

| SUCCESSIONE - DONAZIONE - PATTO DI FAMIGLIA | | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Soggetti | Imposta | Immobili e diritti trascrivibili | |
| | Successione, donazione, patto | Ipotecaria | Catastale |
| Coniuge Parenti in linea retta | 4% (per ogni beneficiario, franchigia di € 1.000.000) sul valore netto dell'asse ereditario. | 2% sul valore catastale degli immobili (anche sola nuda proprietà o solo usufrutto); terreni edificabili al valore venale. Minimo € 168. | 1% sul valore catastale degli immobili (anche sola nuda proprietà o solo usufrutto); terreni edificabili al valore venale. Minimo € 168. |
| Fratelli e sorelle | 6% (per ogni beneficiario, franchigia di € 100.000) sul valore netto dell'asse ereditario | | |
| Parenti fino al 4° grado Affini in linea retta Affini in linea collaterale fino al 3° grado | 6% (senza franchigia) sul valore netto dell'asse ereditario | € 168 se si tratta di "prima casa" anche per un solo beneficiario. Per gli immobili di lusso non è ammessa l'agevolazione. | € 168 se si tratta di "prima casa" anche per un solo beneficiario. Per gli immobili di lusso non è ammessa l'agevolazione. |
| Altri soggetti | 8% (senza franchigia) sul valore netto dell'asse ereditario | | |
| Portatori di handicap | La franchigia è di € 1.500.000; non cumulabile con altre franchigie | Non c'è franchigia. | Non c'è franchigia. |
| Esenzioni | <p>Successione: sono esenti i Titoli di Stato, le assicurazioni vita ed i beni soggetti a vincoli artistici e culturali, veicoli iscritti al PRA.</p> <p>Donazione e patto: sono esenti le assicurazioni vita.</p> <p>Aziende, rami di aziende o partecipazioni sociali sono escluse da imposte su successioni, donazioni e patti se ricorrono le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'erede o beneficiario deve essere un discendente o il coniuge; - in presenza di azioni o quote in Spa, Sapa, Srl, Società cooperative, il beneficiario deve acquisire o integrare il controllo della società ai sensi dell'art. 2359.1 c.c. n. 1 (per le società di persone non è richiesta questa condizione); - il beneficiario deve proseguire l'attività o detenere le partecipazioni di controllo per un periodo minimo di 5 anni dalla data di trasferimento. <p>Per godere dell'esenzione è necessario rendere apposita dichiarazione.</p> <p>In caso di donazione di valore inferiore alla franchigia, non è dovuta l'imposta di registro (CAE 44 del 07.10.2011).</p> | | |
| Beni soggetti all'imposta | <p>Successione: Oltre agli immobili: crediti, aziende, azioni, obbligazioni e altri titoli, quote sociali, il denaro, fondi comuni, mobilio, gioielli. Nel caso che all'interno del valore delle quote dei fondi comuni siano compresi titoli di stato deve essere scorporato il valore di questi ultimi alla data in cui si verifica la morte del quotista.</p> <p>Donazione e patto di famiglia: Oltre agli immobili: titoli di Stato, aziende, azioni, obbligazioni e altri titoli, quote sociali, il denaro, fondi comuni, mobilio, gioielli.</p> | | |
| Base imponibile Verificare: piena proprietà, nuda proprietà, usufrutto, ... | <p>Fabbricati: Valore catastale rivalutato</p> <p>Terreni agricoli: Valore catastale rivalutato</p> <p>Terreni edificabili. Valore venale (<i>indipendente da eventuale rivalutazione</i>).</p> <p>Aziende: Valore del patrimonio netto contabile, senza rivalutazioni e avviamento.</p> <p>Partecipazioni non quotate: Valore del patrimonio netto contabile, senza rivalutazioni di immobilizzazioni, rimanenze e avviamento. Per le società in semplificata occorre depurare il valore dei beni dalle passività (Cass. n. 2773/2009).</p> <p>Partecipazioni quotate: Valore di borsa.</p> <p>Crediti (compresi Finanziamenti soci): al valore nominale.</p> <p>I debiti esistenti al momento di apertura della successione riducono il valore.</p> <p>Denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al 10% del valore netto imponibile.</p> | | |
| Franchigia | <p>Per stabilire il superamento o meno della franchigia, si tiene conto di tutte le donazioni fatte, anche nel periodo in cui l'imposta era stata abolita (C.M. 3/2008).</p> <p>Il valore della franchigia verrà aggiornato ogni 4 anni.</p> | | |

AGEVOLAZIONI per AZIENDE E PARTECIPAZIONI - Art. 3.4-ter TU 346/1990

| Oggetto | Beneficiario / Erede | Trattamento |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Trasferimento di ramo di azienda o azienda con continuazione attività per almeno 5 anni. | Discendente o coniuge | Esente da imposta sulle successioni o donazioni. |
| | Altri soggetti | Applicazione ordinaria di aliquote e franchigie dell'imposta sulle successioni e donazioni ordinarie. |
| Trasferimento di ramo di azienda o azienda senza continuazione o con continuazione attività per meno di 5 anni. | Discendente o coniuge | Applicazione ordinaria di aliquote e franchigie dell'imposta sulle successioni e donazioni ordinarie. |
| | Altri soggetti | Applicazione ordinaria di aliquote e franchigie dell'imposta sulle successioni e donazioni ordinarie. |
| Trasferimento di quote o azioni mantenute per almeno 5 anni. | Discendente o coniuge | Esente da imposta sulle successioni o donazioni. |
| | Altri soggetti | Applicazione ordinaria di aliquote e franchigie dell'imposta sulle successioni e donazioni ordinarie. |
| Trasferimento altre quote o azioni | Chiunque | Regole ordinarie. Nessuna esenzione. |
| Immobili - C.A.E. n. 3/E del 22.1.2008 | Gli immobili compresi in aziende per le quali ricorre l'esenzione, sono esenti da imposte ipotecaria e catastale. | |
| Fondi rustici | A favore di imprenditori agricoli a titolo principale, di coltivatori diretti con meno di 40 anni o di giovani con meno di 40 anni che acquisiscono le predette qualifiche entro 2 anni dal trasferimento. | |

