

... OMISSIS ...

*Al Consiglio Nazionale dei Geometri
via Barberini, 68
00187 ROMA*

... OMISSIS ...

Divisione IX

Prot. N. 300012/87 del 26 marzo 1987

IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE – REVISIONE ALIQUOTE LEGGE 17 DICEMBRE 1986, N. 880

Nella Gazzetta Ufficiale n. 296, del 22 dicembre 1986, è stata pubblicata la legge 17 dicembre 1986, n. 880, concernente disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni e di imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili.

Per tale ultimo tributo sono state già impartite istruzioni dalla Direzione Generale per la Finanza Locale con circolare n. 2 del 22 gennaio 1987, n. 1/18/T. Pertanto, per tutte le questioni attinenti alle modifiche introdotte in materia di INVIM dovrà farsi riferimento a quanto già chiarito nella circolare suindicata.

Relativamente all'imposta sulle successioni e donazioni, con l'art. 1 viene stabilito che per le successioni apertesi e le donazioni poste in essere a partire dal 1° luglio 1986 la tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, come modificata dall'art. 32 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, è sostituita da quella prevista dallo stesso art. 1.

In ordine alla nuova tariffa, è da rilevare innanzi tutto che nulla è innovato circa il criterio di liquidazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, di cui, in proposito, si richiama quanto esposto al punto 5) della circolare ministeriale n. 5, prot. n. 313168, del 10 gennaio 1973.

Giova poi porre in rilievo che con la nuova tariffa viene elevato a L. 120.000.000 il limite di esenzione per l'applicazione delle aliquote sul valore globale dell'asse ereditario netto e vengono modificati anche i precedenti limiti per le quote di eredità, i legati e le donazioni, devoluti o disposti in favore, rispettivamente, dei fratelli, sorelle ed affini in linea retta; degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini fino al terzo grado; degli altri soggetti chiamati alla successione o aventi causa nella donazione.

L'elevazione del predetto limite a L. 120.000.000, come pure l'accorpamento degli scaglioni d'imponibili e una minore generale incidenza delle aliquote opportunamente rielaborate, comportano peraltro un'attenuazione della tassazione nei confronti delle predette categorie di successibili, sia perché - come è noto - gli altri parenti che non siano il coniuge o gli eredi in linea retta del defunto o del donante scontano tanto le aliquote sul valore globale dell'asse ereditario netto, quanto le aliquote sulle quote di eredità, i legati e le donazioni, sia perché l'elevazione del limite di esenzione si realizza attraverso l'elevazione degli scaglioni di valore imponibile, con la conseguenza che anche le quote ereditarie, i legati e le donazioni vengono assoggettati ad una minore tassazione.

Si reputa, inoltre, opportuno, al fine di agevolare il calcolo per la liquidazione dell'imposta, riportare qui di seguito i prospetti con le indicazioni dei nuovi coefficienti fissi da portare in detrazione dal prodotto ottenuto moltiplicando l'aliquota dello scaglione più elevato, in cui si ricomprende il valore dei beni o diritti, per l'imponibile determinato per i beni o diritti trasferiti.

ALIQUOTE SUL VALORE GLOBALE DELL' ASSE EREDITARIO NETTO

Valore imponibile				Aliquota	Detrazione
oltre L.	5.000.000	fino a L.	60.000.000	—	—
oltre L.	60.000.000	fino a L.	120.000.000	—	—
oltre L.	120.000.000	fino a L.	200.000.000	3	3.600.000
oltre L.	200.000.000	fino a L.	400.000.000	7	11.600.000
oltre L.	400.000.000	fino a L.	800.000.000	10	23.600.000
oltre L.	800.000.000	fino a L.	1.500.000.000	15	63.600.000
oltre L.	1.500.000.000	fino a L.	3.000.000.000	22	168.600.000
oltre L.	3.000.000.000			27	318.600.000

