

LA NUOVA IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI

L'art. 2, commi 47 e seguenti, della legge 24 novembre 2006, n. 286 (in Suppl. ord. n. 223 alla G.U. n. 277 del 28 novembre 2006), di conversione del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262 (in G.U. n. 230 del 3.10.2006), ha ripristinato l'imposta sulle successioni, a decorrere da quelle aperte a partire dal 3 ottobre 2006. E' quindi venuta meno, retroattivamente, la diversa disciplina già dettata dall'art. 6 del medesimo decreto legge n. 262/2006. La disciplina suindicata è stata, poi, ulteriormente modificata - sempre con decorrenza dal 3 ottobre 2006 - dall'art. 1, commi da 77 a 79, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (in G.U. n. 299 del 27 dicembre 2006), in vigore dal 1° gennaio 2007.

- L'imposta sulle successioni trova la propria disciplina nel d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001; ciò significa che tutte le successive aggiunte e modifiche, inserite nel corpo del medesimo testo unico, sono irrilevanti e devono essere considerate come non scritte.

- La struttura dell'imposta sulle successioni è, salve le diverse aliquote ora previste, sostanzialmente quella risultante dalle modifiche apportate al t.u. dalla legge n. 342/2000 (su cui cfr. la Circ. Min. Fin. 16 novembre 2000 n. 207/E); in particolare, l'imposta di successione non colpisce - a differenza di quanto avveniva prima del 2000 - l'asse ereditario globale, ma unicamente le singole attribuzioni in capo ad eredi o legatari.

La nuova imposta sulle successioni riguarda tutti i beni e diritti, mobiliari ed immobiliari, oggetto di trasferimento, salve le eccezioni espressamente previste dalla legge. Comprende quindi, ad esempio, oltre al denaro, qualsiasi tipo di rapporto bancario, saldi di conti correnti, titoli, quote di fondi comuni di investimento ed altri valori mobiliari (per i quali, pertanto, le banche, ai sensi dell'art. 48 t.u., dovranno nuovamente richiedere agli eredi prova della presentazione della dichiarazione di successione, salvo che nell'ipotesi di esenzione dall'obbligo di presentazione della dichiarazione, ex art. 28, comma 7, t.u.).

- Per l'imposta sulle successioni è prevista una franchigia in tre casi (art. 2, commi 48 e 49-bis, del d.l. n. 262/2006):

- 1) - nei trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta, fino all'importo, per ciascun beneficiario, di 1.000.000 di euro;
- 2) - nei trasferimenti a favore dei fratelli e delle sorelle fino all'importo, per ciascun beneficiario, di 100.000 euro;

3) - nei trasferimenti a favore di persona portatrice di *handicap* riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992 n. 104, fino all'importo di 1.500.000 euro.

L'art. 2, comma 51, del d.l. n. 262/2006, prevede il successivo aggiornamento di tali franchigie, con cadenza quadriennale, con decreto ministeriale, tenendo conto dell'indice del costo della vita.

In relazione alla previsione dell'art. 2, comma 49-*bis*, del d.l. n. 262/2006 (soggetti con *handicap* riconosciuto grave), la franchigia si applica a prescindere da qualsiasi rapporto di parentela con il *de cuius*. Il rinvio alla legge n. 104/1992 comporta l'applicazione dell'art. 3 di quest'ultimo provvedimento: per cui "è persona handicappata colui che presenta una minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale o di emarginazione" (art. 3, comma 1); "qualora la minorazione, singola o plurima, abbia ridotto l'autonomia personale, correlata all'età, in modo da rendere necessario un intervento assistenziale permanente, continuativo e globale nella sfera individuale o in quella di relazione, la situazione assume connotazione di gravità" (art. 3, comma 3). Ai sensi del successivo art. 4 della legge n. 104/1992, "gli accertamenti relativi alla minorazione, alle difficoltà, alla necessità dell'intervento assistenziale permanente e alla capacità complessiva individuale residua, di cui all'articolo 3, sono effettuati dalle unità sanitarie locali", con le ulteriori modalità prescritte nel medesimo articolo. Tuttavia, ai fini delle agevolazioni fiscali, deve riconoscersi, in conformità ai principi generali dettati dal d.p.r. n. 445/2000, la possibilità di autocertificare la situazione di grave *handicap* mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio (da allegarsi alla dichiarazione di successione).