| Condizioni per l'esenzione | | |
|-------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Soggetti | Discendenti o coniuge | |
| Azienda o ramo | A condizione che per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, il beneficiario prosegue l'attività dell'impresa. | |
| Quote soc. di persone | A condizione che per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, il beneficiario prosegue l'attività dell'impresa (Assonime Circ. n. 13/2007 e n. 7/2007). | |
| Quote di società di capitali | Azioni e quote di S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., Società cooperative e di mutua assicurazione. L'esenzione è applicabile al trasferimento delle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359.1, n. 1 c.c. (maggioranza in assemblea). <ul style="list-style-type: none"> ♦ È agevolato il trasferimento di quote di qualsiasi entità, se si aggiungono a una partecipazione già di controllo. ♦ Non è agevolato il trasferimento di quote di controllo se si suddividono in capo a più soggetti (ognuno dei quali non ha il controllo) salvo il caso di più discendenti in comproprietà o che un discendente acquisisca il controllo a seguito della nuova quota. ♦ A condizione che per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, il beneficiario mantenga il controllo societario. | |
| Perdita della agevolazione | Aziende/rami | <i>Cessazione dell'attività</i> , indipendentemente dal motivo (morte, fallimento ..) |
| | Società di persone | <i>Cessazione dell'attività</i> , indipendentemente dal motivo (morte, fallimento ..) <i>Conferimento, trasformazione, fusione, scissione</i> : non costituiscono causa automatica di decadenza dell'agevolazione (C.M. 341/2007). Es.: probabilmente rimane l'agevolazione se il conferimento dell'azienda è in una società di persone e il beneficiario continua in essa l'attività, oppure in una società di capitali ove acquisisce il controllo. |
| | Società di capitali | <i>Cessazione dell'attività</i> , indipendentemente dal motivo (fallimento, ecc.). <i>Perdita del controllo</i> , indipendentemente dal motivo (cessione, ingresso di un nuovo socio). <i>Conferimento, trasformazione, fusione, scissione</i> : non costituiscono causa automatica di decadenza dell'agevolazione. Es.: probabilmente rimane l'agevolazione se con la fusione non si perde il controllo. |
| Sanzioni | Nel caso in cui vengano meno le condizioni di cui sopra si dovrà pagare, oltre all'imposta in misura ordinaria, anche di una sanzione pari al 30% e gli interessi di mora. | |
| Patto di famiglia | L'agevolazione non si estende alle attribuzioni di denaro o beni effettuate dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni in favore degli altri partecipanti al patto. | |

IMPONIBILE E COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO

PARTECIPAZIONI NON QUOTATE

Art. 68.6/917; C.M. n. 12/E/2008. Le plusvalenze sono costituite dalla differenza tra corrispettivo percepito e **costo di acquisto**, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione, compresa l'imposta di successione e donazione, esclusi gli interessi passivi.

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.

Nel caso di acquisto per **donazione** si assume come costo il **costo del donante**.

C.M. n. 12/2008: non esiste per l'erede la possibilità, nel caso di applicazione dell'imposta sulle successioni, di optare fra valore definito ai fini dell'imposta successoria e costo sostenuto dal de-cuius. *Notare la disparità di trattamento tra successione e donazione.*

SUCCESSIONE - Società in contabilità ordinaria

Base imponibile per il calcolo dell'imposta di successione

Valore proporzionale del patrimonio netto contabile, risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti (senza rivalutazione di immobilizzazioni, rimanenze ed avviamento).

Salvo esenzione ex art. 3.4-ter, D.lgs. n. 346/1990.

Costo fiscalmente riconosciuto in capo all'erede per calcolo plusvalenza ex artt. 67- 68

♦ In caso di vendita, il **costo fiscalmente riconosciuto** corrisponde al valore **dichiarato** in sede di **successione**, od in seguito **definito e liquidato**, che si paghino o meno imposte per effetto della franchigia. Anche se nella denuncia di successione è stato dichiarato un valore superiore alla quota di patrimonio netto contabile, esempio perché il de cuius aveva rivalutato la quota, il costo fiscalmente riconosciuto rimane quello della quota parte del patrimonio netto contabile (Circ. n. 12/2008; Ris. 120/E/2001). In pratica **gli eredi perdono la rivalutazione**. Si ritiene di conseguenza che gli eredi non siano obbligati a pagare le eventuali restanti rate della rivalutazione fatta dal de cuius.

♦ L'erede può sempre procedere ad autonoma rivalutazione se il bene è già suo all'1/1/2013.

♦ Esempio:

| | |
|---------------------------------------------------|-------|
| Costo della quota da rivalutazione | 8.000 |
| Quota parte del patrimonio netto della società | 2.000 |
| Denuncia di successione | 8.000 |
| Costo fiscalmente riconosciuto in caso di vendita | 2.000 |

♦ Notare la disparità di trattamento con la donazione, dove il costo fiscalmente riconosciuto è quello in capo al donante anche se nell'atto di donazione si dichiara la quota di patrimonio netto (inferiore al valore rivalutato). Con rischio accertamento.