ALIQUOTE SULLE QUOTE DI EREDITÀ E SULLE DONAZIONI- SUCCESSIONI TRA FRATELLI E SORELLE E AFFINI IN LINEA RETTA

Valore imponibile				Aliquota	Detrazione
oltre L.	5.000.000	fino a L.	60.000.000	—	—
oltre L.	60.000.000	fino a L.	120.000.000	3	1.800.000
oltre L.	120.000.000	fino a L.	200.000.000	6	5.400.000
oltre L.	200.000.000	fino a L.	400.000.000	10	13.400.000
oltre L.	400.000.000	fino a L.	800.000.000	15	33.400.000
oltre L.	800.000.000	fino a L.	1.500.000.000	20	73.400.000
oltre L.	1.500.000.000	fino a L.	3.000.000.000	24	133.400.000
oltre L.	3.000.000.000			25	163.400.000

ALIQUOTE SULLE QUOTE DI EREDITÀ E SULLE DONAZIONI-SUCCESSIONI TRA ALTRI PARENTI FINO AL 4° GRADO E AFFINI FINO AL 3° GRADO

Valore imponibile				Aliquota	Detrazione
oltre L.	5.000.000	fino a L.	60.000.000	3	150.000
oltre L.	60.000.000	fino a L.	120.000.000	5	1.350.000
oltre L.	120.000.000	fino a L.	200.000.000	9	6.150.000
oltre L.	200.000.000	fino a L.	400.000.000	13	14.150.000
oltre L.	400.000.000	fino a L.	800.000.000	19	38.150.000
oltre L.	800.000.000	fino a L.	1.500.000.000	24	78.150.000
oltre L.	1.500.000.000	fino a L.	3.000.000.000	26	108.150.000
oltre L.	3.000.000.000			27	138.150.000

*ALIQUEUTE SULLE QUOTE DI EREDITÀ E SULLE DONAZIONI-SUCCESSIONI TRA GLI ALTRI
SOGGETTI*

Valore imponibile				Aliquota	Detrazione
oltre L.	5.000.000	fino a L.	60.000.000	6	300.000
oltre L.	60.000.000	fino a L.	120.000.000	8	1.500.000
oltre L.	120.000.000	fino a L.	200.000.000	12	6.300.000
oltre L.	200.000.000	fino a L.	400.000.000	18	18.300.000
oltre L.	400.000.000	fino a L.	800.000.000	23	38.300.000
oltre L.	800.000.000	fino a L.	1.500.000.000	28	78.300.000
oltre L.	1.500.000.000	fino a L.	3.000.000.000	31	123.300.000
oltre L.	3.000.000.000			33	183.300.000

Con l'articolo 3 sostitutivo e in parte innovativo dell'articolo 33 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, viene stabilita una riduzione del 40% dell'imposta di successione afferente i fondi rustici, comprese le costruzioni rurali e le imprese artigiane.

Ai fini della concessione della predetta riduzione si osserva quanto segue:

Fondi rustici

a) – Deve trattarsi di successione in linea retta e in favore del coniuge o dei fratelli e delle sorelle, e i detti successibili debbono essere agricoltori coltivatori diretti;

b) – fondi rustici trasferiti, da soli o unitamente alle costruzioni rurali, usufruiscono della predetta riduzione sino al valore di Lire 200 milioni; oltre tale limite si applicano le normali imposte;

c) – l'agevolazione va riconosciuta anche alle costruzioni che non insistono sul fondo, sempre che tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo stesso secondo quanto espressamente indicato all'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e non siano accatastate all'urbano;

d) – l'erede agricoltore coltivatore diretto deve essere in possesso dei requisiti – da attestarsi dall'Ispettorato Provinciale dell'Agricoltura – prescritti dall'art. 25, I comma, lett. d) del D.P.R. 26.10.1972, n. 643, così come risulta modificato dal D.P.R. 23.12.1974, n. 688.

Occorre infine rilevare che l'articolo 3 della legge in parola non introduce una totale esenzione in favore dei beni immobili rustici, bensì prevede soltanto una riduzione d'imposta afferente gli stessi beni.

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 dai fondi rustici, comprese le 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%.

Onde evitare una difforme interpretazione sui limiti di applicazione della norma agevolativa, valgono a migliore chiarimento, i sottoindicati casi esemplificativi:

Successione legittima

		140.000.000	fondo rustico
a) Valore complessivo	L. 500.000.000 di cui		
asse relitto:		360.000.000	immobili urbani

Eredi: tre figli o tre fratelli coltivatori diretti:
spetta la riduzione del 40% sull'imposta liquidata sul valore dei fondi rustici.