- L'art. 1, comma 78, della legge n. 296/2006 ha poi introdotto un'ipotesi di totale esenzione da imposta sulle successioni, aggiungendo il comma 4-*ter* all'art. 3 del d. lgs. n. 346/1990. In particolare, ai sensi di quest'ultima disposizione, i trasferimenti successori a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. Ove nell'azienda siano compresi beni immobili, il richiamo dell'art. 3 del d. lgs. n. 346/1990 da parte degli artt. 1, comma 2, e 10, comma 3, del d. lgs. n. 347/1990 comporta, altresì, l'esenzione da imposte ipotecarie e catastali. Trattandosi di quote sociali o azioni di società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del d. lgs. n. 471/1997 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Coordinando la disposizione in esame con quella contenuta nel comma 48, deve ritenersi che, nell'ipotesi in cui i discendenti non rendano, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione, la dichiarazione di impegno a proseguire l'attività di impresa, si applica il trattamento ordinario (e quindi la franchigia di 1.000.000 di euro); con la conseguenza che, allorché il valore dell'azienda o delle partecipazioni sociali, unitamente a quello degli altri cespiti oggetto di successione sia

di sicuro inferiore alla suddetta franchigia, non vi sarà alcuna convenienza ad usufruire dell'esenzione in oggetto.

- Le agevolazioni per la prima casa sono applicabili, nei termini previsti dall'art. 69, commi 3 e 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342, e quindi in base alle regole ed alla relativa interpretazione precedentemente applicate (risultando così superata la diversa disciplina contenuta nel d.l. n. 262/2005, nel testo anteriore alla conversione in legge). Cfr., sul punto, la Circ. Agenzia Entrate 7 maggio 2001 n. 44/E.

- In relazione alla franchigia per i beni devoluti al coniuge o a parenti in linea retta, la relativa disciplina deve essere coordinata con le previsioni del testo unico, che prevedono da un lato che non vi è obbligo di dichiarazione se l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del defunto e l'attivo ereditario ha un valore non superiore ad euro 25.822,84, e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare (art. 28, comma 7, del d. lgs. n. 346/1990); dall'altro, che chi omette di presentare la dichiarazione della successione è punito, se non è dovuta imposta, con la sanzione amministrativa da euro 258,23 ad euro 1.032,91 (art. 50 del d. lgs. n. 346/1990). Ne consegue che nelle suddette successioni a favore del coniuge o di parenti in linea retta, in cui non siano compresi beni immobili, esiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione, anche se non vi è obbligo di pagamento di imposta, anche se il valore è inferiore ad un milione di euro.

Sono pertanto da distinguersi - ricorrendo la fattispecie della successione avente ad oggetto beni e diritti diversi dagli immobili, a favore di parenti in linea retta e coniuge, tre casi:

- 1) - attivo ereditario di valore non superiore ad euro 25.822,84, alle condizioni di cui sopra: non deve essere presentata la dichiarazione, né pagata alcuna imposta (o sanzione);
- 2) - attivo ereditario di valore superiore ad euro 25.822,84 fino ad euro 1.000.000: occorre presentare la dichiarazione (a pena di sanzioni), ma non deve essere pagata alcuna imposta;
- 3) - attivo ereditario di valore superiore ad euro 1.000.000: deve essere presentata la dichiarazione, e pagata l'imposta di successione.

