



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea
magistrale
in Governance
delle
Organizzazioni
Pubbliche

Tesi di Laurea

**Le Imposte
di
successione
nel sistema
tributario
italiano**

Relatore

Ch. Prof. Dino Rizzi

Laureando

Pietro Bonotto

Matricola 974965

Anno Accademico

2021 / 2022

INDICE

INTRODUZIONE	3
CAPITOLO 1: Cenni storici sull'imposta di successione e sua evoluzione	5
1.1. Le origini dell'imposta di successione.....	5
1.2 Il caso britannico: le imposte di successione nel Regno Unito	6
1.3 L'influenza francese nella nascita dell'imposta di successione nell'Italia preunitaria	8
1.4 Le imposte di successione dopo l'unificazione d'Italia	10
1.5 L'imposta "sul morto" nell'Italia repubblicana	13
1.6 Gli ultimi aggiornamenti sull'imposta di successione	16
CAPITOLO 2: TEORIA DELLE IMPOSTE	21
2.1 Introduzione alle imposte nel sistema tributario italiano.....	21
2.2 La struttura dell'imposta	24
2.3 Criteri di ripartizione del carico tributario	33
CAPITOLO 3: LA NORMATIVA SULL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE.....	37
3.1 Le caratteristiche normative principali dell'imposta di successione.....	37
3.2 L'attivo ereditario e la determinazione della base imponibile.....	43
3.2.1 I Beni Culturali	43
3.2.2 Azioni e Obbligazioni, altri titoli, quote sociali.....	45
3.2.3 I Debiti	46
3.3 La dichiarazione di successione.....	49
3.4 Pagamento, riscossione e rimborso dell'imposta di successione	57
CAPITOLO 4: IL CALCOLO DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE.....	62
4.1 Il calcolo dell'imposta di successione al variare della normativa nazionale.....	62
4.1.1 Calcolo dell'imposta sulle successioni con la normativa vigente dal 1° gennaio 1974 al 31 dicembre 2000.....	62
4.1.2 Calcolo dell'imposta sulle successioni con la normativa vigente dal 1° gennaio 2001 al 24 ottobre 2001.....	64
4.1.3 Calcolo dell'imposta sulle successioni con la normativa vigente dal 25 ottobre 2001 al 2 ottobre 2006.....	67
4.2 Calcolo dell'imposta sulle successioni con la normativa vigente dal 3 ottobre 2006	67
4.2.1 Calcolo dell'imposta sulle successioni a favore di coniuge, parte dell'unione civile, parenti in linea retta	68
4.2.2 Calcolo dell'imposta di successione a favore di coniuge o parte dell'unione civile e parenti in linea retta: valore complessivo netto dei beni non superiore alla franchigia di 1 milione di euro e valore complessivo di beni superiore alla franchigia di 1 milione e mezzo di euro	69

4.2.3 Calcolo dell'imposta di successione a favore di fratelli e sorelle: valore complessivo netto dei beni inferiore/superiore alla franchigia di 100.000 euro.....	70
4.2.4 Calcolo dell'imposta di successione a favore di parenti, affini e altri soggetti non portatori di handicap grave	71
4.3 Calcolo dell'imposta di successione in caso di donazioni precedenti	73
4.3.1 Calcolo dell'imposta sulle successioni in caso di donazione precedenti avente un valore inferiore e superiore alla franchigia.	74
4.3.2 Calcolo dell'imposta di successione in caso di donazione precedente che ha goduto solo parzialmente della franchigia	76
4.3.3 Calcolo dell'imposta di successione in caso di donazione precedente, alla quale non sia stata applicata l'imposta	77
4.4. Confronto grafico dell'imposta di successione in base alla natura dell'erede.....	78
4.5 Analisi dell'aliquota media dell'imposta di successione	81
<i>CAPITOLO 5: LE IMPOSTE DI SUCCESSIONE IN EUROPA E NEL MONDO</i>	<i>91</i>
5.1 Le imposte di successione in Asia.....	92
5.2. Le imposte di successione in USA, Brasile e Cile.....	96
5.3. Le imposte di successione in Europa: Francia, Germania e Spagna	101
<i>CAPITOLO 6: STRATEGIE PER IL MIGLIORAMENTO DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE IN ITALIA.....</i>	<i>111</i>
6.1. Considerazioni ed Interventi volti al miglioramento dell'imposta di successione	114
<i>CONCLUSIONE</i>	<i>121</i>
<i>BIBLIOGRAFIA.....</i>	<i>123</i>
Riferimenti Normativi	128

INTRODUZIONE

I tributi rappresentano da sempre una delle basi della società civile, essi permettono allo Stato di sopravvivere e di mettere a disposizione dei cittadini numerosi servizi pubblici indispensabili per il vivere quotidiano.

Un particolare tipo di tributo sono le imposte. Esse consistono in un prelievo coattivo da parte dello Stato, il quale è connesso alla capacità contributiva del contribuente.

Tra le numerose imposte che costellano l'universo dei tributi ve ne è una in particolare che si applica come indicato dall'art.1, d.P.R. 26 Ottobre 1972, n.637:

<< ai trasferimenti di beni e diritti dipendenti da successione per causa di morte >>

stiamo parlando delle cosiddette imposte di successione.

Le imposte di successione, uno dei capisaldi della cultura liberale moderna, rappresentano nel panorama economico italiano e internazionale, un concetto fortemente dibattuto e caratterizzato da un continuo mutamento sia dal punto di vista giuridico, dato il continuo susseguirsi di aggiornamenti legislativi in tal senso, sia dal punto di vista strettamente economico, legato al variare delle aliquote e franchigie relative alle imposte di successione nei vari paesi del mondo.

Nel primo capitolo di questo elaborato verranno passati in rassegna alcuni momenti storici cardine relativi alle imposte di successione, partendo dall'antichità sino ad arrivare ai giorni nostri, per capire l'origine, lo sviluppo e i potenziali futuri mutamenti che hanno caratterizzato, caratterizzano e caratterizzeranno questo tributo.

Successivamente, al fine di comprendere le caratteristiche di questo specifico tributo, verranno analizzate le peculiarità e le modalità di azione delle principali tipologie di imposte operanti nel panorama nazionale. Si partirà da una generica analisi delle diverse tipologie di imposte (proporzionali ecc) sino ad arrivare al dettaglio delle imposte di successione.

Nel terzo capitolo verranno analizzate le disposizioni legislative e gli orientamenti della dottrina in merito a questo tema, il quale soprattutto negli ultimi vent'anni è stato caratterizzato da cambiamenti radicali.

A questa analisi si aggiungeranno, nel quarto capitolo, alcuni esempi di calcolo dell'imposta di successione in base alle norme in materia susseguitesi nel tempo. Ciò permetterà di rappresentare in maniera più dettagliata il continuo mutare della materia. Inoltre, sarebbe riduttivo considerare tale tributo esclusivamente da un punto di vista nazionale; infatti, nel capitolo quinto verranno passati in rassegna le varie imposte di successione presenti in Europa e nel Mondo. Questo consentirà di analizzare le enormi diversità nazionali esistenti in merito a questo specifico tema e le motivazioni di tali differenze.

Nel sesto e ultimo capitolo saranno presentate le possibili strategie per rendere le imposte di successione più utili e funzionali alle necessità dello Stato, considerando le proposte provenienti da fonti autorevoli del panorama politico italiano.

CAPITOLO 1: Cenni storici sull'imposta di successione e sua evoluzione

1.1. Le origini dell'imposta di successione

Al fine di comprendere a pieno le caratteristiche dell'imposta "sul morto", come venne ironicamente definita da Luigi Einaudi, secondo presidente della Repubblica Italiana, è necessario conoscerne le origini e i suoi sviluppi nel corso dei secoli.

Sull'antichità dell'imposta di successione non vi sono dubbi, si pensa che alcuni frammenti risalenti all'età ellenistica possano rappresentare il primo vero esempio di imposta di successione giuridicamente intesa. Risale nello specifico al 98 a.C. durante il Regno del faraone egizio Tolomeo X, il ritrovamento di un ostrakon, corrispondente alla ricevuta di pagamento di una tassa di successione su diversi terreni agricoli. (Serrano,1953)

In epoca romana, il primo ad introdurla fu nel 6 a.C. con la *Lex Iulia de vicèsimà hereditàtum* l'imperatore romano Ottaviano Augusto. Questa legge introdusse un'imposta successoria pari al 5% del patrimonio ereditario e regolò la procedura relativa all'apertura del testamento. Ogni cittadino romano doveva versare all'aerarium militare la somma dovuta su qualsiasi eredità o legato a lui lasciati, con alcune eccezioni legate all'eredità derivante dai parenti più prossimi o alle somme considerate esigue.

Secondo il diritto romano, affinché una persona potesse diventare erede acquistando la titolarità dell'*hereditas* occorre determinati presupposti; il principale e più significativo riguardava la morte di un soggetto capace di avere eredi, dal momento che, secondo il diritto romano *hereditas vivi non datur* (non è possibile avere eredità di chi è vivo). Altri presupposti essenziali per diventare eredi erano rappresentati dalla necessità che incorresse l'esistenza di una chiamata all'eredità, la capacità di succedere in capo all'erede e infine, normalmente, l'accettazione dell'eredità.

Tale imposta mutò durante l'impero di Caracalla, il quale al fine di risanare le casse pubbliche aumentò l'aliquota al 10%, abolì tutte le esenzioni e al fine di renderla più produttiva concesse la franchigia a tutti i sudditi dell'impero a differenza del predecessore Ottaviano Augusto.

Successivamente intorno al 200 d.C. l'imperatore Marco Opellio Macrino la fece tornare all'originaria aliquota del 5% e il tributo con l'imperatore Giustiniano venne abolito.