Ris. N. 158/2008 - Successione aperta tra il 25/10/2001 ed il 2/10/2006 (non c'era imposta di successione). - Costo fiscalmente riconosciuto in capo al de cuius (anche rivalutato).

♦ Se non si pagano imposte, in quanto partecipazioni esenti, il costo riconosciuto corrisponde al valore normale dei titoli alla data di apertura della successione (senza tener conto di eventuale rivalutazione del de cuius). Circ. n. 12/2008.

SUCCESSIONE - Società in contabilità semplificata (senza bilancio o inventario)

Base imponibile per il calcolo dell'imposta di successione

Valore complessivo dei beni e dei diritti al netto delle passività (Cass. n. 2773/2009).

Costo fiscalmente riconosciuto in capo all'erede per calcolo plusvalenza ex artt. 67- 68

Come le altre partecipazioni.

DONAZIONE - Base imponibile per il calcolo dell'imposta

Valore del patrimonio netto contabile, senza rivalutazione di immobilizzazioni, rimanenze ed avviamento. *Se la partecipazione era stata rivalutata dal donante, il valore da dichiarare nell'atto di donazione potrà essere inferiore?* Con rischio accertamento.

Salvo esenzione ex art. 3.4-ter, D.lgs. n. 346/1990.

DONAZIONE - Costo fiscalmente riconosciuto in capo al beneficiario per il calcolo della plusvalenza ex artt. 67 e 68

♦ Corrisponde al costo fiscalmente riconosciuto in capo al donante (art. 68.6), anche se nell'atto di donazione si dichiara la quota di patrimonio netto (inferiore al valore rivalutato). Quindi se il donante aveva rivalutato la quota, il beneficiario avrà tale valore come costo fiscalmente riconosciuto.

Disparità di trattamento con la successione.

♦ Il donatario può rivalutare la partecipazione se era sua all'1/1/2013, ma dovrà tener conto della caratura (partecipazioni qualificate o meno) in capo al donante.

PARTECIPAZIONI QUOTATE**Base imponibile per il calcolo dell'imposta di successione e donazione**

Per i titoli quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto, la media dei prezzi di compenso ovvero dei prezzi fatti nell'ultimo trimestre antecedente l'apertura della successione maggiorata dei dietimi o degli interessi maturati successivamente

Costo fiscalmente riconosciuto in capo all'erede per calcolo plusvalenza ex artt. 67- 68

Come altre partecipazioni.

TERRENI EDIFICABILI

Art. 68.2/917. Il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria è costituito:

- dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.
- acquistati per effetto di **successione o donazione** si assume come prezzo di acquisto il valore **dichiarato nelle relative denunce** ed atti registrati, **od in seguito definito e liquidato**, aumentato di ogni altro costo successivo inerente.

SUCCESSIONE - Base imponibile per il calcolo dell'imposta

Valore venale. *Attenzione ad eventuali rivalutazioni del de cuius.*

SUCCESSIONE - Costo fiscalmente riconosciuto in capo all'erede per il calcolo della plusvalenza ex artt. 67 e 68

♦ Il costo fiscalmente riconosciuto per l'erede è dato dal valore dichiarato in sede di successione od in seguito definito e liquidato (art. 68.2), che si paghino o meno imposte per effetto della franchigia. Il costo va aumentato di ogni spesa successiva inerente, il tutto rivalutato in base alla variazione Istat (Cass. n. 328/2002), calcolando dalla data di successione.

| | | | |
|------------|---------------------------------------------------|-------|-------|
| ♦ Esempio: | Costo del terreno rivalutato | 8.000 | 8.000 |
| | Denuncia di successione | 8.000 | 3.000 |
| | Costo fiscalmente riconosciuto in caso di vendita | 8.000 | 3.000 |

DONAZIONE - Base imponibile per il calcolo dell'imposta

Valore venale. *Attenzione ad eventuali rivalutazioni del donante.*

DONAZIONE - Costo fiscalmente riconosciuto in capo al beneficiario per il calcolo della plusvalenza ex artt. 67 e 68

♦ Valore *dichiarato* nell'atto di donazione od in seguito *definito* e liquidato (art. 68.2), aumentato di ogni costo successivo inerente, rivalutato indici Istat (Cass. n. 328/2002).

TERRENI LOTTIZZATI

Art. 68.2/917. Il costo dei terreni lottizzabili: † acquistati oltre 5 anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore; † 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.

SUCCESSIONE - Base imponibile per il calcolo dell'imposta

Valore venale.

SUCCESSIONE - Costo fiscalmente riconosciuto in capo all'erede per il calcolo della plusvalenza ex artt. 67 e 68

Valore normale del terreno alla *data di inizio della lottizzazione*, aumentato di ogni altro costo inerente la lottizzazione (col criterio di cassa). Opportuna una perizia.

DONAZIONE - Base imponibile per il calcolo dell'imposta

Valore venale.

DONAZIONE - Costo fiscalmente riconosciuto in capo al beneficiario per il calcolo della plusvalenza ex artt. 67 e 68

Valore normale del terreno alla *data di inizio della lottizzazione*, aumentato di ogni altro costo inerente la lottizzazione (col criterio di cassa). Opportuna una perizia.