Imposta normale dovuta su L. 500.000.000
L. 26.400.000 (per i figli); L. 41.600.000 (per i fratelli).

Per calcolare la percentuale di riduzione spettante, si procede con la seguente proporzione:

$$500.000.000 : 26.400.000 = 140.000.000 : X$$

$$\frac{26.400.000 \times 140.000.000}{500.000.000} = 7.392.000$$

Su L. 7.392.000 va applicata la riduzione del 40%.

Analogamente si procede per determinare la riduzione di imposta nelle successioni tra fratelli.

		360.000.000	immobili urbani
b) Valore complessivo	L. 500.000.000 di cui		
asse relitto:		140.000.000	fondo rustico

Eredi: figli o fratelli di cui uno soltanto coltivatore diretto:
si determina l'imposta relativamente a L. 500.000.000 e si stabilisce poi, proporzionalmente, l'ammontare del tributo afferente il valore del fondo rustico. Quest'ultima imposta poi si divide per il numero degli eredi e sulla quota facente carico all'erede coltivatore, si applica la riduzione del 40%.

		L. 240.000.000	immobili urbani
c) Valore complessivo	L. 500.000.000 di cui		
asse relitto		L. 260.000.000	fondo rustico

Eredi: figli o fratelli di cui uno soltanto coltivatore diretto:
a quest'ultimo spetta l'agevolazione sulla quota parte di imposta afferente il valore del fondo rustico pervenutogli; la riduzione del 40% opera, in ogni caso, sino al limite di L. 200.000.000 del valore del fondo, mentre sulla parte eccedente tale valore vanno applicate le aliquote normali.

Appare infine necessario precisare che una volta accordati, sussistendo – ovviamente – le condizioni prescritte dal più volte citato art. 3, i benefici tributari non possono revocarsi per effetto di eventi successivi al trasferimento, atteso che la norma in esame non prevede ipotesi di decadenza dai concessi benefici.

Ne consegue che i dipendenti uffici relativamente a tale particolare aspetto del rapporto tributario successorio, non dovranno osservare alcun ulteriore adempimento.

Imprese artigiane

L'agevolazione operante per i fondi rustici viene estesa anche per le successioni, in favore del coniuge e dei parenti in linea retta entro il terzo grado, di imprese artigiane familiari, relativamente all'imposta dovuta sugli immobili, o parte degli immobili, adibiti all'esercizio dell'attività dell'impresa stessa.

Presupposto per l'applicabilità dell'agevolazione è che siano rispettate – in particolare – le disposizioni previste dall'art. 3 – contenente la definizione di impresa artigiana – e dall'art. 4 – relativo ai limiti dimensionali dell'impresa medesima – e in generale tutte le altre prescrizioni previste dalla legge 8 agosto 1985, n. 443.

Anche per le imprese artigiane, si richiamano le esemplificazioni indicate per la categoria degli agricoltori coltivatori 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 esercitino effettivamente tale attività.

La destinazione dell'immobile all'esercizio dell'impresa, che la richiamata norma intende agevolare, deve essere dimostrata con idonea documentazione, quale ad esempio la copia dell'ultima dichiarazione dei redditi mod. 740 o la certificazione rilasciata dalla competente Camera di Commercio.

L'art. 4, sostanzialmente, aumenta i limiti di somma già previsti rispettivamente dagli articoli 6 - 17, 19 lett. b) e 36 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 637 e pertanto non si rende necessaria alcuna precisazione al riguardo.

L'articolo 5, pur lasciando immutata la misura percentuale del 10%, modifica, sia nella sostanza che nel valore di riferimento, la presunzione prevista dall'articolo 8 del D.P.R. 637.

Le innovazioni contenute nella predetta disposizione, rispetto alla precedente normativa, concernono:

a) – la detrazione, dal valore complessivo netto dell'asse ereditario, di un ammontare pari a quello degli scaglioni non assoggettabili ad imposta.