Le imposte di successione durante il periodo dell'Impero Romano erano principalmente volte al finanziamento delle spese militari. Motivazione che, come vedremo, si riproporrà nel corso dei secoli (Lovato, 2014).

Nel corso di tutto il Medioevo e nel successivo Rinascimento l'idea di un'imposta di successione nei vari Stati risultò concretamente irrealizzabile in quanto un tributo di questo genere veniva considerato, ben più che nelle epoche precedenti, un abuso nei confronti dei diritti dei cittadini. Dal secolo XI in poi il diritto successorio fu dominato dal principio medievale che favoriva la cosiddetta agnazione cioè una successione legata al genere privilegiando la componente maschile; concetto che si opponeva alla cognazione indicante una nozione di parentela indifferenziata rispetto al genere. Proprio questo elemento radicò in maniera ancora più forte l'impossibilità di imporre un'imposta sulle successioni in quanto il cittadino, uomo, non poteva vedere limitata la propria libertà. Unica eccezione era rappresentata dalle città marinare di Venezia e Genova dove, a causa dell'importanza ricoperta dalla ricchezza di tipo mobiliare, le donne partecipavano alla successione di questi beni mobili (Cavanna, 2005).

1.2 Il caso britannico: le imposte di successione nel Regno Unito

Un esempio storico in merito alle vicende che caratterizzarono l'evoluzione delle imposte di successione è indubbiamente il Regno Unito. Esso è stato caratterizzato nel giro di poco meno di un secolo da forti cambiamenti in merito alle successioni e alle eredità e di conseguenza al tributo ad esse legato.

Nel Regno Unito risale al 1894 la prima vera legge, denominata Estate Duty, che istituì nel paese anglosassone un solido regime in merito alle imposte di successione. Precedentemente erano state messe in atto delle misure, ricordiamo la *Probate Duty* e *la Legacy Duty*, le quali vennero fortemente criticate dall'opinione pubblica nazionale a causa del gravoso impatto, molte volte inutile, per le casse dei cittadini britannici.

Fu il cancelliere inglese William Harcourt, con la sopracitata Estate Tax (Duty) che tramite una minuziosa riforma diede vita ad una vera e propria strutturazione del tributo dell'imposta di successione. La riforma voluta da Harcourt definì minuziosamente ogni

singolo dettaglio definendo un'aliquota di tipo progressivo, inserita in tabella 1.1.

Tabella 1.1 Aliquota progressiva prevista dall'Estate Tax (1894)

ALIQUOTA	BASE IMPONIBILE
1%	£100-500
2%	£500-1000
3%	£1000-10000
4%	£10000-25000
4.5%	£25000-50000
5%	£50000-75000
5.5%	£75000-100000
6%	£100000-150000
6.5%	£150000-250000
7%	£250000-500000
7.5%	£500000- 1000000
8%	<£1000000

Fonte: Robert Dymond, The Death Duties, 1920, Londra, p.399.

La base imponibile, secondo i principi dettati dalla Estate Tax, doveva essere pari al totale dei beni posseduti dal defunto al momento della morte. Tale riforma comportò un notevole cambiamento anche in merito alle imposte di successione collegate agli immobili, sino ad allora malamente disciplinati.

Nel corso degli anni l'imposta di successione divenne sempre più progressiva passando dal 1907 con un'aliquota del 15% su importi imponibili superiore a £ 1000000 al 1949 quando si raggiunse sui medesimi importi imponibili, un'aliquota pari all'80%. Risale proprio al 1949 l'Estate Duty, con la quale per volere di Sir Stafford Cripps, allora *Chancellor of the Exchequer*, ossia Ministro responsabile degli affari economici e finanziari, venne abolita l'eredità e i doveri di successione.

Nel 1975, sotto forte spinta del laburista Denis Healey venne abolita l'imposta di successione e venne creata la cosiddetta *Capital Transfer Tax* (Imposta sul Trasferimento di Capitale). Tale imposta, costellata di minuziose eccezioni e singolari dettagli, tra i tanti

elementi di novità includeva il mancato distinguo tra i trasferimenti avvenuti quando il donatario era ancora in vita e quelli previsti alla morte dello stesso. La distinzione sino ad allora attuata in merito alle due tipologie di trasferimenti era, nel panorama nazionale inglese, un caposaldo che in pochi avevano sino ad allora messo in dubbio.

Fu però nel 1986, durante il Governo di Margaret Thatcher, che avvenne il superamento della Capital Transfer Tax e l'instaurazione della ancora attuale Inheritance Tax, la quale determinò dei grossi cambiamenti per il tanto criticato tributo.

In primo luogo, vi fu un cambiamento in merito al calcolo dell'imposta. Essa iniziò ad essere calcolata sull'intero patrimonio se la persona defunta era residente (abituamente) nel Regno Unito al momento della morte o fine a tre anni prima, situazione diversa se il defunto era residente al di fuori del territorio britannico.

Venne inoltre stipulato l'obbligo di versare l'Inheritance Tax da parte dell'esecutore testamentario entro sei mesi dalla morte del dante causa. Ma, la novità più importante fu la trasformazione dell'imposta, la quale da progressiva divenne proporzionale, fissando un'aliquota al 40% (Dowell, 2013).

1.3 L'influenza francese nella nascita dell'imposta di successione nell'Italia preunitaria

Dopo aver passato in rassegna le vicende che hanno caratterizzato la "vita" delle imposte di successione nel Regno Unito, possiamo ad analizzare le origini della materia nella nostra penisola.

Per comprendere pienamente lo sviluppo delle imposte di successione nel Regno d'Italia e successivamente nella Repubblica Italiana è indispensabile conoscere da dove questo tributo proviene e quali sono le vicissitudini che lo hanno portato sino all'applicazione anche nel nostro paese.

Come in molti altri campi, anche per quanto riguarda la tassazione sulle successioni, il riferimento italiano è la Francia. Tra la fine del XVII e l'inizio del XVIII secolo in Francia vigeva il regno di Luigi XIV, re che nei suoi 72 anni sul trono si contraddistinse per l'accentramento in capo a sé stesso di tutti i poteri. Del re Sole divenne celebre la frase "*L'Etat c'est moi*" (Lo Stato sono io).

L'assolutismo di Luigi XIV si caratterizzò da un forte intervento statale nell'economia del paese; è proprio durante il regno del Re Sole che si sviluppò in Francia il cosiddetto colbertismo, dal nome del Controllore generale delle finanze nazionali, Jean Baptiste Colbert.

Il colbertismo si caratterizzava da un pervasivo intervento statale nell'economia del paese con lo scopo ultimo di accrescere la ricchezza attraverso attività industriali e una forte tendenza a limitare le importazioni a favore di una forte esportazione di prodotti e materiali.

Fu proprio in questo contesto di forte crescita e ricchezza, chiaramente limitata alle classi nobili del Regno, che Luigi XIV iniziò a pensare, al fine di accumulare ancora più ricchezza per finanziare la gravosa Guerra di Spagna, di istituire un nuovo e rivoluzionario tributo. Tale imposta si applicava su tutti i trasferimenti immobiliari, ivi compresi quei trasferimenti a causa di morte.

Essa era caratterizzata da un'aliquota pari all'1% su tutti i trasferimenti immobiliari, ad eccezione di quei trasferimenti tra parenti diretti (padre-figlio) (Durant, 1964).

Durante la Rivoluzione francese però il tributo mutò nuovamente. Fu proprio alla fine del 1700 che si raggiunse l'uguaglianza di trattamento tra uomini e donne in merito al diritto successorio, elemento che, negli anni a venire verrà trasmesso anche nel codice italiano.

Tra fine 1700 e inizio 1800 il panorama europeo si caratterizzò, tra i tanti conflitti, anche dalla cosiddetta Campagna d'Italia. Essa vide scontrarsi la Francia del generale francese Napoleone Bonaparte e le potenze monarchiche europee presenti nel territorio italico: il Regno di Sardegna, il Sacro Romano Impero e lo Stato Pontificio.

Fu anche a causa dell'impatto derivante dalle campagne militari napoleoniche che l'imposta di successione iniziò a diffondersi in tutta la penisola italiana (Chandler, 1992).

Nell'Italia preunitaria l'applicazione della legge adottata in Francia non attecchì universalmente in tutto il territorio, ma si caratterizzò da notevoli differenze geografiche tra il nord e il sud del paese. Il primo Stato che introdusse le imposte di successione fu, il 16 marzo 1797 il Regno di Sardegna con un Editto firmato dal sovrano Carlo Emanuele IV.

Esse videro una loro momentanea sospensione tra il 1814 e il 1821, per rivedere una loro applicazione nel giugno 1821 con le Regie Patenti (atti ufficiali emanati dal sovrano del Regno).

A circa trent'anni dal ripristino delle imposte di successione, la legge n. 1202/1851 modificò e pose le basi per la successiva normativa post-unitaria.

Essa imponeva che, a causa della necessità di incrementare le casse del Regno, l'imposta fosse applicata anche a quei trasferimenti sino ad allora esenti dalla tassazione vale a dire tutti quei trasferimenti tra parenti in linea retta.

A questi trasferimenti veniva applicata un'aliquota diversa in funzione del grado di parentela e gli eredi erano tenuti alla presentazione della denuncia e al pagamento della tassa anche per conto dei cosiddetti legatari. Tale denuncia doveva essere presentata entro 4, 6, o 18 mesi dall'apertura della successione e il pagamento doveva essere effettuato entro e non oltre i sei mesi successivi.