TERRENI NON EDIFICABILI

SUCCESSIONE - Base imponibile per il calcolo dell'imposta

Rendita catastale rivalutata. Se l'immobile era stato rivalutato dal de cuius il valore da dichiarare nella successione potrà essere quello catastale.

SUCCESSIONE - Costo fiscalmente riconosciuto in capo all'erede per il calcolo della plusvalenza ex artt. 67 e 68

† Il costo fiscalmente riconosciuto per l'erede è dato dal valore dichiarato in sede di successione od in seguito definito e liquidato (art. 68.2), che si paghino o meno imposte per effetto della franchigia. Il costo va aumentato di ogni spesa successiva inerente, il tutto rivalutato in base alla variazione Istat (Cass. n. 328/2002), calcolando dalla data di successione.

† La rivendita non è mai soggetta ad imposte indipendentemente dal decorso dei 5 anni.

DONAZIONE - Base imponibile per il calcolo dell'imposta

Vedi fabbricati.

DONAZIONE - Costo fiscalmente riconosciuto in capo al beneficiario per il calcolo della plusvalenza ex artt. 67 e 68

† Vedi fabbricati. La rivendita è soggetta ad imposte solo se non sono decorsi cinque anni dalla data di acquisto da parte del donante.

FABBRICATI

SUCCESSIONE - Base imponibile per il calcolo dell'imposta

Rendita catastale rivalutata. Se l'immobile era stato rivalutato dal de cuius il valore da dichiarare nella successione potrà essere quello catastale.

SUCCESSIONE - Costo fiscalmente riconosciuto in capo all'erede per il calcolo della plusvalenza ex artt. 67 e 68

Prezzo di acquisto o il costo di costruzione *sostenuti dal de cuius*, aumentato dei costi di costruzione sostenuti dal beneficiario.

Se l'immobile era stato rivalutato dal de cuius: a) il valore da dichiarare nella successione po-

trà essere quello catastale; b) il costo fiscalmente riconosciuto in capo al beneficiario sarà il valore rivalutato (C.M. n. 81 del 6/11/2002).

♦ La rivendita non è mai soggetta ad imposte indipendentemente dal decorso dei 5 anni.

DONAZIONE - Base imponibile per il calcolo dell'imposta

Rendita catastale rivalutata. Se l'immobile era stato rivalutato dal de cuius il valore da dichiarare nella successione potrà essere quello catastale.

DONAZIONE - Costo fiscalmente riconosciuto in capo al beneficiario per il calcolo della plusvalenza ex artt. 67 e 68

Prezzo di acquisto o il costo di costruzione *sostenuti dal donante*, aumentato dei costi di costruzione sostenuti dal beneficiario.

Se l'immobile era stato rivalutato dal donante: a) il valore da dichiarare nell'atto di donazione potrà essere quello catastale; b) il costo fiscalmente riconosciuto in capo al donatario sarà il valore rivalutato dal donante (C.M. n. 81 del 6/11/2002).

♦ La rivendita è soggetta ad imposte solo se non sono decorsi cinque anni dalla data di acquisto da parte del donante.

SUCCESSIONE DELL'AZIENDA

Art. 58.1 - Plusvalenze

... 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.

Art. 58.3 - Plusvalenze

Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito anche se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Art. 67.1 lett. h-bis) - Redditi diversi

Sono redditi diversi ... le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58.

Art. 170 - Trasformazione della società (*estratto*)

1. La trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.

Gli eredi NON CONTINUANO l'attività

Imposta di successione - Il valore dell'azienda entra nella dichiarazione di successione e, se ci sono beni immobili, devono essere pagate le imposte ipocatastali (3%).

Iva - Entro 30 giorni dal decesso va presentata comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Gli eredi devono procedere alla liquidazione dell'azienda utilizzando la partita Iva del de cuius:

- fatturando i beni che cedono a terzi;
- auto fatturando i beni che si tengono.

Se l'azienda viene ceduta unitariamente, si applica l'imposta di registro.

In caso di affitto di azienda si evita/rinvia l'autoconsumo; i canoni di affitto sono soggetti ad imposta di registro (R.M. n. 35/2008).

L'"autoconsumo" dell'immobile non dovrebbe essere soggetto ad Iva (R.M. n. 361708/1978).

lidd - La trasmissione dell'azienda agli eredi non configura destinazione a finalità estranee e nessuna plusvalenza sorgerà in capo al de cuius (art. 58.1).

Reddito in capo agli eredi (art. 67.1 lett. h-bis) - Possono verificarsi:

- ♦ **Cessione** dell'azienda - è tassata la plusvalenza sulla base del costo fiscalmente riconosciuto in capo al de cuius, come reddito diverso, secondo il principio di cassa (senza Irap).
- ♦ **Affitto** dell'azienda - si genera un reddito diverso tassato pro quota in capo agli eredi.
- ♦ **Liquidazione** dell'azienda - genera reddito diverso anche la cessione dei beni singolarmente (R.M. 341/07). Genera plusvalenza anche l'autoconsumo (gli eredi si tengono i beni aziendali).

Gli eredi CONTINUANO l'attività

Imposta di successione - Il valore dell'azienda non costituisce base imponibile per il calcolo dell'imposta di successione e, se ci sono beni immobili, non devono essere pagate le imposte ipocatastali.

Iva - Entro 30 giorni dal decesso va presentata comunicazione all'Agenzia delle Entrate, con attribuzione di nuova Partita Iva, che assorbe quella del de cuius.

Iidd - Il trasferimento di azienda per causa di morte 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 (art. 58.1).

Regolarizzazione della società di fatto - Non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento (art. 170).