- Le nuove aliquote (previste dall'art. 2, commi 48 e 49-bis, del d.l. n. 262/2006) sono le seguenti:

1) - Successione avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, devoluta a favore del coniuge o di parenti in linea retta:

- *Imposta di successione: 4 % (sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, euro 1.000.000)*

- *Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari*

- *Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari*

2) - Successione avente ad oggetto aziende o partecipazioni sociali a favore dei discendenti, * che si impegnano a proseguire l'attività d'impresa o a detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data di apertura della successione: * e del coniuge

- *Imposta di successione: esente*

- *Imposta ipotecaria: esente*

- *Imposta catastale: esente*

3) - Successione avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, devoluta a favore di fratelli e sorelle:

- Imposta di successione: 6 % (sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, euro 100.000);
- Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari
- Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari

4) - Successione avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, devoluta a favore di parenti fino al quarto grado e di affini in linea retta, nonché di affini in linea collaterale fino al terzo grado (con esclusione del coniuge, dei parenti in linea retta, dei fratelli e sorelle):

- Imposta di successione: 6 %
- Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari
- Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari

5) - Successione avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, devoluta a favore di parenti oltre il quarto grado, e di affini in linea collaterale oltre il terzo grado, nonché a favore di estranei:

- Imposta di successione: 8 %
- Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari
- Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari

6) - Successione avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, devoluta a favore di persone fisiche con handicap riconosciuto grave:

- Imposta di successione: l'aliquota applicabile in base al rapporto di parentela, affinità o coniugio (sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, euro 1.500.000)
- Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari
- Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei beneficiari

7) - Terreni agricoli o montani (art. 14, comma 2, legge n. 383/2001):

- Come nei precedenti punti 6A, 6B e 6C, con la precisazione che il totale delle imposte ipotecarie e catastali applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni medesimi.

8) - Terreni e fabbricati di ogni tipo devoluti a favore di enti pubblici o altri enti previsti dall'art. 3 del D. Lgs. n. 346/1990:

- Imposta di successione: esente
- Imposta ipotecaria: esente
- Imposta catastale: esente

9) - Titoli del debito pubblico, tra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro, nonché gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati e ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti da imposta da norme di legge:

- Imposta di successione: esente.

- Ai sensi dell'art. 69, comma 7, della legge n. 342/2000, le disposizioni antielusive di cui all'articolo 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600 si applicano, ad esclusione delle condizioni contenute nel comma 3 del medesimo articolo, anche con riferimento

all'imposta sulle successioni. Pertanto, ai sensi del comma 1 del suddetto art. 37-*bis*, "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti". A norma del successivo comma 2, "l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione". Peraltro, a norma dell'art. 37-*bis*, comma 8, "le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi".

- La nuova disciplina relativa all'imposta di successione si applica alle successioni apertesesi a partire dal 3 ottobre 2006 (art. 2, comma 53, del d.l. n. 262/2006; art. 1, comma 79, della legge n. 296/2006).

- Permane l'obbligo di autoliquidazione, da parte degli eredi e legatari, delle sole imposte ipotecarie e catastali, dell'imposta di bollo e delle tasse ipotecarie (introdotto dall'art. 11 del d.l. 28 marzo 1997, n. 79, convertito in legge 28 maggio 1997, n. 140).

- L'imposta di successione è, invece, liquidata dall'ufficio (art. 33 del d. lgs. n. 346/1990). E' stata abrogata (art. 2, comma 52, lett. *b*, del d.l. n. 262/2006) la previsione della possibilità di anticipato pagamento dell'imposta sulle successioni (già contenuta nell'art. 12, commi 1-*bis* e 1-*ter*, del t.u.)

- E' abrogato (art. 2, comma 52, lett. *a*, del d.l. n. 262/2006) l'art. 7, comma 2-*quater*, del d. lgs. n. 346/1990, ai sensi del quale le disposizioni di cui ai commi 2 e 2-*bis* (che prevedevano le precedenti franchigie) non si applicavano qualora il beneficiario si fosse avvalso delle previsioni dell'articolo 56, commi 2 e 3 t.u. (che a loro volta disciplinano il "coacervo", ai fini dell'erosione della franchigia, tra più donazioni), nei limiti di valore di cui avesse usufruito della franchigia medesima. L'art. 7, comma 2-*quater*, t.u., introdotto dall'art. 69 della legge n. 342/2000, mirava quindi a risolvere il problema del coacervo, sempre ai fini dell'erosione della franchigia, tra le donazioni effettuate in vita e la devoluzione successoria; ciò in quanto l'art. 8, comma 4, t.u. (che ancor precedentemente prevedeva il coacervo ai fini della determinazione delle aliquote, quando queste ultime erano fissate in misura progressiva), doveva intendersi implicitamente abrogato a seguito dell'eliminazione della progressività dell'imposta di successione. L'abrogazione dell'art. 7, comma 2-*quater*, t.u., sembrerebbe quindi comportare l'inapplicabilità del coacervo tra donazioni e successione; ma tale interpretazione appare irragionevole, poiché detto coacervo opera tra donazioni per effetto dell'art. 57 t.u. Nel dubbio, appare comportamento prudente indicare nella dichiarazione di successione gli estremi delle donazioni effettuate a favore dei beneficiari della successione medesima (ivi comprese le donazioni effettuate nel periodo intercorrente tra il 25 ottobre 2001 ed il 2 ottobre 2006).