Alla già ben delineata normativa presente nel Regno di Sardegna si differenziava enormemente la situazione nel mezzogiorno della penisola dove, ad eccezione dell'imposta di registro, non vi era mai stata una regolamentazione in merito alle imposte di successione. Queste dinamiche avrebbero caratterizzato fortemente lo svilupparsi del tributo nell'Italia postunitaria. (Serrano, 1953)

1.4 Le imposte di successione dopo l'unificazione d'Italia

Nel luglio del 1861 in seguito all'unificazione d'Italia il Ministro delle Finanze Pietro Bastogi presentò un progetto di legge in merito alle imposte di successione. Tale imposta, la quale era classificata come occasionale, era volta a colpire il valore dei trasferimenti mortis causa tramite aliquote differenziate in base a criteri determinati.

Fu proprio dal progetto di legge presentato dal primo ministro delle finanze dell'Italia unita che nacque con la legge n. 585/1862, la prima Legge italiana sulle imposte di successione.

Una notevole svolta allo sviluppo delle imposte di successione e alla loro legiferazione derivò dall'approvazione nel 1865 del Codice civile, il quale al Titolo II del Libro III presentava un'ampia normativa sul tema delle successioni. Numerose furono le disposizioni messe in atto per portare al passaggio dalla iniziale imposta di successione

di tipo progressivo al più equo sistema proporzionale, ma il vero cambiamento avvenne solamente con la legge n.25/1902.

Il sistema previsto dalla legge prevedeva una progressività per scaglioni, nella quale l'imposta era applicata sulle singole quote spettanti ai diversi beneficiari con aliquote crescenti e non più sull'intero asse ereditario. Un'ulteriore novità consisteva nella modalità di calcolo della tassa.

L'imposta veniva ora calcolata prendendo in considerazione non solo le donazioni post mortem, ma anche quelle effettuate dal defunto quando era ancora in vita.

Numerosi furono negli anni i tentativi di rivoluzionare la normativa; il più famoso è sicuramente il progetto di legge 68 presentato nel 1914 dal Primo Ministro Giovanni Giolitti. Tale progetto prevedeva l'istituzione di un'imposta sul valore globale netto dell'asse ereditario con lo scopo di creare un'imposta sull'ammontare netto dei trasferimenti mortis causa in aggiunta all'imposta sulle singole quote.

Il progetto di legge 68 dopo numerose critiche non raggiunse la maggioranza al Parlamento e venne definitivamente accantonato.

Il definitivo superamento del sistema progressivo per scaglioni a favore del sistema di progressione pura per classi avvenne con il regio decreto 27 dicembre 1914, n.1042. Al fine di incrementare la funzione redistributiva sul totale della quota ereditaria all'art.2, RD n.1042/1914 affermava:

<<Quando il valore di una quota ereditaria non raggiunge le lire 100 non è dovuta alcuna tassa di successione nella linea retta o tra coniugi>>

La situazione sino ad allora delineatosi mutò notevolmente al termine del primo conflitto mondiale a causa della necessità dello Stato di incrementare le proprie casse in seguito alle gravose perdite economiche e di forza lavoro che la guerra aveva comportato. Venne quindi inizialmente istituita un'imposta successoria progressiva con aliquote variabili sulla base delle differenti quote ereditarie e successivamente, a causa della necessità di finanziare nel più breve tempo possibile alcune importanti riforme, furono attuate ulteriori misure quali l'aumento delle precedenti aliquote.

L'imposta di successione cambiò notevolmente all'instaurarsi in Italia del regime fascista. Le leggi sino ad allora adottate erano sempre state volte ad un aumento anche

se parziale delle aliquote o una riduzione delle esenzioni dell'imposta, mentre tutt'altro fu l'approccio, soprattutto a fini propagandistici, dei politici fascisti.

Del 1923 è la famosa riforma voluta dal Ministro delle Finanze del governo Mussolini, Alberto De' Stefani.

La riforma De' Stefani puntava, come indicato dall'art 1 della legge n. 1601/1922, ad:

<<ordinare il sistema tributario allo scopo di semplificarlo, di adeguarlo alle necessità di bilancio e di meglio distribuire il carico delle imposte; per ridurre le funzioni dello Stato, per riorganizzare i pubblici uffici, renderne agili le funzioni e diminuire le spese>>.

Dal punto di vista tributario vi fu l'abolizione dell'imposta di successione all'interno del nucleo familiare e venne dimezzato il pagamento nelle successioni tra adottante e adottato. Rimase invece inviolata la disciplina in merito alle successioni a favore di parenti non ricompresi nel nucleo familiare.

Venne redatta sempre nel 1923 la prima raccolta legislativa organica in materia di imposte di successioni, nella quale per la prima volta avvenne la distinzione con l'imposta di registro sino ad allora unificata a quella di successione.

Tale raccolta rappresentata dal regio decreto n.3270/1923 come esplicitato dal Ministro delle Finanze attraverso uno stralcio dell'udienza al Parlamento resoci nota dalla Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia del 17 Maggio 1924, numero 117:

<<contiene 105 articoli ed è ripartito in sei titoli, dei quali il primo – diviso in tre capi, di cui il terzo è suddiviso in tre sezioni - premette alcune disposizioni di ordine generale, tratta delle persone e dei beni soggetti alla tassa di successione e del modo di determinare il valore imponibile delle varie specie di beni.

Il Titolo Secondo detta le norme per la denuncia principale di successione, e di quelle complementari.

Il Titolo Terzo, diviso in due capi, si occupa del pagamento della tassa di successione, delle azioni per riscuoterla e delle sanzioni penali.

Nel Titolo Quarto sono raccolte disposizioni varie, tendenti ad assicurare l'accertamento e la riscossione della tassa.

Il Titolo Quinto, diviso in due capi, tratta delle prescrizioni e dei modi di procedere in via amministrativa o giudiziaria.

Chiude il Sesto Titolo con disposizioni transitorie e finali>>.¹

Le novità principali apportate dal Regio decreto furono la reintroduzione dell'esenzione per tutti i trasferenti tra coniugi e parenti in linea retta e del sistema della progressività per scaglioni.

Singolare fu l'intreccio durante l'epoca fascista tra la politica tributaria, la politica demografica e la politica sociale.

Il regime fascista con lo scopo ultimo di favorire la natalità, decise di disporre un'esenzione al pagamento dell'imposta di successione a tutti coloro che avessero avuto più di un figlio. La famiglia composta da un solo figlio (o senza) erano soggetti a tale imposta e nel calcolo finale delle quote spettanti agli eredi erano inoltre considerate le donazioni fatte in vita dal genitore defunto. Tali disposizioni vennero abolite dal decreto luogotenenziale n.90/1945.

L'ultimo significativo atto legislativo dell'Italia monarchica in tema di imposte di successione avvenne con il regio decreto-legge n.434/1942, il quale introdusse la tanto criticata "Imposta sul morto", cioè quel tributo applicato per la prima volta sul valore globale netto dell'asse ereditario. Anche in tal caso erano previste delle esenzioni per le successioni in favore delle famiglie in cui gli eredi fossero tre o più figli.

Regio Decreto-legge che venne abolito nel 1958 con la proposta di legge proveniente dal Democristiano Paolo Bonomi.

1.5 L'imposta "sul morto" nell'Italia repubblicana

Al termine della Seconda guerra mondiale un'Italia devastata dal conflitto bellico si ritrovò nelle circostanze di dover ristabilire un equilibrio, funzionale alle necessità dello Stato, anche in tema di imposte.

Fu la legge n.206/1949 la prima legge repubblicana italiana.

¹ Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia del 17 Maggio 1924, numero 117

Essa sin dai primi articoli tentò di delineare l'orientamento politico del governo De Gasperi, il quale all'art.2 della Legge 12 Maggio 1949, n.206 tracciò le linee direttive in merito alla propria visione riguardante le imposte di successione:

<<Nelle successioni in linea retta, o fra coniugi, le quote di eredità o di legato sono esenti da imposta sino a lire settecentocinquantamila>>.

All'art.7 della l.n.206/1949 venne inoltre introdotta una singolare novità la quale, seppur di poca rilevanza economica, è assolutamente rappresentativa del dettaglio che la legge tentò di raggiungere:

<<Sono ammesse in deduzione dall'asse ereditario le spese funerarie, purché risultino da regolari quietanze, la deduzione è ammessa però nella misura massima di lire 400>>.

Nel 1972, dopo il susseguirsi di proposte più o meno valide in merito al rinnovamento dell'imposta di successione, venne presentato il d.P.R. n.637/1972 il quale, per la prima volta, dispose l'unificazione tra l'imposta di successione sulle singole quote ereditarie e l'imposta sul valore globale netto dell'asse ereditario.

L'art.1 del d.P.R 26 Ottobre 1972, n.637 affermava:

<<l'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti dipendenti da successioni per causa di morte ed ai trasferimenti a titolo gratuito di beni e diritti per atto tra vivi. L'imposta si applica anche nei casi di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta e di immissione nel possesso temporaneo dei beni dell'assente. Agli effetti del presente decreto s'intende per trasferimento anche la costituzione di un diritto reale di godimento>>.

All'articolo 3 del d.P.R. n.637/1972 si evidenziavano nello specifico le circostanze in cui si fosse presentata l'eventualità di un trasferimento a favore dello Stato, Regioni o altri enti pubblici locali:

<<Sono esenti dall'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni e quelli a favore di enti pubblici, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e di ospedale senza fini di lucro>>.

Del 1986 è la legge n.880 con la quale, il Ministro delle Finanze Visentini tentò di razionalizzare le aliquote in maniera tale da renderle adeguate alla situazione economica in quel momento in atto in tutto il territorio nazionale.

La legge si concretizzava in una concreta diminuzione dell'imposta e l'introduzione di un criterio automatico in grado di determinare il valore fiscale dei beni immobili. Le aliquote e percentuali per scaglioni si presentavano ora con le caratteristiche rappresentate alla Tabella 1.2

Tabella 1.2 Aliquote e percentuali per scaglioni determinati dall'art.1 l.n. 800/1986.

