei cespiti) o di fatto (come l'errata indicazione della consistenza dei beni trasferiti), in relazione ai quali non sia stato possibile addivenire alla definizione d'ufficio della vertenza, conseguente a tali errori.

Si ritiene, inoltre, che possano essere presi in considerazione anche i casi in cui gli uffici abbiano effettuato, sia pure per motivi di ordine tecnico-pratico, accertamenti recanti valori notevolmente superiori a quelli venali in comune commercio degli immobili o delle aziende o delle costituzioni dei diritti reali ad essi riferiti, purchè riconosciuti tali dagli stessi uffici o in base a stima

dell'organo tecnico.

Non potranno, invece essere presi in considerazione, ai fini della concessione della sospensione in parola, motivi personali che non permettono al contribuente di assolvere il proprio obbligo tributario.

Degna di rilievo sembra, altresì, la disposizione di cui alla seconda parte del comma 3 che riconosce al contribuente di diritto al rimborso "d'ufficio" della maggior imposta pagata in relazione all'esito di ciascuno dei gradi del giudizio.

A seguito delle decisioni delle Commissioni di I o di II grado, infatti, occorrerà procedere al rimborso, entro novanta giorni dalla notifica della decisione, di quella parte di imposta, provvisoriamente corrisposta, che risulti non dovuta a seguito delle decisioni dei predetti organi giurisdizionali.

Con il comma 4 del presente articolo, relativo alla riscossione dell'imposta suppletiva, viene confermato quanto stabilito al comma 1, punto b), dell'art. 44 del D.P.R. n. 637/1972, e cioè che tale imposta è riscossa per intero solo dopo la decisione della Commissione tributaria centrale o della Corte d'Appello; la norma attuale aggiunge, però, colmando una lacuna, che l'imposta stessa deve essere riscossa comunque dopo l'ultima decisione resasi definitiva.

Nell'art. 41, concernente la riscossione coattiva e la prescrizione del diritto a riscuotere l'imposta definitivamente accertata, sono state trasfuse le norme contenute nell'art. 41, ultimo comma, e nell'art. 45, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 637/1972.

Il comma 1, aggiornando il riferimento alle disposizioni del R.D. 14 aprile 1910, n. 639, cui faceva rinvio il comma 1 dell'art. 45 del D.P.R. n. 637/1972, dichiara applicabili, ai fini della riscossione coattiva dell'imposta, delle soprattasse e delle pene pecuniarie, le disposizioni del Titolo III del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, istitutivo del Servizio centrale della riscossione.

Lo stesso comma riproduce le norme contenute nei commi 2 e 3, dell'art. 45 in materia di privilegio, prevedendo che lo Stato ha privilegio secondo le norme stabilite dal codice civile e che il privilegio si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di apertura della successione o, in caso di dilazione di pagamento, dal giorno di scadenza prevista dall'art. 27.

Al riguardo, in merito alla decorrenza del termine per l'esercizio del privilegio, si ritiene opportuno precisare che il dettato normativo contenuto nell'ultima parte del comma dianzi illustrato, ai sensi del quale il privilegio si estingue dal giorno in cui si è verificata la decadenza prevista dall'art. 27, si riferisce all'ipotesi di mancata presentazione della dichiarazione e di successiva presentazione volontaria della stessa.

Atteso che in tale ipotesi, per espressa previsione legislativa di cui al comma 6 dell'art. 27, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria - la quale interviene con il decorso di cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa - non dispensa dal pagamento dell'imposta, ne consegue che, nel caso di omessa dichiarazione e di successiva presentazione volontaria della stessa, il credito dell'Erario per il pagamento dell'imposta, quantunque si sia verificata la decadenza dell'azione della finanza, è ugualmente assistito dal

privilegio, che deve essere esercitato entro cinque anni dall'intervenuta decadenza.

Il comma 2 dell'art. 41 prevede che il credito dell'Amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni.

L'art. 42, concernente il rimborso dell'imposta, riproduce le disposizioni del previgente art. 47 del D.P.R. n. 637/1972 sul rimborso dell'imposta regolarmente percetta ma divenuta, in tutto o in parte, non dovuta per cause sopravvenute.

Ma la norma attuale, alla lettera a) del comma 1, prevede anche il rimborso dell'imposta riscossa indebitamente o risultante riscossa in più, ai sensi dell'art. 40, commi da 1 a 3.

