

Sintesi:

Sintesi: Definizione dell'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni art.1 del d.l.g. 31-10-1990, n. 346.

Testo:

Con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, pubblicato sul supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 277, del 27 novembre 1990, e' stato approvato il testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, entrato in vigore l'1 gennaio 1991. Esso si compone di 63 articoli, divisi in Titoli, Capi e Sezioni. Va posto anzitutto in evidenza l'ordine sistematico e razionale dato al complesso delle disposizioni, avendo riguardo all'organico sviluppo dei principi informatori del tributo che, in ossequio alla delega fissata dalla legge 9 ottobre 1971, n. 825, sono rimasti immutati. Particolare attenzione e' stata rivolta all'esigenza di rendere piu' chiara ed agevole, sotto il profilo lessicale ed interpretativo, la trattazione della normativa tributaria sulle successioni e donazioni sulla scorta della evoluzione amministrativa e giurisprudenziale verificatasi in questi ultimi anni nella soggetta materia, provvedendo ad eliminare, per quanto possibile, lacune, punti controversi e distonie formali.

La presente circolare ministeriale si propone quindi di illustrare il provvedimento in trattazione, con particolare attenzione alle norme che hanno subito modificazioni, onde fornire agli Uffici tributari interessati i chiarimenti che si ritengono indispensabili per una corretta ed uniforme applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni e con l'auspicio di eliminare, quanto piu' possibile, inutili e defatiganti contestazioni che andrebbero ad alimentare un contenzioso costoso ed improduttivo. Il titolo primo, composto da sei articoli, disciplina le norme concernenti le disposizioni generali relative all'imposta di successione e donazione. L'articolo 1, nel definire l'oggetto dell'imposta, non si discosta dalla precedente omologa disposizione ma si limita a chiarire che l'imposta colpisce i trasferimenti che abbiano per oggetto beni e diritti dismessi a causa di morte e quelli che avvengono mediante atti di donazione o altra liberalita' tra vivi. Un elemento nuovo rispetto alla precedente normativa e' da individuare nella disposizione recata dal comma 2 dell'articolo in trattazione che considera trasferimento anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.

Sorge ora la necessita' di dare un preciso significato alla norma sopracitata, non tanto sotto il profilo letterale, che di per se' e' chiaro, quanto sotto il profilo della effettiva individuazione delle fattispecie considerate, in relazione al momento del loro sorgere, al soggetto che le realizza e all'oggetto.

Piu' precisamente, la norma, per la parte che innova rispetto alla analoga precedente disposizione deve essere ancorata a presupposti di fatto e di diritto che abbiano un nesso logico per stabilire concretamente la fattispecie ipotizzabile.

Sotto tale riguardo, appare evidente che l'ipotesi della costituzione di un diritto reale di godimento non puo' prefigurarsi se non in costanza di un atto o testamento posto in essere dall'autore della successione, nel senso che la sua fattibilita' non puo' che dipendere da una precisa manifestazione di volonta' di quest'ultimo.

In altri termini l'ipotesi e' realizzabile soltanto in presenza di una determinazione, che provenga dallo stesso autore della successione, di voler costituire cioe' un diritto reale di godimento - sia esso usufrutto, uso o abitazione - essendo egli il solo soggetto che puo' disporre liberamente del proprio patrimonio.

Certamente, in questa ottica e' il senso della norma, perche' individua nella persona del de cuius il soggetto che solo puo' modificare la destinazione del proprio patrimonio.

Il diritto reale di godimento che, per disposizione di legge, deve necessariamente confluire nell'asse relitto, non puo' dunque essere che quello che l'autore stesso della successione ritiene di costituire. Anche per la ipotesi della costituzione della rendita o pensione vale lo stesso ragionamento, poiche' soltanto chi detiene, a titolo di proprieta', i beni su cui viene a costituirsi una rendita o una pensione puo' disporre in tal senso.

Resta, infine, l'ipotesi della rinuncia a diritti reali.

Questa ipotesi, invero, non puo' essere disgiunta dalle altre due, perche' e' parte di un unico contesto e quindi non fuoriesce dal campo delle disposizioni di ultima volonta' promananti dallo stesso autore della successione.

In tal senso, non puo' la rinuncia ai diritti reali o di credito

ricollegarsi ad una manifestazione di volonta' di un erede che non intenda accettare l'eredita', perche' la conseguenza pratica e' che la quota di quest'ultimo si accresce, automaticamente, a favore degli altri, cosicche' nulla viene, in concreto ad essere sottratto all'eredita' stessa, la cui integrita' resta immutata.

Peraltro, ove il riferimento fosse diretto alla persona dell'erede la norma avrebbe dovuto esplicitarsi non gia' nel senso di una rinuncia a diritti reali ma di una rinuncia alla eredita', cosi' come previsto del resto anche dalle disposizioni del codice civile.

Consequentemente, anche questo tratto dalla disposizione non puo' che inquadrarsi nella ipotesi di una rinuncia ad eventuali diritti reali o di eredita' che lo stesso autore della successione vanta ed ai quali espressamente dichiara di rinunciare, diritti o crediti che la norma tributaria riporta in ogni caso, quantunque rinunciati, nell'alveo dell'asse relitto.

In definitiva, la rinuncia, come sopra specificato, deve intendersi sempre come atto dispositivo promanante dal de cuius, diretto ad escludere, per i motivi piu' vari, detti beni dalla successione, beni che la norma fiscale impedisce pero' di sottrarre alla imposizione.

Ai sensi del comma 3 della richiamata norma sono, altresì, tassabili le donazioni presunte come tali dall'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro.

Sono invece escluse dall'imposizione le donazioni o liberalita' previste da alcuni articoli del codice civile, vale a dire:

- le erogazioni liberali per spese di mantenimento, educazione, malattia, abbigliamento e nozze (art. 742);
- le donazioni remuneratorie, cioe' liberalita' fatte per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario o a causa di particolare considerazione; non sono ritenute donazioni le liberalita' fatte per servizi resi e comunque in conformita' agli usi (art. 770);
- le donazioni di beni mobili di modico valore (art. 783); la modicita' del valore e' correlata alle condizioni economiche del donante.