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI				
Aliquote e percentuali per scaglioni				
Valore imponibile (scaglioni in milioni di lire)	a) Aliquote sul valore globale dell'asse ereditario netto	b) Aliquote sulle quote di eredità e sulle donazioni		
		Fratelli e sorelle e affini in linea retta	Altri parenti fino al quarto grado e affini fino al terzo grado	Altri soggetti
Oltre 5 fino a 60	-	-	3	6
Oltre 60 fino a 120	-	3	5	8
Oltre 120 fino a 200	3	6	9	12
Oltre 200 fino a 400	7	10	13	18
Oltre 400 fino a 800	10	15	19	23
Oltre 800 fino a 1.500	15	20	24	28
Oltre 1.500 fino a 3.000	22	24	26	31
Oltre 3.000	27	25	27	33

Fonte: L. 17 Dicembre 1986, n.800 "Revisione delle aliquote dell'imposta sulle successioni e donazioni"

Le disposizioni in merito alle imposte di successioni furono ordinate alla fine del XX secolo in un Testo Unico, il d.lgs. n.346/1990, con il quale tramite 63 articoli dettagliati si diede un costruito organico alle legiferazioni esistenti fino a quel momento.

Sin dall'articolo 1, comma 1, d.lgs. 31 Ottobre 1990, n.346, il quale recitava:

<<L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi>>.

si definì in maniera chiara l'oggetto dell'imposta, il quale nel corso degli anni aveva visto succedersi numerose, e molto spesso controverse, definizioni.

L'articolo 36 inoltre precisò un concetto fino ad allora fortemente ambiguo ossia quello relativo ai Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta.

L'articolo 36, dlgs. n.346/1990 disponeva:

<<Gli eredi sono obbligati solidamente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari>>

e ancora:

<<Il coerede che ha accettato l'eredità con il beneficio d'inventario è obbligato solidamente al pagamento nel limite del valore della propria quota ereditaria>>.

Al comma 3 veniva precisato il tema in merito alla "Chiamata all'eredità" affermando: *"Fino a quando l'eredità non sia stata accettata, o non sia stata accettata da tutti i chiamati, i chiamati all'eredità, o quelli che non hanno ancora accettato, e gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione della successione, esclusi i legatari, rispondono solidamente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti>>.*

1.6 Gli ultimi aggiornamenti sull'imposta di successione

Si pensò che il Testo Unico redatto con così tanta accuratezza avrebbe ordinato la materia per lungo tempo, ma allo scoccare del XXI secolo le disposizioni in merito al tanto tormentato tributo non esitarono a farsi sentire.

Fu già nel 2000 con la legge n.342/2000 che la materia cambiò nuovamente aspetto. Venne ripristinata nuovamente l'imposta sulle singole quote e fu eliminata di conseguenza il tributo successorio sul valore globale netto dell'asse ereditario.

Come già visto più volte nel corso degli anni, l'imposta mutò in un sistema proporzionale sul valore delle singole quote di eredità, il quale variava a seconda del grado di parentela

esistente.

Un anno cruciale in merito al divenire delle imposte di successione fu il 2001.

Fu proprio con il cosiddetto “Provvedimento dei 100 giorni” giuridicamente noto come legge n.383/2001 che vi fu l'immediata sospensione dell'imposta sulle successioni.

Le ragioni che accompagnarono tale decisione, come spiegato dalla VII Relazione redatta dal Comitato per l'emersione del lavoro non regolare il 16 maggio 2002, avevano una molteplice natura: una prettamente economica e l'altra politica.

Per quanto concerne la prima si affermava:

<<l'imposta è spiazzata dalle evoluzioni intervenute nella struttura della ricchezza. Lo scenario originario dell'imposta, costituito da “assets” patrimoniali fisici, localizzati e controllabili, è infatti progressivamente svanito all'interno di uno scenario in cui la ricchezza, nelle sue parti strategicamente più rilevanti è progressivamente dematerializzata e globalizzata, così da fuoriuscire dal campo di applicazione degli strumenti fiscali territoriali originariamente tipici della fiscalità nazionale>>.

Per quanto riguarda invece la motivazione politica si ritrovava tale spiegazione:

<<l'imposta di successione e donazione è superata dalla storia. Essa è espressione di un'ideologia sviluppata nell'800. Questo tipo di imposta è superata dalla progressiva estensione di altri e più efficienti strumenti sociali e fiscali che mirano all'equità e al welfare>>.

A queste motivazioni di carattere prettamente teorico il legislatore allegò delle motivazioni decisamente più pratiche, attraverso le quali si poteva constatare come, prendendo in considerazione il 1999, il gettito derivante dal tributo arrivasse a poco più di 1500 miliardi a discapito di un costo di amministrazione del tributo pari a 600 miliardi. L'esigua differenza tra i ricavi e i costi era tale da considerare il tributo tutt'altro che efficiente.

Ad esso si univa il fatto che, la composizione sociale dei contribuenti dell'imposta di successione provenisse principalmente da patrimoni di media-bassa consistenza. Tale situazione derivava principalmente dalla minore predisposizione della classe sociale

media a ricorrere a metodi per eludere il proprio patrimonio dalla tassazione derivante dall'imposta di successione.²

Per questo motivo apparve lecito, da parte dei legislatori, considerare il tributo come discriminatorio e quindi prevederne l'abolizione.

La sopracitata legge n.383/2001 si presentava composta da Sette Capi, ma per comprendere l'impatto che la legge ha avuto in merito alla disciplina dell'imposta di successione è sufficiente l'analisi del solo Capo VI, intitolato "Suppressione dell'imposta di successione e donazioni".

Esso è composto da cinque articoli (13,14,15,16,17), ma gli articoli indubbiamente più significativi sono il 13 e il 14.

All'art.13, co.1 della legge 18 Ottobre 2001, n.383 recita:

<<L'imposta sulle successioni e donazioni è soppressa>>.

Legislativamente parlando si può notare come, lo stesso comma, non abroghi la legge istitutiva del tributo, ma "semplicemente" l'imposta.

Inoltre, l'art.13, co.2, l.n. 383/2001 pone una spiegazione a quanto detto al comma precedente affermando:

<<I trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera l'importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso>>.

² Documento n. 3/2002 "Suppressione delle Imposte sulle Successioni e Donazioni" circolare n.2 del 21 Gennaio 2002 redatta dalla Fondazione Luca Pacioli

Sempre in merito alle disposizioni relative all'abrogazione dell'imposta di successione, l'art.14, co.1, l.n. 383/2001 si concentra sulle disposizioni in merito alle esenzioni, franchigie, agevolazioni e sanzioni.

In conclusione, si può affermare che, salvo le imposte ipotecarie e catastali per gli immobili, in seguito all'abrogazione, i trasferimenti tra vivi a titolo gratuito iniziarono ad essere regolamentati dalla disciplina riguardante le imposte sui trasferimenti.

Quando ormai la disciplina in materia sembrava delineata, un ulteriore cambio di rotta caratterizzò l'evolversi di questo tributo.

La svolta si ebbe con il d.l. n.262/2006 con il quale, a sorpresa, venne ristabilito, anche se con caratteristiche differenti, il tributo dell'imposta sulle successioni e donazioni.

L'articolo 6 del decreto-legge prevedeva una totale esclusione dal tributo a tutte le successioni riguardanti immobili o diritti reali trasferiti mortis causa a favore del coniuge o parenti in linea retta. Situazione totalmente diversa per i trasferimenti di questo tipo a favore di parenti fino al quarto grado e affini in linea retta (o affini collaterali) per i quali è prevista un'aliquota del 2 per cento.

Per quanto concerne il regime di tassazione dei trasferimenti mortis causa di aziende, azioni, obbligazioni e altri titoli la situazione si caratterizzava nel caso di devoluzione a parenti in linea retta o coniugi, una franchigia pari a 100 mila euro, con un'applicazione di una aliquota pari al 4 sul valore eccedente.

Mentre se la devoluzione era a favore di parenti fino al quarto grado e affini in linea collaterale non vi era la presenza di alcuna franchigia e un'aliquota pari al 6% (8% nel caso di devoluzioni a soggetti non parenti).

Oltre a queste novità vi fu inoltre l'arricchimento della tariffa relativa all'imposta di registro che ha visto l'inserimento delle donazioni, della costituzione di vincoli di destinazione e atti quali la rinuncia.

Queste e altre decisioni più specifiche apportate dall'articolo 6 del decreto legislativo 262 del 2006 furono però modificate da un emendamento governativo, il quale portò all'eliminazione del tributo nel registro e la predisposizione di una normativa rinnovata in merito ai trasferimenti mortis causa e alle liberalità tra vivi.

Tale emendamento concretamente ristabilì la disciplina antecedente alla Legge 383/2001, la quale aveva portato all'eliminazione dell'imposta di successione con alcune modifiche in merito ai criteri di tassazione.

Ad oggi le imposte sulle successioni e donazioni sono disciplinate dalle indicazioni derivanti dal già indicato d.lgs. n. 346 del 1990 con le seppur secondarie disposizioni previste dai commi da 47 a 51 dell'art.2 del d.l. n.262 del 2006.

Un'ulteriore analisi sulla disciplina ora vigente in merito alle imposte di successioni in Italia verrà trattata successivamente in un capitolo dedicato.

CAPITOLO 2: TEORIA DELLE IMPOSTE

2.1 Introduzione alle imposte nel sistema tributario italiano

Le imposte di successione rappresentano nel panorama tributario italiano un concetto, come detto più volte nel capitolo precedente, fortemente dibattuto.