- Nella dichiarazione di successione non devono essere invece indicati i beni alienati dal defunto negli ultimi sei mesi (a terzi, ovvero anche ai beneficiari della successione, con atti non liberali): la relativa previsione, già contenuta nell'art. 10 del d. lgs. n. 346/1990, è stata abrogata dall'art. 69 della legge n. 342/2000.

- L'art. 2, comma 52, lettere *a*) e *c*), del d.l. n. 262/2006 abroga le previsioni dell'art. 7, commi da 1 a 2-ter, e dell'art. 56, commi da 1 a 3, del t.u., in quanto assorbiti dalla nuova disciplina delle aliquote e delle franchigie.

- Il medesimo art. 2, comma 52, lettera *d*), del d.l. n. 262/2006 dispone l'abrogazione del solo art. 13, ma non degli artt. 14 ss. della legge n. 383/2001. Pertanto:

a) - rimane in vigore il disposto dell'art. 14, comma 2, della legge n. 383/2001, ai sensi del quale "il totale delle imposte di registro, ipotecarie e catastali applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni medesimi" (la disposizione sembra doversi applicare unicamente alle imposte ipotecarie e catastali, esclusa l'imposta di successione);

b) - ai sensi dell'art. 15, comma 2, della legge n. 383/2001, "per gli immobili inclusi nella dichiarazione di successione l'erede ed i legatari non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). L'ufficio presso il quale è presentata la dichiarazione di successione ne trasmette una copia a ciascun comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili";

c) - a norma dell'art. 15, comma 3, della suddetta legge n. 383/2001, "nel caso in cui il defunto era residente all'estero, l'ufficio finanziario competente a ricevere la dichiarazione di successione è quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana; se quest'ultima non è conosciuta, l'ufficio competente è quello di Roma".

- A proposito del realizzo di plusvalenze, occorre inoltre rilevare quanto segue:

a) - *Cessione di immobili acquistati o costruiti da meno di cinque anni:*

- ai sensi dell'art. 67, lett. *b*), del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, non sono soggette a tassazione nel caso di immobili acquisiti per successione per causa di morte;

b) - *Cessione di fabbricati risultanti da lottizzazione di aree:*

- ai sensi dell'art. 68, comma 2, del d.p.r. n. 917/1986, riguardante le plusvalenze da lottizzazione, per i terreni di cui alla lettera *a*) comma 1 dell'articolo 67 acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore; il costo dei terreni stessi acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione;

c) - *Cessione di terreni edificabili:*

- sempre ai sensi dell'art. 68, comma 2, del d.p.r. n. 917/1986, per i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, acquistati per effetto di successione *mortis causa*, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta di successione;

d) - *Cessione di partecipazioni sociali e di valori mobiliari:*

- relativamente alle plusvalenze realizzate mediante cessione di partecipazioni sociali e valori mobiliari, indicate nelle lettere *c*), *c-bis*) e *c-ter*) del comma 1 dell'articolo 67 del d.p.r. n. 917/1986, ai sensi del successivo art. 68, comma 6, nel caso di acquisto per successione si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, nonché, per i titoli esenti da tale imposta, il valore normale alla data di apertura della successione;

e) - *Successione nell'azienda e successiva cessione onerosa della stessa:*

- relativamente alla successione nell'azienda, la previsione dell'art. 16, comma 2, della legge n. 383/2001 è ora superata dalla disposizione dell'art. 58, comma 1, del d.p.r. n. 917/1986, come sostituito dal d. lgs. n. 344/2003, ai sensi del quale "il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi".