Inoltre, anzichè il rimborso della sola parte di imposta riscossa in più, alla lettera e) del comma 1 dell'articolo in esame viene previsto che a seguito di sopravvenuto mutamento della devoluzione ereditaria deve essere rimborsata l'intera imposta riscossa o riscossa in più.

Alla lettera g) viene stabilito che deve essere rimborsata anche l'imposta riscossa in più a seguito di accertamento della parentela naturale successivamente alla liquidazione.

Il comma 2, per la richiesta del rimborso, conferma il termine di decadenza di tre anni a decorrere dalla data dal pagamento del tributo o, se posteriore, dal giorno in cui è sorto il diritto alla restituzione, ma correttamente esclude dalla decadenza i casi in cui al rimborso deve provvedersi "d'ufficio".

Poichè il comma 3 dispone che dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso iniziano a decorrere gli interessi di mora, se ne desume che questi ultimi spettano anche se non vengano espressamente richiesti dal contribuente nella domanda di rimborso.

Il comma 4, in sintonia con la norma di cui all'art. 37, comma 3, stabilisce che non sono rimborsabili importi non superiori a lire ventimila.

Il Capo VI del titolo II (artt. da 43 a 46) contiene alcune disposizioni testamentarie che, pur confermando in linea di massima la precedente disciplina, la rendono più chiara ed organica.

In particolare, l'art. 43 nel recepire, per le disposizioni testamentarie, il principio già codificato nella precedente legge, fa salva l'applicabilità dell'art. 28, comma 6, o dell'art. 42, lettera e), quando, per effetto dell'accoglimento di impugnazione del testamento o di accordi tra le parti, si verificano, successivamente alla liquidazione o al pagamento dell'imposta, variazioni nella soggettività passiva o nella quantificazione dell'imposta stessa.

Viene riconosciuta, altresì, come prevedeva la corrispondente norma del precedente testo legislativo, la possibilità di disattendere le disposizioni testamentarie allorchè con queste siano stati lesi diritti riservati dal codice civile ai legittimari.

L'art. 44 prende in considerazione le disposizioni testamentarie sottoposte a condizione, dettando una distinta disciplina a seconda che la condizione sia sospensiva o risolutiva e a seconda che si tratti di costituzione di erede o di legato.

Nel comma 2 di tale articolo viene precisato che la minore aliquota, applicabile nel caso di istituzione di erede sotto condizione sospensiva, è determinata considerando tra i successibili anche l'istituto, ma non lo Stato e gli enti pubblici non soggetti all'imposta a norma dell'art. 3.

Nel comma 4 sono state infine, condensate, per le disposizioni testamentarie a favore dei nascituri, le norme ridondanti ed in parte equivoche dettate dall'art. 30 della precedente legge.

L'art. 46 stabilisce il trattamento applicabile quando col testamento viene riconosciuta l'aliena appartenenza dei beni che si dovrebbero presumere di proprietà del defunto, ovvero l'esistenza di debiti dallo stesso contratti.

Al comma 3, infatti, in conformità ad un principio ormai pacifico nella prassi amministrativa e nella giurisprudenza, viene precisato che gli oneri a carico degli eredi o legatari, che si considerano legati a favore dei beneficiari, sono quelli aventi per oggetto prestazioni a favore di terzi determinati individualmente e non anche le cosiddette disposizioni a favore dell'anima, dei poveri e simili.

Il successivo Capo VII ("Disposizioni varie") comprende tre articoli, dal 47 a 149.

L'art. 47, concernente i "Poteri dell'Amministrazione finanziaria", riproduce ampliandole, riordinandole e completandole le disposizioni dell'art. 48 del precedente D.P.R. n. 637/1972. Al comma 1, in armonia con le disposizioni relative all'accertamento delle imposte dirette, è prevista la facoltà di invitare i soggetti obbligati alla dichiarazione a produrre documenti e comparire di persona o rispondere a questionari, per fornire dati e notizie rilevanti.

Il legislatore, inoltre, precisando e generalizzando la previsione dell'art. 8, n. 4), secondo periodo, della legge-delega n. 825/1971, ha previsto al punto d) del predetto comma 1, il potere, particolarmente rilevante, dell'ufficio di dimostrare, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, la simulazione non soltanto delle alienazioni e delle accensioni di passività anteriori di oltre sei mesi all'apertura della successione, ma anche di ogni altro atto rilevante ai fini della determinazione della base imponibile e dell'imposta.