Al fine di comprendere le modalità di calcolo e la disciplina che sta dietro a questo particolare tributo, è essenziale conoscere il contesto generale da cui esso trae origine. È innanzitutto doveroso ricordare come lo stato italiano, per far fronte alle spese che deve sostenere, necessita di numerose entrate. Esse si suddividono in entrate derivate ed in entrate originarie.

Si parla di entrate originarie quando la loro provenienza deriva essenzialmente dalla vendita di beni e servizi, i quali sono prodotti o molto spesso posseduti dallo stesso Stato.

Mentre, le entrate derivate provengono dal potere coattivo di imposizione dello Stato. La funzione di copertura dei costi sostenuti dallo Stato nell'offerta di beni e servizi è però solo una piccola parte del ruolo che le entrate pubbliche ricoprono nella società.

Vi sono numerose funzioni che le entrate pubbliche e in particolare le imposte ricoprono nella vita di un paese: la regolazione della distribuzione del reddito, la stabilizzazione economica, l'incentivazione economica e infine la correzione di distorsioni o inefficienze nel sistema economico. (Bosi, 2018, p.135).

È proprio per questo motivo, cioè la molteplicità di funzioni ed obiettivi del sistema tributario italiano che vi sono una molteplicità di imposte di differente scopo e natura. Prima di analizzare nel dettaglio la struttura di un'imposta è essenziale definire cosa è un'imposta e soprattutto chiarire la distinzione esistente tra il concetto di imposta e quello di tassa.

Per i "non addetti ai lavori" molto spesso i due termini sono considerati sinonimi, ma quale è la differenza tra i due tributi?

La differenza si può facilmente spiegare attraverso l'analisi di due principi: il principio della controprestazione e il principio della capacità contributiva.

Secondo il principio della controprestazione, il quale è rappresentativo delle tasse, il pagamento di una certa somma di denaro da parte del cittadino avviene solo ed esclusivamente in cambio di un servizio o di un bene.

Poniamo l'esempio delle tasse universitarie, esse vengono pagate esclusivamente da parte di coloro che frequentano l'università e beneficiano dei servizi che l'università mette a disposizione.

Dalle tasse si differenziano le imposte, le quali sono riconducibili al sopracitato principio della capacità contributiva. Secondo questo principio, disciplinato dall'art 53 della Costituzione

<<Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività>>

Ciò significa che le imposte sono un prelievo coattivo che lo Stato mette in atto indipendentemente dai benefici individuali che il singolo cittadino ne può trarre.

L'esempio più noto è l'IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche), il quale è applicato a tutti quei soggetti produttori di reddito in denaro o in natura.

Le imposte prelevate dallo Stato possono inoltre essere differenziate in dirette o indirette.

Le imposte dirette ricomprendono quelle tipologie di tributi che sono applicati direttamente al reddito o a qualunque tipo di patrimonio del contribuente, il quale per la sola ragione di possederne uno è tenuto al pagamento.

Esse sono calcolate sulla ricchezza del soggetto passivo, anche se questa verrà prodotta in un arco di tempo successivo.

Le imposte vengono invece definite indirette quando colpiscono, come ricorda lo stesso nome, indirettamente la ricchezza ad esempio nel momento in cui essa viene spesa. Questo tributo non colpisce il reddito in base alla sua esistenza o meno, ma colpisce il contribuente quando utilizza questo reddito. L'imposta indiretta per antonomasia è l'IVA.

La differenza esistente tra le due tipologie di imposte riveste un ruolo significativo per la politica tributaria nazionale.

Nello specifico, le imposte dirette rappresentano <<lo strumento più confacente per una distribuzione equa del carico tributario>> poiché non essendo esse trasferibili generalmente ad altri soggetti, hanno come fine ultimo la redistribuzione della ricchezza mediante principalmente modalità di prelievo progressivo (Bosi, 2018, p.150).

Fine differente è quello che si pongono le imposte indirette, le quali si concentrano sulla cosiddetta responsabilizzazione del consumatore. Tale tributo grava sui soggetti passivi con aliquote fisse quindi senza tenere in considerazione le differenze di reddito esistenti tra i differenti soggetti.

Nonostante la chiara distinzione tra le due tipologie di imposte, la tendenza di un paese a propendere per le imposte dirette o quelle indirette non è totalmente rappresentativo e sufficiente a valutare l'equità o l'efficienza di un prelievo, date le molteplicità di eccezioni esistenti.

È doveroso rendere nota una ulteriore suddivisione all'interno del perimetro delle imposte dirette, cioè la differenza esistente tra le imposte reali e le imposte personali.

Ciò che differenzia le due è il diverso presupposto; che nel caso delle reali corrisponde alla percezione di un reddito o il possesso di un patrimonio, mentre per quanto riguarda le imposte personali è la percezione di un reddito e il possesso di un patrimonio da parte di un determinato soggetto.

Per spiegare più chiaramente la differenziazione tra le due si evidenzia come le imposte reali prendono in considerazione esclusivamente l'oggetto dell'imposta, mentre le imposte personali si concentrano sul soggetto il quale percepisce un determinato reddito o possiede un patrimonio.

Nel corso degli anni in Italia si è passati da una predominanza delle imposte personali ad una quasi totale applicazione delle imposte reali, le quali permettono di garantire l'equità per quanto concerne le differenti capacità contributive. È proprio questa caratteristica relativa alla capacità di attribuire oneri differenti alle diverse categorie di reddito che la rendono così diffusa. (Dell'Anno, 2019)

2.2 La struttura dell'imposta

Dopo aver definito a grandi linee il concetto di imposta e la differenza esistente con le tasse, possiamo ora ad analizzare nel dettaglio la struttura di un'imposta.

L'imposta può essere delineata prendendo in considerazione quattro caratteristiche: il presupposto dell'imposta, il soggetto passivo, la base imponibile e l'aliquota.

Per quanto concerne il presupposto dell'imposta essa è definita come quella *situazione di fatto* a cui la legge ricollega l'obbligo di pagare l'imposta.

Differente è invece il concetto di soggetto passivo che viene invece definito come quella persona fisica o giuridica che ha l'obbligo di pagare l'imposta.

Questi concetti rappresentano la base da cui partire per le successive fasi, le quali saranno propedeutiche al calcolo del tributo.

Al fine del calcolo dell'imposta è essenziale definire la base imponibile.

Essa è definita come l'importo su cui verrà applicata l'aliquota relativa alla specifica imposta e può essere espressa in termini monetari o in termini fisici, nel primo caso si avrà un'imposta *ad valorem* mentre nel secondo sarà definita *specificata (o accisa)*.

È proprio la sopracitata aliquota l'elemento caratterizzante dell'imposta, infatti essa rappresenta l'importo dovuto da parte del contribuente per ogni unità di base imponibile.

La base imponibile e l'aliquota costituiscono i due elementi cardine della funzione di imposta la quale è matematicamente definita come il prodotto esistente tra la base imponibile e l'aliquota indicata (Bosi, 2018, p.139).

$$T = T(y)$$

Per comprendere le differenti tipologie di imposte è però indispensabile conoscere i concetti relativi all'aliquota media e all'aliquota marginale.

L'aliquota media è definita come il rapporto fra il debito d'imposta $T(y)$ e la base imponibile (y).

$$t_{\alpha} = \frac{T(y)}{y}$$

Essa permette di calcolare per ogni unità di imponibile quanto il contribuente dovrà, in media, pagare.

Per quanto concerne invece l'aliquota marginale, essa indica la variazione del debito d'imposta $T(y)$, rispetto alla base imponibile (y).

$$t_m = \frac{\partial T(y)}{\partial y}$$

Può essere quindi definita come la quantità che il contribuente sarà costretto a versare per un'unità aggiuntiva di base imponibile.

A questi due concetti se ne lega indissolubilmente anche un terzo, corrispondente all'elasticità.

Essa è definita come la variazione percentuale dell'imposta rispetto alla variazione percentuale dell'imponibile e può essere matematicamente rappresentata dal rapporto tra l'aliquota marginale e l'aliquota media per un imponibile determinato.

$$\varepsilon(y) = \frac{t_m}{t_{\alpha}}$$

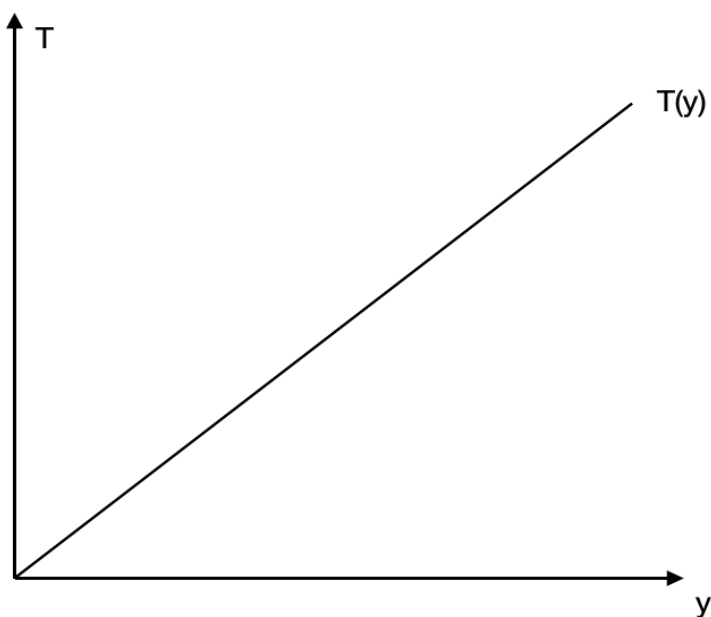
È proprio come detto precedentemente, attraverso questi concetti, che è possibile identificare e di conseguenza spiegare tre diverse tipologie di imposte: le imposte proporzionali, le imposte regressive e le imposte progressive.

