

Agenzia delle Entrate, circolare 7 maggio 2001, n. 44/E, Imposta sulle successioni e sulle donazioni - Legge 21 novembre 2000, n. 342, articolo 69.

Premessa

L'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, concernente "Misure in materia fiscale" ha profondamente innovato il regime che regola i tributi dovuti per successione e donazione.

Sull'argomento sono stati forniti i primi chiarimenti al punto 2.2.10 della circolare 207/E emanata dal soppresso Dipartimento delle Entrate il 16 novembre 2000.

Considerate le difficoltà di applicazione del tributo, come da ultimo modificato, e le rilevanti novità in materia di imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti mortis causa o a titolo gratuito della proprietà di case di abitazione, si ritiene necessario approfondire alcuni temi e fornire ulteriori indicazioni.

#### 1. Agevolazione per l'acquisizione della "prima casa". Modalità

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 articoli 46 e 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, da allegare alla dichiarazione di successione (vedasi l'allegato schema del modello di dichiarazione sostitutiva).

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'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 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 piu' immobili;
3. piu' beneficiari ed un solo immobile;
4. piu' beneficiari e piu' immobili.

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

Ad esempio per un immobile, il cui valore e' di lire 250.000.000, devoluto ad un solo beneficiario con i requisiti c.d. "prima casa", le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa:

- imposta ipotecaria lire 250.000
- imposta catastale lire 250.000.

Con riferimento all'ipotesi n. 2, si rileva che la nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, prevede espressamente che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca la propria residenza oppure vi svolga la propria attivita'. E' quindi palese il riferimento al singolo immobile con la conseguenza che l'agevolazione non puo' che riferirsi ad una unica unita' immobiliare e relative pertinenze.

Sulle rimanenti unita' immobiliari pervenute con la stessa donazione o successione devono, invece, essere corrisposte le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, pari rispettivamente al 2 % e all'1 % del valore dell'immobile.

Consideriamo ad esempio due immobili, uno di lire 250.000.000 con i requisiti c.d. "prima casa" e l'altro di lire 10.000.000, devoluti ad un solo beneficiario:

- imposta ipotecaria lire 450.000 (misura fissa 250.000 lire + misura proporzionale 200.000 lire)
- imposta catastale lire 350.000 (misura fissa 250.000 lire + misura proporzionale 100.000 lire).

Il caso individuato al punto n. 3 prevede una pluralita' di beneficiari per un solo immobile.

Gli effetti della dichiarazione, resa da "almeno uno" dei beneficiari in possesso dei requisiti previsti dalla disposizione in commento, si estendono anche agli altri soggetti ancorche' questi non chiedano espressamente l'agevolazione c.d. "prima casa".

Ad esempio, se l'immobile di lire 250.000.000 e' devoluto a due

beneficiari, dei quali uno solo ha i requisiti c.d. "prima casa", le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

Infine, al punto n. 4, si considera una pluralità di beneficiari e di immobili; occorre premettere che la ratio della disposizione agevolativa è riconducibile alla volontà di favorire in capo al contribuente l'acquisizione della prima abitazione, in analogia alla corrispondente agevolazione in materia di imposta di registro. In entrambe le fattispecie, infatti, è da ritenere che il legislatore intende privilegiare l'acquisto di un solo immobile da parte di un singolo contribuente.

Si ritiene, quindi, che il beneficio in argomento possa essere riconosciuto una sola volta per ciascun beneficiario in relazione all'immobile cui egli faccia riferimento nella dichiarazione resa e allegata alla denuncia di successione; pertanto, l'agevolazione può essere accordata per tanti immobili caduti in successione quanti sono i beneficiari in possesso dei requisiti, purché si costituisca - per mezzo della dichiarazione - una diretta relazione tra il bene ed il soggetto beneficiario dell'agevolazione.

Se la successione riguarda, per esempio, tre immobili da lire 250.000.000 ciascuno, devoluti a due beneficiari entrambi in possesso dei requisiti c.d. "prima casa" si avrà:

- imposta ipotecaria lire 5.500.000 (misura fissa per due immobili pari a 500.000 lire + misura proporzionale per il terzo immobile lire 5.000.000)
- imposta catastale lire 3.000.000 (misura fissa per due immobili pari a lire 500.000 + misura proporzionale per il terzo immobile lire 2.500.000).

