

Dipartimento di Giurisprudenza Economia e Scienze umane



Corso Avanzato di
Diritto tributario

Prof. Giuseppe Pizzonia

**IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E
DONAZIONI**

Università *Mediterranea*
Corso di laurea LM 56 - Economics
a.a. 2022-2023

Evoluzione

Quando la ricchezza era soprattutto immobiliare, l'imposta sulle successioni svolgeva un ruolo fondamentale come strumento di tassazione dei patrimoni e di redistribuzione della ricchezza

La rilevanza crescente della ricchezza mobiliare ha sottratto all'imposta la sua funzione. Nonostante aliquote elevate, il gettito era irrisorio, con una enorme elusione ed evasione di imposta

Nel 1991, fu emanato il T.U. n. 346/1990, tuttora in vigore. Nel 2000 l'imposta venne riformata, sulla base di aliquote ridotte. Nel 2001, fu soppressa

Nel 2006, l'imposta è stata ripristinata, in base al T.U. Non è da escludere che venga nuovamente riformata secondo una logica di inasprimento del prelievo e di riduzione delle possibilità di erosione



Presupposto

Si **applica** sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione (art. 1):

- a) trasferimento di beni e diritti mediante successione *mortis causa*;
- b) donazioni e le altre liberalità tra vivi (escluse le erogazioni liberali effettuate per spese di mantenimento o di educazione e quelle sostenute per malattia, quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze e le donazioni di modico valore);
- c) liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione;
- d) costituzione di vincoli di destinazione;
- e) trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito;
- f) costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni



Presupposto - segue

Alcuni trasferimenti, annoverati all'art. 3 T.U.S., non sono soggetti all'imposta

Ad es.

- Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni;
- Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti gratuiti, effettuati anche mediante patti di famiglia (art. 768 bis c.c.), a favore dei discendenti e del coniuge, aventi ad oggetto aziende, o rami di aziende, quote sociali o azioni



Base imponibile

- La **base imponibile** è costituita dal “*valore complessivo netto*” dei beni devoluti a ciascun beneficiario, considerando le franchigie
- Il **valore netto** si ottiene sottraendo, al valore dell’attivo, le passività e gli oneri deducibili
- Sono compresi nell’attivo *denaro, gioielli e mobilia*, determinati presuntivamente in ragione del 10% del valore globale netto dell’asse ereditario. È fatta salva la prova del contrario
- I titoli pubblici non si considerano compresi nell’attivo ereditario



Soggetti passivi

Art. 5 T.U.S.

“l’imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi”

Sono obbligati a presentare la dichiarazione di successione (art. 28):

- I chiamati all’eredità (salvo che abbiano rinunciato all’eredità, entro dodici mesi);
- I legatari
- I soggetti immessi nel possesso temporaneo dei beni dell’assente;
- Gli amministratori dell’eredità;
- I curatori dell’eredità giacente;
- Gli esecutori testamentari



Soggetti passivi - segue

- I chiamati all'eredità e gli altri soggetti obbligati a presentare la dichiarazione sono obbligati in solido nei limiti del valore dei beni ereditari posseduti (se non possiedono beni ereditari, sono tenuti a presentare la dichiarazione, ma non devono pagare)
- Gli eredi sono obbligati in solido al pagamento dell'imposta globalmente dovuta nel limite del valore della propria quota
- I legatari sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati



Territorialità

Prevale un criterio **soggettivo** (art. 2, T.U.):

- In caso di morte di **un residente** l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti anche se esistenti all'estero
- In caso di morte di un **non residente** l'imposta è dovuta solo sui beni esistenti in Italia



Valutazione dei beni

Nel Testo Unico, sono stabilite regole per la valutazione di varie tipologie di beni

Esempi:

Per gli immobili, la base imponibile è data dal valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione (il valore non è rettificabile se determinato con **criterio catastale**). E' sempre rettificabile il valore dichiarato dei terreni edificabili; (art 14 T.U.S.)

Per le aziende, si considera il valore complessivo dei beni e dei diritti che ne fanno parte, al netto delle passività, senza considerare l'avviamento. Sono esenti i trasferimenti di aziende (o quote di controllo) a favore di coniuge o discendenti se proseguono l'attività (o detengono il controllo) per almeno 5 anni (art 15 T.U.S.; art 3 T.U.S.)



Valutazione dei beni - segue

Titoli o partecipazioni (art. 16 T.U.S.):

se si tratta di titoli quotati in borsa, si considera la media dei prezzi dell'ultimo trimestre anteriore all'apertura della successione

se si tratta di titoli o partecipazioni non quotate, si considera il valore corrispondente alla quota del patrimonio netto alla data di apertura della successione, risultante dall'ultimo bilancio pubblicato (o inventario redatto e vidimato), o in mancanza il valore complessivo dei beni e dei diritti al netto delle passività



Valutazione dei beni – le passività (art. 20 – 24)

Sono costituite:

- dai debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione (risultanti da atto scritto avente data certa anteriore o da provvedimento giurisdizionale definitivo, o da scritture contabili obbligatorie),
- dalle spese mediche degli ultimi sei mesi, dalle spese funerarie



Aliquote

L'imposta era un tempo progressiva per scaglioni. Ora è proporzionale, con aliquote differenziate e franchigie a seconda del grado di parentela

4% (coniuge, parenti in linea retta, con franchigia di 1 milione €)

6% (fratelli e sorelle, con franchigia di € 100.000)

6% (altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta, affini in linea collaterale fino al terzo grado, *senza* franchigia)

8%, negli altri casi (senza franchigia)