Un'imposta è definita proporzionale se, all'aumentare della base imponibile, il debito di imposta aumenta in ugual misura; cioè il caso in cui l'aliquota media e l'aliquota marginale coincidono e sono costanti. In questo caso l'elasticità sarà quindi pari ad 1. Questo tipo di imposta non si differenzia a seconda del livello di reddito, come invece

fanno le imposte progressive e non hanno quindi come scopo ultimo quello di svolgere una funzione di redistribuzione del reddito.

Da un punto di vista grafico è rappresentato da una retta partente dall'origine degli assi e con una pendenza pari all'aliquota legale.

Grafico 2.1 Rappresentazione grafica di un'imposta proporzionale



Fonte: Rielaborazione Bosi, P., (2018), *Corso di Scienza delle Finanze*, Il Mulino, Bologna

Nel sistema tributario italiano un esempio tipico di imposta proporzionale è la cosiddetta imposta con aliquota fissa. In questo caso ad una base imponibile, la quale ovviamente varia a seconda del contribuente, verrà applicata la medesima aliquota.

$$T(y) = ty \quad \text{con } t \text{ costante}$$

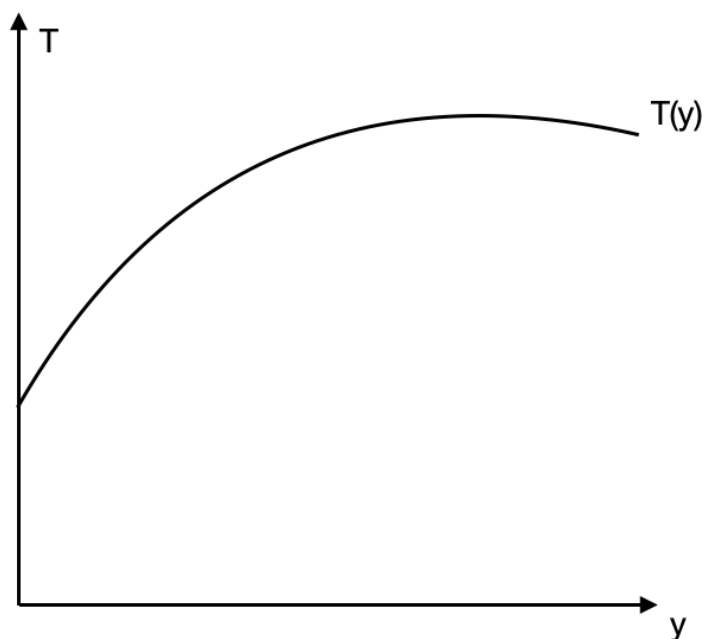
Un'imposta è definita regressiva se l'aliquota media tenderà a diminuire all'aumentare della base imponibile. In questo specifico caso il debito di imposta all'aumento dell'imponibile continuerà ad aumentare, ma lo farà meno proporzionalmente di quanto farebbe nel caso precedentemente citato.

Tale tipo di imposta, presente in pochi casi nel sistema tributario italiano è applicata per giustificare un minore utilizzo di un determinato bene o servizio da parte di una particolare categoria di soggetti. Appare evidente come questa imposta risulti essere in conflitto con principi quali quello di redistribuzione o equità.

Essendo l'aliquota media maggiore dell'aliquota marginale, l'elasticità sarà inferiore ad 1.

Da un punto di vista grafico tale imposta è rappresentata da una curva concava.

Grafico 2.2 Rappresentazione grafica di un'imposta regressiva



Fonte: Rielaborazione Bosi, P., (2018), Corso di Scienza delle Finanze, Il Mulino, Bologna

Un esempio di imposta regressiva nel nostro paese è l'imposta in somma fissa.

Questo tipo di imposta, come dice lo stesso nome, è la medesima per ogni contribuente indipendentemente dall'imponibile.

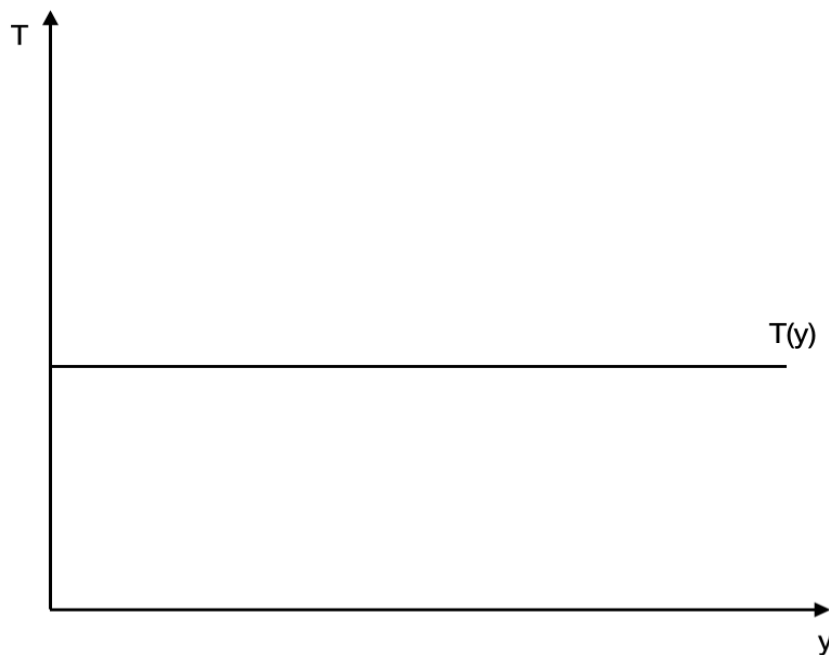
In questo caso l'aliquota media sarà sempre decrescente e l'aliquota marginale pari a 0. Ne conseguirà che l'elasticità sarà sempre nulla.

La formula di questo tipo di imposta sarà la seguente:

$$T(y) = T$$

La rappresentazione grafica sarà definita da una retta parallela all'asse delle ascisse.

Grafico 2.3 Rappresentazione grafica di un'imposta in somma fissa



Fonte: Rielaborazione Bosi, P., (2018), Corso di Scienza delle Finanze, Il Mulino, Bologna

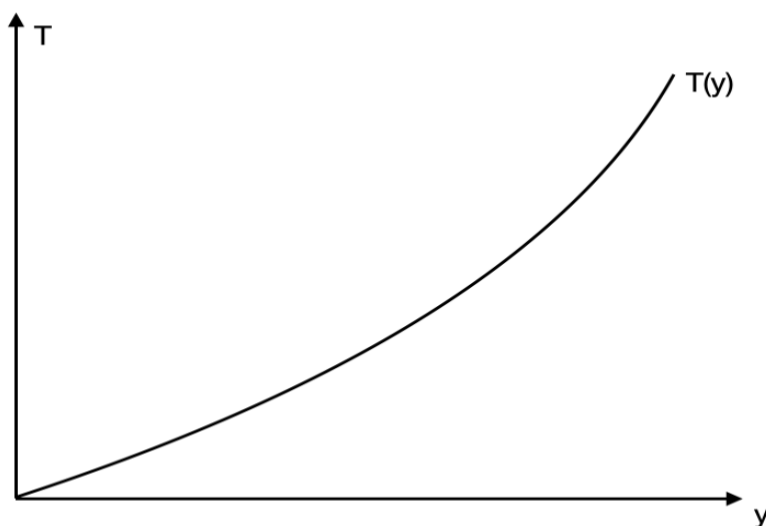
Un'imposta è definita progressiva se l'aliquota media aumenta all'aumentare della base imponibile. Ciò comporta che il debito d'imposta tenderà ad aumentare più che proporzionalmente all'aumentare della base imponibile.

Un'imposta di tipo progressivo ha la caratteristica di distribuire in maniera ineguale il carico tributario, in quanto coloro i quali hanno una base imponibile maggiore sono sottoposti ad un onere superiore rispetto a chi possiede un imponibile minore. Ciò potrebbe comportare la non convenienza da parte del singolo cittadino a produrre più imponibile, si è quindi cercato di evitare la cosiddetta inversione della posizione dei contribuenti. Tale situazione è evitabile solo ed esclusivamente se l'aliquota marginale rimane sempre minore o uguale ad 1. Se superasse l'unità, produrre di più sarebbe controproducente.

L'elasticità di un'imposta progressiva risulterà essere sempre maggiore di 1 essendo l'aliquota marginale maggiore dell'aliquota media.

Dal punto di vista grafico è rappresentato da una curva convessa avente partenza dall'origine degli assi.

Grafico 2.4 Rappresentazione grafica di un'imposta progressiva



Fonte: Rielaborazione Bosi, P., (2018), Corso di Scienza delle Finanze, Il Mulino, Bologna

Per meglio comprendere le modalità in cui avviene il calcolo delle imposte nel sistema tributario italiano è indispensabile conoscere i diversi metodi per attuare concretamente la progressività dell'imposta.

La prima tipologia di progressività, la quale è stata in passato applicata anche in Italia con l'imposta complementare sul reddito complessivo, è la cosiddetta progressività continua.

Con lo scopo ultimo di evitare che l'imposta continuando ad aumentare assorbisse l'intero imponibile, si stabilì di fissare un valore massimo oltre il quale l'aliquota si sarebbe stabilizzata.

Una seconda tipologia di progressività è la cosiddetta progressività per detrazione e deduzione.

Questi due concetti rappresentano due differenti modalità di agevolazioni fiscali rispettivamente applicata all'imposta di reddito e alla base imponibile.