L'art. 48, "Divieti e obblighi a carico di terzi", appare sostanzialmente innovativo rispetto all'art. 49 del D.P.R. n. 637/1972, in ordine alla previsione, di cui al comma 1, dell'obbligo degli ufficiali di stato civile di comunicare trimestralmente all'ufficio del registro competente l'elenco delle persone residenti decedute e alla norma contenuta nel comma 7, la quale estende le disposizioni sulle cassette di sicurezza anche ad altri contenitori analoghi.

Per il resto l'art. 48 in esame, riproduce, riordinandole e completandole, le disposizioni dell'ex art. 49.

L'art. 49, infine, reca la disciplina generale delle notificazioni conforme a quella prevista nel testo unico dell'imposta di registro (art. 52, comma 3), nella precedente normativa, richiamata nei vari articoli riguardanti i singoli atti.

Anche il testo unico in esame, come ogni altra legge fiscale, rafforza l'efficacia cogente dei

precetti da esso posti con norme che prevedono l'irrogazione di sanzioni per il caso in cui i precetti medesimi non vengano rispettati.

Le disposizioni che regolano la materia sono contenute nel Capo VIII (artt. da 50 a 54, corrispondenti agli stessi articoli del D.P.R. n. 637/1982); tali norme sono state formulate alla luce delle sopravvenute disposizioni dell'art. 4, della L. n. 512/1982, sui beni culturali, dall'art. 9 della L. n. 880/1986 e dell'art. 8 del D.L. 30 settembre 1989, n. 332, convertito dalla L. 27 novembre 1989, n. 384.

Le modifiche riguardano soprattutto le misure delle pene pecuniarie, in particolare di quelle per l'omissione (art. 50), l'incompletezza e l'infedeltà della dichiarazione (art. 51), ivi comprese quelle relative alle dichiarazioni sostitutive ed integrative.

Nella prospettiva dell'unitarietà dei principi del sistema tributario, tali disposizioni rispondono all'esigenza di allineare la disciplina delle sanzioni a quella stabilita soprattutto per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, in considerazione dell'analoga struttura a carattere globale delle basi imponibili e dell'identica funzione e rilevanza della dichiarazione dei soggetti passivi.

L'art. 50, concernente l'ipotesi di omissione della dichiarazione, prevede al comma 1 la pena pecuniaria da due a quattro volte l'imposta, anziché da una a tre volte come previsto nel precedente testo. Ciò in quanto tale misura oltre ad essere ingiustamente diversa da quella prevista per l'Irpef, mal si concilia con il massimo di quattro volte fissato per l'ipotesi di grave infedeltà o incompletezza della dichiarazione.

Il predetto art. 50, conferma, poi, al comma 3, la riduzione della pena ad un sesto del massimo, come nel testo dell'ex art. 51, comma 3, nel caso in cui il contribuente non presenti ricorso contro l'accertamento o vi rinunci, anteriormente al ventesimo giorno successivo alla fissazione della prima udienza della Commissione tributaria di I grado.

L'art. 51, fissa per l'incompletezza e l'infedeltà della dichiarazione, la pena pecuniaria, rispettivamente da due a quattro volte e da una a due volte la maggiore imposta liquidata. Al comma 1 del citato articolo è prevista, altresì, la riduzione della predetta pena pecuniaria alla metà, se la maggiore imposta non è superiore al quarto dell'imposta totale (anziché dell'imponibile, anche perché l'infedeltà può consistere in fatti che rilevano ai fini della determinazione dell'imposta senza incidere sull'imponibile, come, ad esempio, nel caso di omessa o infedele dichiarazione di donazioni anteriori), nonché l'applicazione, anche alla pena comminata in caso di incompletezza o infedeltà della dichiarazione della riduzione innanzi citata alle condizioni previste nell'art. 50, comma 3.

Nel comma 2 del medesimo articolo viene resa operativa la dirimente, già prevista dal D.P.R. n. 637/1972, per i casi in cui le differenze di valori non superino il quarto del valore accertato.