In pratica, la presunzione va calcolata soltanto sul valore eccedente i 120 milioni, scaglione non imponibile ai fini dell'imposta sul valore globale.

Da quanto precede, si evince, pertanto, che la percentuale del 10% non deve essere più calcolata, come per il passato, tenendo conto anche del valore dello scaglione esente ma deve essere commisurata soltanto in relazione al valore effettivamente imponibile senza, cioè, tener conto, ai fini dell'imposta sul valore globale, del valore relativo allo scaglione esente.

b) – se i beni per i quali va applicata la presunzione sono indicati per un importo inferiore alla percentuale prevista del 10%, la presunzione stessa non si applica qualora i beni oggetto della presunzione siano analiticamente indicati in inventario e il loro valore sia dimostrato idoneamente.

Relativamente a tale ultima condizione, la prova deve, in concreto, dimostrare che i beni costituiti da denaro, gioielli e mobilia realmente esistenti nell'asse relitto hanno una consistenza economica inferiore alla presunzione del 10% e l'inventario ai sensi degli articoli 769 e seguenti, di cui al Capo III, titolo IV del c.p.c. risponde alla esigenza della legge.

Concludendo, quindi, anche se la presunzione non è più assoluta – cioè *iuris et de iure* – come nella previgente normativa, ma si ammette la prova contraria e conseguentemente la possibilità di assoggettare a tassazione anche un importo minore, tale minore importo deve essere dimostrato dal contribuente con la redazione di apposito inventario.

L'articolo 6 modifica i limiti di somma previsti alla lettera d) dell'articolo 9 del D.P.R. 637 del 1972 e quindi non abbisogna di alcun commento.

L'articolo 7 amplia la sfera delle categorie ammesse a dimostrare le proprie passività nei modi indicati dall'articolo 14 del D.P.R. 637/1972, includendovi anche gli esercenti attività professionali.

Per questi ultimi la dimostrazione delle eventuali passività inerenti la propria attività professionale può essere fornita anche attraverso le scritture contabili che i predetti soggetti sono obbligati a tenere ai fini dell'IVA e dell'IRPEF, sempre che tali registri risultino in regola con le prescrizioni di legge.

L'articolo 8 introduce alcuni commi, dopo il quarto comma dell'articolo 26 del D.P.R. 637/1972, recependo, sostanzialmente, il dettato dell'articolo 52, 4° e 5° comma, e dell'articolo 79, 1° comma ultima parte, del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con D.P.R. 26.4.1986, n. 131, relativamente al criterio di valutazione dei fabbricati e dei terreni censiti in catasto.

Poiché la materia è sostanzialmente analoga a quella già considerata dal Testo Unico predetto, si rinvia per quanto concerne le modalità di applicazione della nuova normativa nell'ambito successorio, a quanto precisato a pagina 46 e seguenti della Circolare 10.6.1986, n. 37, illustrativa del Testo Unico citato.

Si ritiene soltanto di dover sottolineare, confermando quanto già precisato nella circolare citata, che, ove il contribuente non intende avvalersi del criterio valutativo basato sulla rendita catastale, l'Ufficio determinerà il valore venale in comune commercio, sul quale non potrà poi essere applicato l'abbuono, nella misura del 10%, finora consentito, in sede di definizione del valore accertato.

Per completezza si ricorda poi che la norma anzidetta si rende applicabile anche alle donazioni per effetto del rinvio contenuto nell'art. 55, 3° comma, del D.P.R. 26.10.1972, n. 637.

L'articolo 9 estende la sanzione prevista del 1° comma dell'art. 51 del D.P.R. 26.10.1972, n. 637, all'ipotesi del valore insufficientemente dichiarato per i beni e i diritti di cui al 5° comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 637 del 1972, aggiunto all'art. 8, sopracitato, recependo, in buona sostanza, la disposizione contenuta nell'art. 71, 1° comma, parte seconda, del Testo Unico sull'imposta di registro. Pertanto, in proposito, si richiamano le istruzioni dettate con la circolare n. 37 del 1986 alle pagine 65 e 66.