La deduzione (D) consiste nella riduzione della base imponibile del contribuente (y), il quale vedrà applicata la medesima aliquota (t) ad una somma minore pagando di conseguenza un'imposta inferiore.

$$T(y, D) = t(y - D) \quad \text{se } y > D$$

La detrazione (d) consiste invece nella riduzione del debito d'imposta. Si potranno quindi individuare un'imposta lorda, alla quale non è applicata la detrazione e un'imposta netta alla quale invece è applicata.

$$T(y, d) = ty - d \quad \text{se } y > \frac{d}{t}$$

Tramite l'adozione di deduzione o detrazioni un'imposta con aliquota fissa e quindi proporzionale diviene automaticamente un'imposta progressiva.

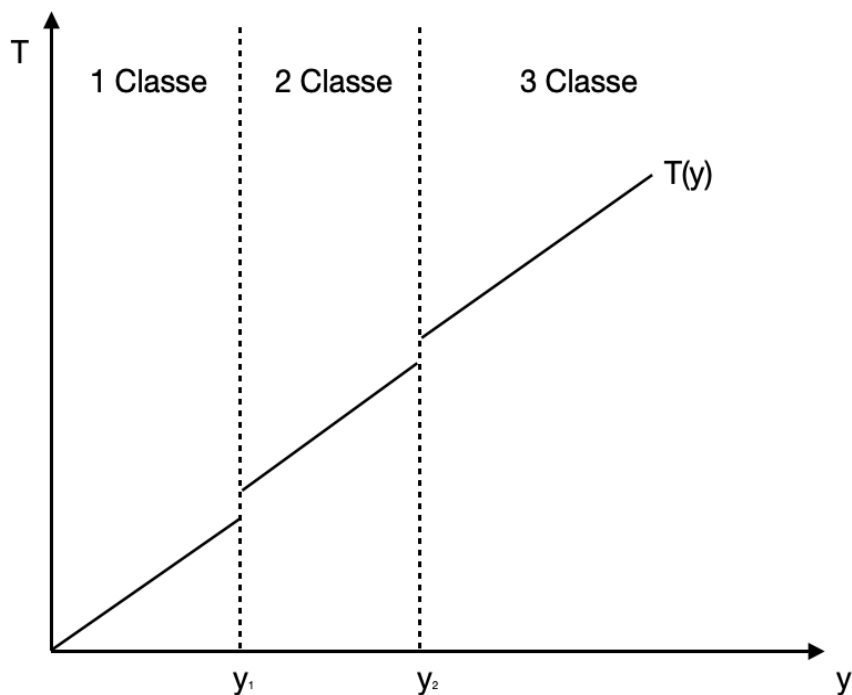
Una terza tipologia di imposta progressiva è la cosiddetta progressione per classi.

Tale tipo di progressione prevede un aumento dell'aliquota all'aumentare della base imponibile. Si paleserà quindi una situazione in cui all'interno di ogni classe, la quale è separata da quella successiva, si applica un'imposta proporzionale.

$$T(y) = t_i y \quad \text{per } y_{i-1} < y \leq y_i$$

Il passaggio da una classe a quella successiva, il quale avviene con l'aumento del reddito, comporterà però un salto la cui conseguenza sarà quella di vedere applicato ad un imponibile maggiore rispetto a quello della classe precedente, un'imposta troppo più alta comportando la già citata inversione della posizione dei contribuenti.

Grafico 2.5 Rappresentazione grafica imposta per classi



Fonte: Rielaborazione Bosi, P., (2018), Corso di Scienza delle Finanze, Il Mulino, Bologna

Per ovviare al problema derivante da questi cosiddetti salti il sistema tributario italiano ha introdotto la quarta ed ultima tipologia di progressione, quella per scaglioni.

La progressione per scaglioni, la quale è tipica di molte imposte italiane, tra cui forse la più nota è l'IRPEF, prevede l'applicazione dell'aliquota legale al solo reddito eccedente il limite superiore della fascia di reddito precedente.

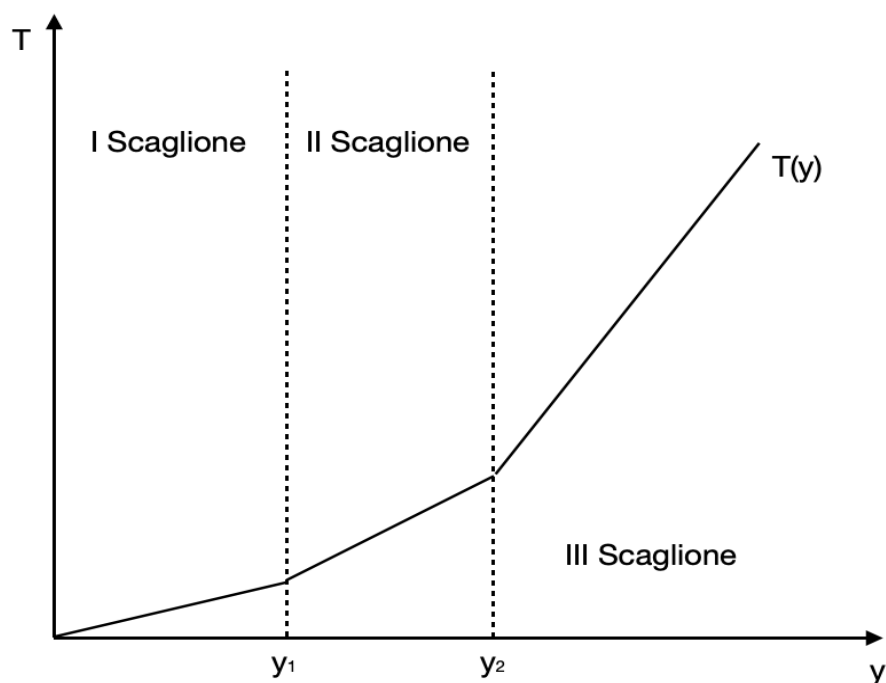
Nel caso in cui un cittadino aumenti il suo reddito passando da uno scaglione all'altro vedrà applicata un'aliquota per il primo scaglione e una seconda aliquota per la parte ricompresa nello scaglione successivo, la quale ovviamente sarà superiore alla precedente.

Ciò garantirà di evitare l'inversione della posizione dei contribuenti in quanto al contribuente converrà, sempre, avere più reddito.

$$T(y) = t_1 y_1 + t_2 (y_2 - y_1) + t_i (y - y_{i-1}) = T_{i-1} + t_i (y - y_{i-1})$$

Tale tipologia di progressione ha permesso di mantenere l'aliquota marginale sempre al di sotto dell'unità.

Grafico 2.6 Rappresentazione Grafica imposta per scaglioni



Fonte: Rielaborazione Bosi, P., (2018), *Corso di Scienza delle Finanze*, Il Mulino, Bologna

Bisogna comunque ricordare come la stessa progressione per scaglioni prevede la possibilità di attuare detrazioni e deduzioni. In questo specifico caso, una deduzione può comportare il passaggio da uno scaglione superiore ad uno inferiore (Bosi, 2018, p.141).

2.3 Criteri di ripartizione del carico tributario

Da molti anni per quanto concerne il tema del prelievo tributario, la dottrina si interroga sulle modalità nelle quali dovrebbe essere distribuito l'onere delle imposte tra i contribuenti; e numerose sono state le opinioni autorevoli in merito.

Tra le diverse opinioni la sicuramente più celebre, è quella che individua due criteri normativi di distribuzione del carico tributario: il principio del beneficio e il principio della capacità contributiva.

Il principio del beneficio concentra la propria attenzione sul rapporto che si instaura tra l'offerta che lo Stato mette a disposizione del cittadino e quanto quest'ultimo paga allo Stato.

In questo specifico criterio non vi è nessun tipo di interesse relativo alla finalità redistributiva, ma è tutto determinato dal "rapporto qualità-prezzo" esistente nella relazione tra cittadino e Stato.

Non vi è nessuna visione globale del concetto di equità e nessun approccio welfarista in quanto vige un chiaro principio secondo il quale i cittadini si rapportano con il pubblico esattamente come fanno con il privato quindi, al pagamento di una certa somma, pretendono la predisposizione di un determinato servizio/bene.

Appare evidente come un tale tipo di criterio possa comportare, soprattutto dal punto di vista applicativo, numerosi problemi.

Un primo problema deriva dal cosiddetto free riding, fenomeno economico opportunistico che si verifica nelle circostanze in cui un cittadino riesce a beneficiare di

beni e servizi collettivi prodotti dalla comunità, senza però contribuire in nessun modo alla loro realizzazione.

È proprio il free riding che rende impossibile l'applicazione di un principio quale quello del beneficio in quanto sarà impossibile determinare il <<collegamento diretto fra godimento individuale dei benefici offerti dai servizi pubblici e il relativo prezzo>> (Bosi, 2018, p.157).

Inoltre, le imposte finanziano anche beni e servizi, i quali non provengono direttamente dalla domanda individuale o, come nel caso delle esternalità positive, di cui beneficiano anche soggetti non direttamente destinatari e in questi casi sarà ovviamente difficile l'applicazione del suddetto principio.

Infine, anche da un punto di vista puramente operativo, sarebbe pressoché impossibile predisporre per ogni singolo cittadino un prelievo specifico ed è proprio per questo motivo che vengono predisposti degli indicatori generici.

Per i motivi indicati il principio del beneficio per la distribuzione del carico tributario è di difficile, se non impossibile, realizzazione.

Il secondo criterio normativo di distribuzione del carico tributario è il cosiddetto principio della capacità contributiva, il quale a differenza del sopra descritto principio del beneficio, punta tramite le imposte a finanziare la redistribuzione del reddito.