Nel nuovo sistema, ove è richiesta la determinazione unitaria della maggiore imposta, con riferimento non all'imponibile ma alle differenze di imposta, viene fissato che nella commisurazione della pena pecuniaria per infedeltà, non debba tenersi conto della parte della maggiore imposta relativa all'imponibile dei beni diversi da quelli indicati nell'art. 34, comma 5 (beni valutabili mediante coefficienti automatici), sempreché lo stesso non sia superiore al quarto del valore accertato.

Va da sè che in presenza di successione nella quale vengono dichiarati solo tali beni, la sanzione per infedeltà non risulterà applicabile, semprechè la differenza tra il valore accertato per gli stessi e quello dichiarato non sia superiore al quarto.

Il comma 3 tratta dell'applicabilità della pena pecuniaria, nel caso in cui in dichiarazione vengano indicate passività inesistenti in tutto o in parte.

Al riguardo occorre evidenziare che tale disposizione non concerne quelle fattispecie riguardanti l'indicazione di passività non documentate o passività deducibili non previste dalla legge, le quali non sono incluse tra i casi di infedeltà della dichiarazione disciplinati dal precedente art. 34.

Conseguentemente, sono da ricomprendersi nell'ambito della disposizione in esame solo quei casi in cui vengano indicate passività insussistenti totalmente o parzialmente, in presenza dei quali il legislatore si è preoccupato di aggiungere alla sanzione per infedele dichiarazione una particolare sanzione (da due a quattro volte l'imposta corrispondente) da irrogare non solo ai soggetti obbligati a presentare la dichiarazione, che hanno sottoscritto le attestazioni di passività, ma anche ai creditori o altri soggetti che sottoscrivono le attestazioni stesse.

L'art. 52 prevede gli unici due casi di applicazione (omissione e tardività del pagamento) di soprattassa che viene ridotta alla metà, se il ritardo non supera i trenta giorni (comma 2).

L'art. 53 prevede al comma 1 una pena pecuniaria nella misura da due a cinque volte l'imposta o la maggiore imposta liquidata a norma dell'art. 32 e dell'art. 35 (in dipendenza dell'esclusione o della riduzione d'imposta prevista negli artt. 13 e 25), nel caso in cui l'erede o il legatario, al quale sono stati devoluti beni culturali, commetta fatti od omissioni di cui al comma 4 dell'art. 13.

Al comma 2 prevede, poi, una specifica pena pecuniaria, commisurata all'imposta o maggiore imposta a carico dei soggetti che trasgrediscono i divieti stabiliti nell'art. 48, commi 2, 3 e 4, o l'obbligo di cui al successivo comma 5. L'osservanza dei divieti e dell'obbligo in questione, infatti, è rilevante ai fini della garanzia dell'adempimento dell'obbligo tributario che la lieve sanzione residuale in misura fissa, prevista nel comma 4 dell'ex art. 5, non era assolutamente idonea ad assicurare.

Nei successivi commi dell'art. 53 è previsto l'adeguamento delle misure minima e massima delle pene pecuniarie in somma fissa, compresa quella residuale, alle misure risultanti dal loro adeguamento secondo quanto stabilito dall'art. 8 del D.L. 30 settembre 1989, n. 332, convertito, con modificazioni, nella L. 27 novembre 1989, n. 384; nell'ultimo comma sono, infine, previste circostanze aggravanti soggettive ed oggettive.

Sempre in tema di sanzioni l'art. 54 stabilisce le modalità e i termini per l'applicazione e il pagamento delle pene pecuniarie e delle soprattasse riformulando le confuse disposizioni sui termini di pagamento delle pene pecuniarie, contenute nel precedente testo normativo.

Il comma 3 di tale articolo stabilisce, in tema di determinazione delle pene pecuniarie commisurate all'imposta, che questa debba essere assunta al netto delle riduzioni e delle

detrazioni di cui agli artt. 25 e 26, risolvendo in tal modo una questione interpretativa finora controversa.

Il titolo III (artt. da 55 a 60) contiene le disposizioni relative all'applicazione dell'imposta alle donazioni, colmando le lacune di quelle, troppo succinte, dei due soli artt. 55 e 56 del precedente D.P.R. n. 637/1972.