- Trovano applicazione le esenzioni da imposta previste dall'art. 3 del d. lgs. n. 346/1990. In particolare:

a) - non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (O.N.L.U.S.) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461 (art. 3, comma 1, del d. lgs. n. 346/1990);

b) - i trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma, quindi l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità (art. 3, comma 2, del d. lgs. n. 346/1990). In tali casi il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata (art. 3, comma 3, del d. lgs. n. 346/1990);

c) - non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici (art. 3, comma 4-bis, del d. lgs. n. 346/1990, come aggiunto dall'art. 5 della legge 3 giugno 1999, n. 157).

In tutti i suddetti casi, vi è esenzione da imposta sulle successioni ai sensi del menzionato art. 3; vi è altresì esenzione da imposte ipotecarie e catastali (art. 1, comma 2, e art. 10, comma 3, del d. lgs. n. 347/1990).

- Ai sensi degli artt. 12 e 13 del d. lgs. n. 346/1990, non concorrono, tra l'altro, a formare l'attivo ereditario:

a) - i titoli del debito pubblico, fra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro (art. 12, comma 1, lett. h), nonché gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge (art. 12, lett. i);

b) - i veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico (art. 12, lett. l);

c) - i beni culturali di cui all'art. 13, alle condizioni ivi stabilite (art. 12, lett. g). Si tratta, in particolare, dei beni culturali che siano stati sottoposti al vincolo ivi previsto anteriormente all'apertura della successione e sono stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione. L'erede o legatario deve presentare l'inventario dei beni di cui al comma 1 che ritiene non debbano essere compresi nell'attivo ereditario, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e

ambientali, il quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza del vincolo e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione. L'attestazione deve essere presentata all'ufficio del registro in allegato alla dichiarazione della successione o, se non vi sono altri beni ereditari, nel termine stabilito per questa. Contro il rifiuto dell'attestazione è ammesso ricorso gerarchico al Ministro, il quale decide sentito il Consiglio nazionale per i beni culturali ed ambientali; la decisione di accoglimento del ricorso deve essere presentata in copia, entro trenta giorni dalla sua comunicazione, all'ufficio del registro competente, che provvede al rimborso dell'eventuale maggiore imposta pagata. L'alienazione in tutto o in parte dei beni di cui al comma 1 prima che sia decorso un quinquennio dall'apertura della successione, la loro tentata esportazione non autorizzata, il mutamento di destinazione degli immobili non autorizzato e il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato determinano l'inclusione dei beni nell'attivo ereditario. L'amministrazione dei beni culturali e ambientali ne dà immediata comunicazione all'ufficio del registro competente; dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine di cui all'art. 27, comma 3 o comma 4 (art. 13).

- Trovano altresì applicazione le riduzioni di imposta previste dall'art. 25 del d. lgs. n. 346/1990; in particolare:

a) - se la successione è aperta entro cinque anni da altra successione o da una donazione avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno o frazione di anno; se nella successione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni o diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe (art. 25, comma 1, t.u.);

b) - se nell'attivo ereditario sono compresi beni immobili culturali, non sottoposti anteriormente all'apertura della successione al vincolo, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore. L'erede o legatario deve presentare l'inventario dei beni per i quali ritiene spettante la riduzione, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali, il quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche di culturalità; l'attestazione deve essere allegata alla dichiarazione della successione. L'accertamento positivo delle caratteristiche di cui alla predetta legge comporta la sottoposizione dell'immobile al vincolo ivi previsto (art. 25, comma 2, t.u.);

c) - se nell'attivo ereditario sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, devoluti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del defunto, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore ad euro 103.291,38. La riduzione compete a condizione che l'erede o legatario sia coltivatore diretto, che la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice e che l'esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata alla dichiarazione della successione. È diretto-coltivatrice la famiglia che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione dei fondi e all'allevamento e governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore al terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del