Entro un anno: imposta di registro e ipocatastali fisse.

Oltre un anno: imposta di registro proporzionale dal 3% per i mobili al 15% per i terreni agricoli; ipocatastali 3%.

Gli eredi INTERROMPONO l'attività

Se dopo aver continuato l'attività, gli eredi la cessano si verificano le seguenti conseguenze:

Iva - Gli eredi devono procedere alla liquidazione dell'azienda utilizzando:

- fatturando i beni che cedono a terzi;
- auto fatturando i beni che si tengono.

In caso di cessione di azienda, si dovrà pagare l'imposta di registro.

Iidd - Si dovrà procedere alla liquidazione, con emersione di eventuali plusvalenze tassabili, sia per la vendita che per l'autoconsumo.

Imposta di successione - Si dovranno pagare, oltre all'imposta ordinaria del 4%, gli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata e la sanzione amministrativa del 30% dell'importo non pagato.

Imposte ipocatastali - Si dovranno pagare, oltre all'imposta ordinaria del 3%, gli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata e la sanzione amministrativa del 30% dell'importo non pagato.

ESENZIONI: AZIENDE E QUOTE SOCIALI

D.Lgs. 346/1990 - TUS - Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Testo in vigore dal 1/1/2008

Articolo 3 - Trasferimenti non soggetti all'imposta

4-ter. I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768 bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta.

Regola generale: trasferimenti di aziende, rami di azienda, quote di società di persone e di società di capitali non sono soggetti all'imposta sulle successioni.

In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73.1, lett. a) del Tuir (società soggette all'Ires) il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359.1, numero 1) c.c. (*maggioranza dei voti in assemblea ordinaria*).

Condizioni per l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni

- ♦ Il trasferimento deve essere operato a favore dei **discendenti** e/o del **coniuge**.
- ♦ Gli aventi causa devono rendere, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, **apposita dichiarazione**.
- ♦ *Aziende* - Condizioni per l'agevolazione: prosecuzione dell'attività per un periodo non inferiore a 5 anni.
- ♦ *Partecipazioni in società di persone* - *detenzione e prosecuzione per almeno 5 anni*.
- ♦ *Partecipazioni in società di capitali* - *detenzione del controllo per almeno 5 anni*. Il trasferimento deve avere ad oggetto partecipazioni societarie con cui è acquisito o integrato il **controllo**, ai sensi dell'art. 2359, c. 1, n. 1, c.c. (si considerano controllate "le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria").
- ♦ *Partecipazioni in società di persone o di capitali estere* - *secondo la Dre della Lombardia godono delle stesse agevolazioni previste per le società residenti (del 2/8/2011)*.

Cause di decadenza dal regime di esenzione

Nell'ipotesi in cui le condizioni richieste vengano meno, ne consegue la decadenza dall'agevolazione e l'imputazione ai beneficiari della stessa obbligazione tributaria che sarebbe sorta con riferimento alla data della successione o della donazione con la conseguente applicazione:

- ♦ dell'imposta in modo ordinario;
- ♦ della sanzione amministrativa del 30% dell'importo non pagato (art. 13, D.Lgs. n. 471/1997).
- ♦ degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Non si dovrebbe verificare alcuna decadenza dall'agevolazione in tutti quei casi in cui il venir meno del controllo o dell'azienda dipende da cause non imputabili e non riconducibili alla volontà del beneficiario (ad es. nei casi di pignoramento dei beni stessi o nel caso di fallimento dell'impresa).

Differenze tra le imposte dirette e l'imposta sulle successioni e donazioni

Imposte dirette - Il regime di neutralità si applica a tutti i trasferimenti a titolo gratuito d'azienda inter vivos o mortis causa a prescindere dalla qualità soggettiva dei beneficiari e da ulteriori condizioni.

Imposta sulle successioni e donazioni - L'esenzione si applica:

- ♦ ai soli trasferimenti a titolo gratuito d'azienda inter vivos o mortis causa a favore dei discendenti o del coniuge;
- ♦ a condizione che sia proseguita l'attività di impresa

Il diverso ambito soggettivo del regime di neutralità, si spiega con la diversità di disciplina:

- ♦ nelle imposte dirette la plusvalenza derivante dal trasferimento per successione o donazio-

ne non è definitivamente sottratta a tassazione ma rimane latente perché sarà assoggettata a tassazione all'atto del successivo trasferimento da parte del beneficiario;

♦ nell'imposta sulle successioni e donazioni, invece, l'esenzione del trasferimento a titolo gratuito, ove ricorra la condizione soggettiva (discendenti o coniuge) e la condizione oggettiva (prosecuzione dell'attività di impresa), è definitiva (salvo ricorra una causa di decadenza).

Cir. n. 3/E del 22/01/2008 - Esenzione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni

8.3.1. Premessa

omissis

Sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti di aziende o rami di esse, di azioni e quote sociali, attuati in favore dei discendenti e del coniuge mediante disposizioni *mortis causa*, donazioni, atti a titolo gratuito o costituzione di vincoli di destinazione, nonché mediante patti di famiglia di cui agli articoli 768-*bis* e seguenti c.c..

8.3.2 Condizioni per l'applicabilità dell'esenzione

L'applicazione del regime di favore di cui all'art. 3.4-*ter*, del TUS concerne i trasferimenti a favore dei discendenti o del coniuge di:

- aziende o rami di esse;
- quote sociali e azioni.

Nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote sociali o azioni emesse dai soggetti di cui all'art. 73.1, lettera a), del Tuir e cioè "...*società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato...*", l'esenzione spetta per il solo trasferimento di partecipazioni "...*mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359.1, n. 1) c.c.*".

In base al tenore letterale della disposizione, si evince che l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica ogniqualvolta il trasferimento riguardi partecipazioni in società di persone, purché, ovviamente, ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'art. 3.4-*ter*, del TUS.

Viceversa, nell'ipotesi in cui il trasferimento abbia ad oggetto azioni o quote di partecipazione in società di capitali, l'agevolazione in parola trova applicazione qualora il beneficiario del trasferimento, per effetto di quest'ultimo, possa disporre del controllo della società in base all'art. 2359.1, n. 1) c.c. (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria).

Per godere dell'agevolazione è altresì necessario 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 o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso*".

Di conseguenza, il beneficiario del trasferimento di azienda o di rami di esse, di quote sociali e di azioni non è tenuto a corrispondere l'imposta sulle successioni e donazioni a condizione che per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento:

- ♦ prosegua l'attività d'impresa: la prosecuzione dell'attività riguarda tutte le ipotesi in cui il trasferimento abbia avuto ad oggetto quote di società di persone, aziende o rami di esse;
- ♦ detenga il controllo societario: questa ipotesi, evidentemente, ricorre ogniqualvolta il trasferimento abbia ad oggetto quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73.1, lett. a), Tuir.

In ogni caso, per fruire dell'agevolazione è necessario che gli aventi causa rendano apposita dichiarazione nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa ovvero di mantenere il controllo societario.

Al riguardo, valgono i seguenti esempi:

♦ Tizio possiede una partecipazione pari al 60% del capitale sociale di Alfa s.p.a., che intende donare separatamente ed in parti uguali a ciascuno dei suoi tre figli. In tal caso non si applica l'agevolazione di cui all'art. 3.4-*ter*, del TUS, in quanto nessun donatario potrebbe esercitare il controllo di cui all'art. 2359.1, n. 1), c.c.;

♦ L'agevolazione in parola si applica, invece, qualora, nell'esempio di cui sopra, Tizio doni l'intero pacchetto azionario posseduto ai suoi tre figli in comproprietà tra loro. In tal caso, in base all'art. 2347 c.c., i diritti dei comproprietari sono esercitati da un rappresentante comu-

ne, il quale disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;

♦ Tizio detiene una partecipazione pari al 10% del capitale sociale di Alfa s.n.c. che dona, in parti uguali e separate, ai suoi tre figli. In tal caso, i trasferimenti non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni.

Il mancato rispetto di una delle predette condizioni comporta la decadenza dall'agevolazione fruita e, quindi, il pagamento dell'imposta nella misura ordinaria nonché 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.

La decadenza dal beneficio può verificarsi anche in modo parziale, come, ad esempio, nell'ipotesi in cui il beneficiario, nel quinquennio, ceda un ramo dell'azienda.

In tal caso la decadenza dal beneficio si verifica limitatamente al ramo di azienda trasferito, purché, per la parte d'azienda non trasferita, il cedente prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa.

Il **conferimento** dell'azienda o della partecipazione in un'altra società non è causa di automatica decadenza all'agevolazione.

Il conferimento, ai fini del mantenimento dell'agevolazione in parola, può essere assimilato, infatti, al proseguimento dell'esercizio dell'attività d'impresa.

In particolare la condizione della prosecuzione dell'attività d'impresa è da intendersi assoluta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione:

- ♦ il beneficiario conferisca l'azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;
- ♦ il beneficiario conferisca l'azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'art. 2359.1, n. 1), c.c..

Ove, i beneficiari conferenti **trasferiscano** le partecipazioni ricevute in seguito al conferimento, entro il quinquennio, si verifica la **decadenza** dall'esenzione.

Trasformazione, fusione o scissione - Parimenti, deve intendersi assolto il requisito della prosecuzione dell'attività d'impresa nell'ipotesi di:

- ♦ trasformazione, fusione o scissione che diano origine a società di persone ovvero incidano sulle stesse, a prescindere dal valore della quota di partecipazione assegnata al socio;
- ♦ trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, purché il socio mantenga o integri, nella società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359.1, n. 1), c.c..

8.3.5 Imposte ipotecaria e catastale

Le formalità di trascrizione e voltura catastale sono esenti dalle imposte.

R.M. 341/E/2007 - L'A.E. ha illustrato il caso di un imprenditore individuale che ha trasferito l'azienda ai tre figli i quali, successivamente (entro il quinquennio) hanno trasformato la comunione aziendale in società di persone.

♦ L'esenzione dovrebbe spettare anche nell'ipotesi in cui il trasferimento è operato direttamente a favore della società costituita tra gli stessi discendenti.

BASE IMPONIBILE per il calcolo dell'imposta di successione

La base imponibile per l'imposta di successione è costituita dalla **differenza** tra l'**attivo ereditario e le passività deducibili, i legati e altri oneri**.

L'imposta si paga su quanto cade in successione, ma per il calcolo della franchigia occorre tener conto delle eventuali donazioni. Esempi:

| | | | | | | |
|-----------|---------|-------------|---------|------------|-----------|--------------------|
| Donazioni | 200.000 | Successione | 700.000 | Franchigia | 1.000.000 | No imposta |
| Donazioni | 500.000 | Successione | 700.000 | Franchigia | 1.000.000 | Imposta su 200.000 |

La franchigia si determina in base all'effettivo beneficiario dei beni: così se il fratello (che gode di una franchigia di € 100.000) rinuncia all'eredità in favore del figlio, non compete alcuna franchigia.