L'art. 55, comma 2, contiene una nuova disposizione volta a chiarire il regime delle donazioni che comportano trasferimenti non soggetti all'imposta, a norma dell'art. 3, tra cui quelle a favore dello Stato e degli enti pubblici territoriali. I relativi atti, infatti, essendo atti pubblici devono essere regolarmente registrati a norma delle disposizioni di cui al testo unico sull'imposta di registro; non possono, però, essere assoggettati all'imposta, sia pure in misura fissa, senza contraddire il disposto dell'art. 3, pertanto, il legislatore ha ritenuto di prevedere per tali atti la registrazione gratuita, anche se questa non è più prevista nell'ambito dell'imposta di registro.

L'art. 56 disciplina in modo completo la determinazione dell'imposta, nelle varie specie di donazione, mediante la descrizione diretta dei loro presupposti imponibili agli effetti delle due componenti dell'imposta stessa.

Per quanto concerne la determinazione del valore, il citato articolo fa espresso rinvio alla Sezione II, mentre per le riduzioni e le detrazioni di imposta, il rinvio è operato agli artt. 25 e 26 della Sezione III.

Relativamente alle detrazioni, completamente nuova è la disposizione che consente di dedurre dall'imposta dovuta sull'atto di donazione, l'imposta sul valore aggiunto risultante dalla parcella notarile, semprechè quest'ultima venga allegata alla richiesta di registrazione della donazione cui la stessa si riferisce.

L'art. 57, che riprende parte del disposto di cui al comma 4 dell'art. 7 del precedente testo, disciplina la determinazione dell'imposta in presenza di donazioni intervenute anteriormente tra i medesimi soggetti e impone, ai soli fini della determinazione delle aliquote d'imposta, il coacervo delle stesse dal quale sono escluse le donazioni remuneratorie (art. 770 del codice civile) e quelle di modico valore di cui all'art. 783 del codice civile, quelle registrate gratuitamente e quelle assoggettate ad imposta, in misura fissa, elencate rispettivamente negli artt. 55 e 59.

Nel comma 2, infine, viene reintrodotta l'obbligo, già previsto nelle leggi ante-riforma, di indicare negli atti di donazione e negli atti presunti tali, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, gli estremi di atti di donazione posti in essere tra i medesimi soggetti.

Il mancato rispetto di tale disposizione comporta l'applicazione di una pena pecuniaria commisurata alla maggiore imposta eventualmente dovuta a seguito del coacervo.

L'art. 58 contiene particolari norme che, sostituendo i rinvii operati dal precedente art. 55, stabiliscono che le disposizioni relative all'imposta di cui trattasi valgono in quanto compatibili, anche per gli atti di liberalità diversi dalle donazioni.

L'art. 59, colmando una grave lacuna presente nel D.P.R. n. 637/1972, prevede che le donazioni aventi per oggetto solo beni esclusi dall'attivo ereditario per legge (titoli di Stato, beni esenti, beni culturali vincolati, eccetera) in sede di registrazione vengano assoggettate a tassazione fissa: o, qualora di stessi siano compresi nel medesimo atto di donazione, insieme ad altri beni imponibili, degli stessi non deve tenersi conto ai fini della determinazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 57.

L'art. 60 fa espresso rinvio, per quanto non diversamente disposto nel titolo III, per le modalità e i termini di liquidazione dell'imposta, per i divieti e gli obblighi a carico di terzi e per le sanzioni, alle disposizioni del testo unico sull'imposta di registro.

In particolare, è opportuno precisare che, per la rettifica del valore delle azioni non quotate in borsa e delle quote sociali, occorre sempre fare riferimento all'art. 34, comma 4, mentre, per quanto concerne la rettifica dei valori degli immobili e dei diritti immobiliari, il rinvio sopracitato comporta l'applicazione del sistema di valutazione mediante coefficienti.

Nell'art. 61, infine, è previsto che l'imposta per la riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà, trasferita per causa di morte o a titolo gratuito, si applica solo se la consolidazione si è verificata anteriormente all'entrata in vigore del D.P.R. n. 637/1972.

Il titolo IV si conclude con gli artt. 63 e 64 (rectuis: rif. artt. 62 e 63, n.d.r.) tali, rispettivamente, confermano le agevolazioni previste altre disposizioni di legge e fissano al 1 gennaio 1991 l'entrata in vigore del nuovo testo unico sulle imposte di successione e donazione, le cui norme si applicano alle successioni apertes e alle donazioni poste in essere a decorrere da detta data.