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'articolo 1, comma 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 goderne nuovamente, salvo che il trasferimento abbia ad oggetto quote dello stesso bene.

Occorre precisare, infine, che le dichiarazioni rese dagli interessati sono assimilabili a quelle che normalmente le parti rilasciano in sede di atto di compravendita, per cui anche in ipotesi di decadenza o diniego delle

agevolazioni in parola devono essere seguiti i normali criteri volti al recupero della relativa imposta dovuta. Cio' in quanto l'articolo 69, comma 4, della legge in commento richiama espressamente a tal fine il comma 4 della piu' volte citata nota II-bis).

## 2. Soggetti obbligati alla dichiarazione di successione

La nuova disciplina che regola l'imposta sulle successioni e donazioni, nonostante il venir meno dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario, non ha innovato in ordine agli obblighi connessi alla dichiarazione da presentare secondo le modalita' previste dall'articolo 28 del testo unico delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e successive modifiche.

Per il combinato disposto degli articoli 28 (Dichiarazione della successione) e 29 (Contenuto della dichiarazione) del richiamato testo unico, gli eredi devono presentare una sola dichiarazione di successione, anche se l'ammontare dell'imposta e' determinato con riferimento alle singole quote ereditarie.

Considerato, altresì, che l'articolo 36, comma 1, del medesimo testo unico non e' stato modificato, permane l'obbligazione solidale a carico degli eredi in ordine al pagamento dell'imposta, fatta eccezione per l'ipotesi del versamento volontario in vita dell'imposta di successione, come gia' precisato nella piu' volte citata circolare n. 207/E del 2000.

## 3. Regime transitorio - Adempimenti dei contribuenti e degli uffici

Con uno o piu' regolamenti, previsti dal comma 8 dell'articolo 69 della citata legge n. 342 del 2000, saranno stabilite le modalita' di liquidazione, riscossione e accertamento dei tributi applicabili alle successioni e donazioni.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (articolo 69, comma 11) saranno approvati i modelli relativi alle dichiarazioni di successione, al versamento anticipato dell'imposta di successione (articolo 12, comma 1-bis del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni) e alla registrazione volontaria delle liberalita' indirette (articolo 56-bis, commi 1 e 3 del medesimo testo unico), con i relativi prospetti di liquidazione; inoltre saranno stabilite le modalita' di trasmissione per via telematica delle dichiarazioni stesse e di versamento dei tributi.

In via transitoria, fino all'emanazione dei provvedimenti sopra

citati, continueranno ad essere utilizzati i modelli in uso.

In particolare, il modello 4, attualmente usato per la dichiarazione di successione, può essere utilizzato anche per individuare i beni e diritti per i quali è effettuato il versamento anticipato dell'imposta di successione.

Per la registrazione volontaria delle liberalità indirette, di cui all'articolo 56-bis, comma 3, del più volte citato testo unico, deve essere utilizzato il modello 2 - tasse e II.AA..

Sulla base delle dichiarazioni da ultimo richiamate, gli uffici locali richiederanno il pagamento della relativa imposta dovuta.

Considerato che la riforma dell'imposta di successione e donazione approvata con la legge n. 342 del 2000, si applica " alle successioni per le quali il termine di presentazione delle relative dichiarazioni scade successivamente al 31 dicembre 2000", può darsi il caso di contribuenti che abbiano già corrisposto, sulla base di una dichiarazione di successione, per la quale la scadenza del termine di presentazione sia successiva al 31 dicembre 2000, importi superiori a quelli dovuti, senza tener conto delle novità introdotte dalla richiamata legge di riforma e, in particolare, della agevolazione c.d. "prima casa" riguardante le imposte ipotecaria e catastale nonché dell'abrogazione dell'imposta sostitutiva dell'INVIM.

A fronte di tali situazioni, gli uffici locali provvederanno, anche tramite invio di appositi questionari, all'acquisizione dei dati necessari ai fini della corretta determinazione dell'imposta e della conseguente liquidazione dei rimborsi spettanti.

Le Direzioni Regionali in indirizzo daranno adeguato impulso alla suddetta attività di acquisizione dei dati da parte degli uffici.