L' **attivo ereditario** viene così calcolato:

- ♦ **aziende individuali** - valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che la compongono (esclusi i beni di cui all'art. 12) al netto delle passività (artt. 21, 22, 23). Se il defunto era obbligato alla redazione dell'inventario, si ha riguardo alle attività e passività indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti.
- ♦ **aziende familiari** - *quota parte del valore determinato come per l'azienda individuale*;
- ♦ **azioni e partecipazioni non quotati** - il valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società, risultante dall'ultimo bilancio pubblicato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti ed escludendo l'avviamento;
- ♦ **azioni o titoli quotati in borsa** - la media dei prezzi rilevata nell'ultimo trimestre anteriore all'apertura della successione, maggiorata dei dietimi o degli interessi in seguito maturati;
- ♦ **titoli o quote di partecipazione a fondi comuni di investimento** - si fa riferimento al valore risultante dall'apposito prospetto (indicare i Titoli di Stato);
- ♦ **obbligazioni** e per gli altri titoli diversi da quelli già citati in precedenza - si deve considerare il valore comparato a quello di titoli con caratteristiche similari quotati in borsa o altro valore desunto da elementi certi.
- ♦ **terreni agricoli, aziende agricole o zootecniche** - reddito domenicale rivalutato (che comprende anche i fabbricati rurali);
- ♦ **terreni edificabili** - prezzo medio di mercato all'apertura della successione;
- ♦ **fabbricati civili, commerciali ed industriali** - reddito catastale rivalutato;
- ♦ i titoli di qualsiasi specie risultante **dall'ultima dichiarazione dei redditi** del defunto;
- ♦ **crediti**, compresi i **finanziamenti soci** fruttiferi o meno;
- ♦ **denaro, gioielli e mobilia**, nella misura del 10% del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario. In presenza di un valore dichiarato inferiore a quello presunto, l'imposta deve essere calcolata sul valore presunto (Cass. 25/02/2008 n. 47).

Sono **ESCLUSI** dall'attivo ereditario:

- ♦ i beni e diritti iscritti nei pubblici registri, di cui il defunto ne aveva perduto la titolarità;
- ♦ le azioni e i titoli nominativi intestati al defunto, alienati anteriormente all'apertura della successione con atto autentico o girata autenticata;
- ♦ le indennità corrisposte in caso di cessazione del rapporto di agenzia;
- ♦ le indennità corrisposte in caso di morte del lavoratore;
- ♦ le indennità per diritto proprio agli eredi in forza di assicurazioni previdenziali obbligatorie o stipulate dal defunto;
- ♦ i crediti contestati giudizialmente alla data di apertura della successione (che devono essere dichiarati), fino a quando la loro sussistenza non sia riconosciuta con provvedimento giurisdizionale o con transazione;
- ♦ i crediti verso lo Stato, gli enti pubblici territoriali e gli enti pubblici che gestiscono forme obbligatorie di previdenza e di assistenza sociale, compresi quelli per rimborso di imposte o di contributi, fino a quando non siano riconosciuti con provvedimento dell'amministrazione debitrice;

- ♦ i crediti ceduti allo Stato entro la data di presentazione della dichiarazione della successione;
- ♦ i beni culturali (pagano le ipocatastali);
- ♦ i titoli del debito pubblico, fra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro;
- ♦ gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge;
- ♦ i veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico.

BENI ESENTI (art. 3) - L'imposta **non si applica** per i trasferimenti:

- ♦ a favore di enti pubblici, 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;
- ♦ a favore dello Stato, Regioni, Province e Comuni;
- ♦ a scopo di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o altre finalità di pubblica utilità, a favore di enti pubblici, fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, ma non aventi tali finalità come loro scopo esclusivo;
- ♦ a favore di Onlus o Fondazioni ai sensi della L.461/1998;
- ♦ a favore di movimenti politici.

Base imponibile per gli immobili

La base imponibile per i beni immobili compresi nell'attivo ereditario è determinata assumendo il valore in comune commercio, ossia il valore di mercato, alla data di apertura della successione. In particolare, a norma dell'art. 14 del T.U. del 31/10/1990, n. 346, l'imponibile è determinato assumendo:

- a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione
- b) per la proprietà gravata da diritti reali di godimento, la differenza tra il valore della piena proprietà e quello del diritto da cui è gravata
- c) per i diritti di usufrutto, uso e abitazione, il valore determinato a norma dell'art. 17 sulla base di annualità pari all'importo ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale d'interesse
- d) per il diritto dell'enfiteuta, il ventuplo del canone annuo ovvero, se maggiore, la differenza tra il valore della piena proprietà e la somma dovuta per l'affrancazione; per il diritto del concedente la somma dovuta per l'affrancazione.

Il valore può essere soggetto a rettifica da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, salvo che si tratti di immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita per i quali il valore dichiarato, ai fini dell'imposta di successione, non sia inferiore al valore catastale (tale disposizione non si applica ai terreni a destinazione edificatoria).

Il valore catastale si ottiene applicando alle rendite che risultano al catasto i seguenti moltiplicatori:

- edifici cat. A-B-C (esclusi A/10 e C/1): 115,5 se prima casa, 126 negli altri casi
- edifici cat. A/10 e cat. D: 63
- edifici cat. C/1: 42,84
- terreni: 112,5.