L'articolo 11 stabilisce i termini di decorrenza della legge e la definizione dell'imponibile accertato per le successioni anteriori all'entrata in vigore della legge medesima.

Al riguardo, si precisa quanto segue:

a) – le disposizioni recate dalla legge in esame si applicano alle successioni apertesi e alle donazioni poste in essere a decorrere dal 1° luglio 1986;

b) – per le successioni apertesi e le donazioni poste in essere anteriormente alla data suddetta, è prevista invece la possibilità di definire, mediante atto di adesione, gli accertamenti ancora pendenti con una riduzione del 30%.

In relazione a tale ipotesi, si precisa che la definizione è subordinata alle seguenti condizioni:

1) – che non sia intervenuto il definitivo accertamento del valore imponibile mediante: a) atto di adesione sottoscritto dalle parti; b) mancata opposizione all'accertamento, nei prescritti termini; c)

decisione non ulteriormente impugnabile o divenuta definitiva per mancata impugnazione;

2) – che l'imposta sul complessivo valore accertato, ridotto del 30%, calcolata ai sensi della normativa precedente, non sia inferiore a quella che sarebbe dovuta, in relazione al complessivo valore accertato – cioè non ridotto del 30% – applicando la nuova normativa.

A tale proposito, è opportuno precisare che l'imposta calcolata sulla base delle aliquote previste dal D.P.R. 637/1972 e di quelle introdotte con la legge 880/1986, deve essere riferita, ai fini del conseguente raffronto che quest'ultima legge ha espressamente disposto, al valore complessivo accertato, come statuito all'articolo 11 della medesima legge, e non a quello riferito ai singoli valori.

In altri termini il raffronto, ai fini della concessione della prevista riduzione, deve effettuarsi fra il carico finale derivante dal valore accertato – beninteso limitatamente ai beni immobiliari – con applicazione delle nuove aliquote. Allo scopo, non devono prendersi in considerazione né le percentuali di maggiorazione previste per le presunzioni di esistenza di mobili, gioielli o denaro, né le passività.

Poiché peraltro la norma ha posto un limite oltre il quale non può accordarsi riduzione di valore, la percentuale di detta riduzione deve essere congruamente ridotta tutte le volte che l'ammontare dell'imposta calcolata con le aliquote abrogate, risulti inferiore a quello che sarebbe dovuto sul complessivo valore accertato ove la successione si fosse aperta nella vigenza della nuova disciplina tributaria.

In altre parole, è il complesso del carico tributario, calcolato col vecchio e con il nuovo sistema che legittima – in caso di differenza – la possibilità di accordare la riduzione nella misura prevista del 30% dei valori ereditari oggetto di giudizio di congruità.

Questa essendo la interpretazione scaturente dalla lettura della norma del citato articolo 11, va ulteriormente precisato, ai fini della applicazione del previsto criterio riduttivo, che, ove il valore di taluni cespiti, ridotto del 30%, dovesse risultare congruo, detto valore non potrà, in nessun caso, ridursi a cifra inferiore al valore dichiarato per gli stessi cespiti dal contribuente.

In tale ipotesi, la percentuale di riduzione – da commisurarsi, come detto, sempre sul complessivo valore accertato – potrà proporzionalmente risultare del 30% se riferito al suddetto complessivo valore, ma superare, in effetti, tale percentuale in riferimento a quegli altri cespiti facenti parte del complessivo valore accertato, per i quali il relativo valore non risulti, invece, congruo.

Si precisa, infine, che la riduzione del 30% si rende applicabile alle successioni e alle donazioni escluse dall'ambito di applicazione delle nuove norme per le quali a) non sia stato ancora notificato l'avviso di accertamento; b) l'accertamento è stato notificato ma non sono decorsi i termini per il ricorso alla Commissione Tributaria di primo grado; c) l'accertamento sia pendente davanti alle Commissioni Tributarie o all'Autorità Giudiziaria.

Le Intendenze di Finanza e gli Ispettorati Compartimentali delle Tasse sono pregati di fornire alla Scrivente un cenno di adempimento.

Gli Uffici del Registro e le Conservatorie dei RR.II. forniranno assicurazione di adempimento alle competenti Intendenze di Finanza.

IL MINISTRO