fondo e dell'allevamento e del governo del bestiame; ai fini del calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo (art. 25, comma 3, t.u.);
d) - se nell'attivo ereditario sono compresi immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio dell'impresa, devoluti al coniuge o a parenti in linea retta entro il terzo grado del defunto nell'ambito di una impresa artigiana familiare, come definita dalla legge 8 agosto 1985 n. 443, e dall'art. 230-bis del codice civile, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore ad euro 103.291,38, a condizione che l'esistenza dell'impresa familiare artigiana risulti dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di cui all'art. 5, comma 4, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 (art. 25, comma 4, t.u.);

e) - se nell'attivo ereditario sono compresi, purché ubicati in comuni montani con meno di cinquemila abitanti o nelle frazioni con meno di mille abitanti anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni, aziende, quote di società di persone o beni strumentali di cui all'art. 40 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del defunto, l'imposta dovuta dal beneficiario è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo, a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l'attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il beneficiario deve dimostrare detta condizione entro sessanta giorni dalla scadenza del suindicato termine mediante dichiarazione da presentare presso l'ufficio competente ove sono registrate la denuncia o l'atto; in mancanza di tale dimostrazione il beneficiario stesso è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria con gli interessi di mora, decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Per il pagamento dell'imposta di successione relativa all'ipotesi di cui al presente comma si applicano le disposizioni previste dall'art. 38 (art. 25, comma 4-bis, t.u.).

- Ai sensi dell'art. 9, comma 2, del d. lgs. n. 346/1990, "si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore, salvo che da inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile non ne risulti l'esistenza per un importo diverso". Ai sensi del successivo comma 3, si considera mobilia l'insieme dei beni mobili destinati all'uso o all'ornamento delle abitazioni, compresi i beni culturali non sottoposti al vincolo. Alla luce dell'attuale struttura dell'imposta sulle successioni, deve ritenersi che la presunzione debba essere riferita al valore relativo alla quota devoluta a ciascun beneficiario (come già precisato nella Circ. Min. Fin. 16 novembre 2000 n. 207/E).

- Il valore dei beni immobili è determinato, ai sensi degli artt. 14 e 34 del d. lgs. n. 346/1990, tenendo conto del loro valore venale in comune commercio, e relativamente ai fabbricati iscritti al catasto dei fabbricati ed ai terreni non edificabili, è possibile avvalersi della c.d. valutazione automatica (su base catastale).

- Relativamente ad aziende e partecipazioni in società, non rileva il valore di avviamento (cfr. gli artt. 15 e 16 del d. lgs. n. 346/1990, come modificati dall'art. 69, comma 1, della legge n. 342/2000; e l'art. 1, comma 78, della legge n. 296/2006, che ha aggiunto il n. 1-bis all'art. 8 del d. lgs. n. 346/1990).

- Nella dichiarazione di successione devono essere indicate le passività deducibili (artt. 20 ss. t.u.), ivi comprese in particolare le spese mediche e funerarie; queste ultime, in particolare, se risultanti da regolari quietanze sono deducibili in misura non superiore ad euro 1.032,91 (art. 24 t.u.).

- Il termine per la presentazione della dichiarazione è - ai sensi dell'art. 31, comma 1, del d. lgs. n. 346/1990, come modificato dall'art. 1, comma 78, lett. c), della legge n. 296/2006 - di un anno dall'apertura della successione (o dagli altri eventi indicati al comma 2 del medesimo art. 31).

- Trovano nuovamente applicazione anche altre disposizioni del testo unico, e segnatamente:

- 1) - la disciplina della dilazione di pagamento dell'imposta di successione (art. 38 t.u.);
- 2) - la disciplina dei divieti ed obblighi a carico del notaio e di terzi, in particolare per quanto riguarda questi ultimi, riguardo ai beni mobili e debiti nei confronti degli eredi del defunto (art. 48 t.u.);
- 3) - la disciplina relativa alla apertura di cassette di sicurezza (art. 48, comma 6, t.u.).