Attenzione: è opportuno verificare le caratteristiche dell'immobile per accertarsi che lo stesso non risulti di lusso (esempio mt. complessivi > 240) per cui non è possibile richiedere l'agevolazione prima casa. Nel dubbio, al fine di evitare che il valore indicato sia inferiore a quello catastale rischiando l'accertamento sul valore venale dell'immobile, è consigliabile usare sempre il moltiplicatore 126.

AGEVOLAZIONI - art. 25/346

Successione nel quinquennio

Se la successione si apre entro 5 anni da altra successione o da donazione aventi per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di 1/10 per ogni anno o frazione di anno.

Se nella successione non sono compresi tutti i beni e i 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.

Beni culturali non sottoposti a vincolo

L'imposta è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 50% del loro valore.

Immobili imprese artigiane

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 de cuius nell'ambito di una impresa artigiana familiare, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 40% della parte del loro valore complessivo non superiore a € 103.291,38.

L'esistenza dell'impresa familiare deve risultare da atto pubblico o scrittura privata autenticata di cui all'art. 5.4, lett. a) del Tuir.

Fondi rustici

Se nell'attivo ereditario sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'art. 42 Tuir, 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 40% della parte del valore complessivo non superiore a € 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 diretta coltivatrice e che l'esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata alla dichiarazione della successione.

Abitazioni prima casa (Circ. 44/E del 07/05/2001)

Come già illustrato al punto 2.2.10 della circolare 207/E, il contribuente, ricorrendone i requisiti, può avvalersi della possibilità di versare le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti su detti immobili derivanti da successione o donazione.

La volontà di usufruire delle agevolazioni deve essere affermata dal richiedente con una dichiarazione resa nell'atto di donazione oppure mediante dichiarazione sostitutiva resa ai sensi degli art. 46 e 47 del T.U. delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con D.P.R. 28/12/2000, n. 445, da allegare alla dichiarazione di successione.

Nella dichiarazione deve essere evidenziata la sussistenza, al momento del trasferimento dell'immobile, dei requisiti, previsti per l'acquisto della prima abitazione dalla nota II-bis) all'art. 1.1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26/4/1986, n. 131.

Per le successioni e donazioni deve rilevarsi come la fattispecie agevolativa (imposte ipotecaria e catastale in misura fissa) possa assumere diversa configurazione a seconda che ricorrano o meno particolari requisiti oggettivi e soggettivi quali la presenza di:

1. un solo beneficiario ed un solo immobile;
2. un solo beneficiario e più immobili;
3. più beneficiari ed un solo immobile;
4. più beneficiari e più immobili.

Nell'ipotesi n. 1 non si evidenziano problemi applicativi, in quanto in presenza di tutte le condizioni stabilite dalla norma spetta l'agevolazione.

Appare utile evidenziare che l'applicazione dell'agevolazione in argomento non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici previsti dall'art. 1.1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato. In caso di ulteriore acquisizione per successione o donazione, i soggetti che hanno già fruito dell'agevolazione in argomento non possono godere nuovamente, salvo che il trasferimento abbia ad oggetto quote dello stesso bene.

NON C'E' OBBLIGO di dichiarazione quando l'eredità:

- è devoluta al coniuge o a parenti in linea retta;
- l'attivo ereditario non supera € 25.823;
- non comprende immobili o diritti reali immobiliari.

ACCERTAMENTO

Per l'imposta sulle successioni, l'art. 27 del DLgs. 346/90 prevede che:

- la liquidazione dell'imposta deve essere notificata entro **3 anni dalla presentazione della dichiarazione di successione** o della dichiarazione **sostitutiva** o **integrativa**;
- la **rettifica** della dichiarazione infedele o incompleta deve essere notificata entro **2 anni** dal pagamento dell'imposta principale;
- in caso di omissione della dichiarazione, l'avviso deve essere notificato entro **5 anni** dalla scadenza del termine previsto per la dichiarazione omessa.

Le sanzioni non si trasmettono agli eredi, nemmeno se iscritte a ruolo (art. 8 Dlgs 472/97) Le dichiarazioni dei redditi / Iva / Irap presentate dal contribuente defunto possono essere accertate, e le maggiori imposte devono essere richieste agli eredi, a meno che questi non abbiano **rifiutato** l'eredità.

Tuttavia, ad esempio in caso di infedele dichiarazione, nessuna sanzione amministrativa potrà essere irrogata unitamente all'avviso di accertamento. L'assunto non soffre deroga anche se l'accertamento fosse già stato **impugnato** o l'impugnazione fosse stata omessa dal contribuente defunto. Da ciò consegue che l'erede raggiunto da una cartella di pagamento dovrà prestare molta attenzione al contenuto delle **voci richieste**: si pensi alla dichiarazione del defunto con imposte debitamente quantificate, ma con successiva omissione dei versamenti. Se, dopo il termine ultimo per i versamenti, si apre la successione, la cartella, emessa ai sensi del 36-*bis*, non potrà contenere nessuna sanzione da omesso versamento.

Alle **medesime conclusioni** si deve giungere per l'accertamento non impugnato: il ruolo (o l'affidamento del credito ad Equitalia negli accertamenti "esecutivi") dovrà concernere solo le imposte.

Qualora, invece, l'accertamento fosse stato impugnato dal contribuente poi defunto e le sanzioni fossero state pagate per effetto della **riscossione frazionata**, si ritiene che gli eredi non possano ripetere le somme, a meno che essi non intendano (ove ancora possibile) impugnare la sentenza: in tal caso, se la pretesa venisse interamente annullata, l'obbligo di restituzione delle somme comprenderebbe anche le sanzioni.