Franchigie

- È stato superato l'orientamento secondo cui, ai fini del calcolo delle franchigie nell'imposta sulle successioni, occorre tenere conto delle donazioni fatte in vita dal defunto a favore dello stesso erede (o legatario), se hanno fruito di franchigia
- Se il beneficiario è portatore di handicap grave, la franchigia è di € 1.500.000, non cumulabile con altre franchigie



Dichiarazione e Liquidazione

La dichiarazione (art. 28), salvi casi di esonero, deve essere presentata in via telematica entro dodici mesi dall'apertura della successione. Se vi sono più obbligati, è sufficiente che la presenti uno solo. È possibile la presentazione di ulteriori dichiarazioni, ove sia necessario integrare la dichiarazione presentata o per denunciare eventi successivi

La dichiarazione deve contenere tutti i dati ed i documenti necessari per la determinazione del tributo (art. 29 e 30)

Sulla base della dichiarazione, l'Agenzia liquida l'**imposta principale**, mediante notifica di un **avviso di liquidazione**, entro **tre anni** dalla presentazione della dichiarazione

Entro lo stesso termine può liquidare l'imposta suppletiva relativa ad errori commessi nella liquidazione dell'imposta principale



Divieti e obblighi a carico di terzi

Art. 48 T.U.S.:

- Gli ufficiali dello stato civile di ciascun comune devono comunicare ogni trimestre l'elenco delle persone decedute, con indicazione dello stato di famiglia
- I pubblici ufficiali non possono compiere atti relativi a trasferimenti *mortis causa* se non è data la prova della presentazione della dichiarazione di successione
- I debitori del defunto o i detentori di suoi beni non possono fare pagamenti o consegnare beni se non è data la prova della presentazione della dichiarazione di successione



Divieti e obblighi a carico di terzi - segue

- Le banche ed altri soggetti finanziari non possono effettuare operazioni se non è data la prova della presentazione della dichiarazione di successione
- Le cassette di sicurezza (o altri contenitori chiusi depositati presso banche ed altri soggetti che esercitano questo servizio) non possono essere aperte se non alla presenza di un notaio o di un funzionario dell'Agenzia delle Entrate per redigere l'inventario del contenuto



Accertamento in rettifica

L'Agenzia delle Entrate dispone di poteri di indagine indicati nell'art. 47 T.U.S.. Se accerta l'esistenza di beni non dichiarati, o intende rettificare i valori dichiarati, o le passività (dichiarazione infedele o incompleta), notifica un “**avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta**”, entro **due** anni dal pagamento dell'imposta principale. L'imposta accertata si dice **complementare**

Se la dichiarazione è omessa, l'Agenzia provvede all'accertamento dell'attivo ereditario e dei soggetti obbligati, sulla base dei dati in suo possesso e delle notizie comunque raccolte, notificando avviso entro **cinque** anni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione omessa



Pagamento

La riscossione dell'imposta avviene a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione o di accertamento

Il pagamento deve essere effettuato entro sessanta giorni dalla notifica. Diversamente, si procede a riscossione coattiva con iscrizione a ruolo

Se viene proposto ricorso, la riscossione è frazionata

L'imposta complementare deve essere pagata per un terzo, entro sessanta giorni, due terzi dopo la sentenza di primo grado, per intero dopo la sentenza di secondo grado

L'imposta suppletiva deve essere pagata per intero dopo la sentenza di secondo grado



Imposta sulle donazioni

Ha una funzione complementare rispetto all'imposta sulle successioni perché le liberalità possono rappresentare una forma anticipata di trasmissione della ricchezza

Si applica oltre che sulle donazioni propriamente dette, da stipulare con atto pubblico, anche ai trasferimenti di beni e diritti a titolo gratuito ed alla costituzione di vincoli di destinazione

La disciplina si basa su quella dell'imposta di successione

I titoli di stato non sono esenti

I termini di decadenza sono quelli previsti per l'imposta di registro

Le aliquote e le franchigie sono uguali



Liberalità indirette

Sono soggette ad una disciplina particolare (es. acquisto di una casa al figlio con denaro dei genitori; denaro ricevuto in via informale per spirito di liberalità)

Per accertarle, occorrono due condizioni:

- Devono risultare da dichiarazione resa dall'interessato nell'ambito di un procedimento di accertamento di tributi;
- Devono aver determinato (anche in via frazionata) un incremento patrimoniale superiore ad una franchigia

È dubbia l'aliquota applicabile; se quella del 7%, originariamente prevista o quelle diverse successivamente stabilite a seguito della reintroduzione del tributo. In caso di registrazione volontaria, si applicano le aliquote previste per l'imposta sulle successioni



Liberalità indirette - segue

- Le liberalità indirette non sono comunque tassabili e l'imposta non è dovuta nei casi “di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari, ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto” (art. 1, comma 4 bis, T.U.S.)



Vincoli di destinazione

Sono negozi mediante i quali dati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela, con effetti di segregazione e limitazione di disponibilità

La costituzione di un vincolo di destinazione con effetto traslativo è soggetta all'imposta. Se non c'è effetto traslativo, si applica l'imposta fissa di registro



Trust

La costituzione, il vincolo dei beni, ed il trasferimento di beni in trust possono rilevare ai fini dell'imposta di registro o delle donazioni

L'atto istitutivo di trust, se non comporta trasferimenti patrimoniali è soggetto ad imposta di registro fissa

Il vincolo di beni in trust era considerato soggetto ad imposta sulle donazioni

Se il beneficiario è individuato occorre tener conto del rapporto tra beneficiario e disponente; in tal caso, la successiva devoluzione non è tassabile

La giurisprudenza ha superato questo orientamento e ritiene che il tributo sia dovuto solo quando avviene la devoluzione ai beneficiari