Ovviamente la redistribuzione è garantita se l'imposta viene <<commisurata alla capacità contributiva dei soggetti e cioè alla loro capacità di pagarla>>, evidenziando l'importanza che riveste un elemento quale l'equità. (Bosi,2018, p.158)

I tre assunti fondamentali nel quale si articola il principio della capacità contributiva sono: l'equità orizzontale, l'equità verticale e la preclusione di un'aliquota marginale superiore all'unità.

L'equità orizzontale e l'equità verticale prevedono rispettivamente che, nel primo caso soggetti aventi la medesima capacità contributiva debbano pagare la medesima imposta, mentre nel secondo che individui con una maggiore capacità contributiva paghino più imposte. In questo secondo caso, non si fa esplicito riferimento alla progressività dell'imposta, ma semplicemente all'aumento dell'imposta al crescere della capacità contributiva.

Il terzo e ultimo assunto prevede che, nella scala distributiva, le posizioni dei contribuenti non si scambino ossia che un soggetto con una capacità contributiva

maggiori paghi si dà più di un soggetto con una capacità minore, ma che al termine del pagamento dell'imposta chi ha più reddito rimanga più ricco di chi ha un reddito inferiore.

Il concetto di capacità contributiva in questo principio è stato analizzato prendendo in considerazione le imposte sul reddito e l'onere di imposta è identificato attraverso la perdita di utilità del contribuente al momento del pagamento. È proprio per questo motivo che tale principio è definito "principio del sacrificio" in quanto l'onere, come detto, rappresenta il sacrificio che il contribuente è costretto a fare per il pagamento del tributo.

Ovviamente gli oneri tra i diversi soggetti sono diversi, ma il sacrificio che devono sopportare deve essere in valore assoluto uguale, in particolare si richiede l'uguaglianza del sacrificio assoluto, del sacrificio proporzionale e del sacrificio marginale.

Il principio del sacrificio assoluto uguale prevede che la perdita di utilità derivante dal pagamento dell'imposta da parte dei due contribuenti deve essere uguale. Ciò garantisce il rispetto del criterio dell'equità orizzontale in quanto comporta che soggetti con uguale capacità contributiva paghino la medesima imposta.

Secondo tale principio se l'elasticità dell'utilità marginale rispetto al reddito è superiore ad uno, si richiederà il ricorso ad imposte progressive; in caso contrario vi sarà un ricorso ad imposte proporzionali o regressive.

Tali caratteristiche possono però determinare una situazione nella quale il tipo di sacrificio richiesto divenga "confiscatorio", ossia un determinato contribuente può arrivare a rinunciare integralmente al proprio reddito.

È per questo motivo che si è preso in considerazione il cosiddetto principio del sacrificio proporzionale uguale, il quale prevede che il sacrificio di utilità richiesto rispetto all'utilità complessiva che deriva dal proprio reddito, risulti in percentuale uguale per tutti i contribuenti.

Anche in questo caso risulta rispettato il criterio dell'equità orizzontale, ma anche quello dell'equità verticale in quanto è evidente come chi è dotato di una maggiore capacità contributiva pagherà un debito di imposta maggiore.

Il terzo e ultimo principio è quello del sacrificio marginale uguale (principio del sacrificio minimo collettivo), il quale impone che l'aumento di un'unità aggiuntiva

dell'imposta deve essere sempre prelevata dal contribuente con un maggiore reddito, in quanto esso rispetto agli altri sopporta una perdita di utilità inferiore.

Tale principio, caratterizzato da un'estremizzazione del concetto di egualità, comporta il ricorso esclusivamente ad aliquote marginali pari ad uno e ad una forte progressività, la quale deve comunque evitare l'inversione della posizione dei contribuenti.

Dato che non è concretamente possibile effettuare confronti interpersonali di utilità, sarà impossibile anche effettuare dei confronti tra i tre sacrifici.

L'analisi svolta sulla teoria delle imposte del nostro paese ha permesso di mettere in evidenza le peculiarità e le criticità di questo tributo il quale, nel bene e nel male, caratterizza la vita di ogni singolo cittadino.

La struttura dell'imposta e le numerose considerazioni svolte saranno ovviamente funzionali a comprendere più nello specifico le caratteristiche dell'imposta di successione e in particolare le modalità di calcolo che, con le relative eccezioni, identificano il tributo (Bosi, 2018, p.160).

CAPITOLO 3: LA NORMATIVA SULL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

3.1 Le caratteristiche normative principali dell'imposta di successione

Come esplicitato nel primo capitolo dell'elaborato, la normativa in merito all'imposta di successione è stata caratterizzata nel corso degli anni da numerose modifiche e cambiamenti molto spesso anche drastici; si pensi alla sua abrogazione voluta nel 2001. Nonostante i moltissimi cambiamenti, la disciplina riguardante le imposte di successione è ad oggi regolamentata dal testo unico del 31 ottobre 1990 n.346, con l'aggiunta di alcune modifiche dettate dal decreto-legge 3 ottobre 2006 n.262 che come già citato ha portato alla reintroduzione dell'imposta e da altre disposizioni legislative di carattere tributario.

Al fine di comprendere pienamente la disciplina del tanto discusso tributo è indispensabile analizzare più nel dettaglio i principali articoli che regolano e ordinano la materia.

Gli articoli più rappresentativi della materia sono indubbiamente l'articolo 1,2 e 3 del Tus in quanto definiscono i tratti caratteristici del tributo e il loro perimetro di applicazione.

Come di consueto il primo comma dell'articolo 1 definisce a grandi linee l'oggetto della norma e ciò a cui essa si riferisce:

<<L'imposta sulle successioni e donazione si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi>>. (art.1, co.1. t.u. n.346/1990)

Il concetto di "trasferimento" appare sin da subito difficilmente identificabile, tanto che i successivi commi dell'articolo cercano di specificare più nel dettaglio quanto affermato.

Il comma 2 e 3 specificano come, nella grande famiglia rappresentata dai “trasferimenti”, siano ricompresi anche la costituzione di diritti reali di godimento, la cosiddetta rinuncia a diritti reali o di credito, la costituzione di rendite o pensioni e infine quei casi in cui si verifichi l'immissione nel possesso temporaneo dei beni dell'assente e i casi di dichiarazione di morte presunta. Quest'ultimo caso che meriterebbe un'analisi ad hoc date le molteplici peculiarità che lo caratterizzano.

Il secondo articolo del Testo Unico pone invece in risalto il tema della “Territorialità dell'imposta”.

Si pone in risalto al comma 1 come:

<<L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero>> (art.2, co.1, t.u. n.346/1990)

Il comma 2 dell'articolo sottolinea però come, se alla data dell'apertura della successione o della donazione colui che ha trasferito tali beni e diritti non risultasse residente in Italia, l'imposta è dovuta esclusivamente su quei beni e diritti esistenti nel paese.

Il comma 3 pone comunque numerose esenzioni alla disposizione del precedente comma disponendo ad esempio che siano soggetti all'imposta

<<i beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi>>. (art.2, co.3, t.u. n.346/1990)

La norma dispone inoltre che, l'imposta di successione, come esplicitato dall'articolo 3, non è applicata a tutti quei trasferimenti a favore dello Stato, degli enti territoriali e di tutte quelle associazioni o fondazioni legalmente riconosciute le quali svolgono attività di assistenza, di ricerca scientifica, di educazione, di istruzione o qualunque altra finalità che abbia un'utilità pubblica.

Sono ovviamente esenti dal pagamento dell'imposta anche quei trasferimenti a favore di ONLUS e specifiche fondazioni operanti nel sociale.

Infine, vengono considerati come esenti dal pagamento dell'imposta di successione e donazione tutti quei trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici. Quest'ultima tematica che, soprattutto negli ultimi anni ha comportato forti critiche dati gli scandali derivanti da finanziamenti illeciti ai partiti politici italiani.

Dopo aver passato brevemente in rassegna gli elementi più teorici dell'imposta di successione inseriti nel testo Unico, è necessario passare ad analizzare gli aspetti più tecnici della materia.

A tal riguardo è doveroso mettere in luce come, gli originari articoli 4 e 9 del t.u. n. 346/1990 afferenti all'aliquota e alla base imponibile sono stati riformati dal d.l. n. 262/2006.

Tale decreto ha disposto che l'aliquota dell'imposta di successione fosse differenziata in base al grado di parentela esistente tra il defunto e l'erede.

Essa si presenta con tre aliquote, rispettivamente del 4%, 6% e 8%, differenziate in base al grado di parentela che gli eredi hanno con il defunto.

Tabella 3.1 Aliquote applicate dall'art.2, comma 48, del d.l. n.262 del 2006

SOGGETTI	ALIQUTA IMPOSTA
Coniuge, figli e parenti in linea retta	4%
Fratelli e sorelle	6%
Altri parenti fino al 4°grado, affini in linea retta, affini in linea collaterale fino al 3° grado	6%
Altri soggetti	8%

Fonte: Rielaborazione Santarcangelo, G., (2017), Tassazione delle successioni e donazioni, UTET giuridica, Milano

Al concetto di aliquota il decreto all'articolo 2, comma 48, ha associato anche quello di franchigia.

Con il termine "franchigia di successione" si intende la soglia entro la quale l'erede è esente dalla tassazione. Anche queste come le aliquote variano a seconda del grado di parentela.

Nel caso di coniugi, figli e parenti in linea retta la franchigia è pari ad un milione per ciascun beneficiario, superati i quali verrà applicata la corrispondente aliquota. Nel secondo caso, cioè quello relativo a trasferimenti a favore di fratelli e sorelle, la franchigia è pari a centomila euro. Superata tale soglia, l'imposta con la relativa aliquota sarà pagata sull'importo in eccesso.

Infine, non è prevista alcuna franchigia per quanto concerne i trasferimenti a parenti fino al 4° grado, affini in linea retta, affini in linea collaterale fino al 3° grado e tutti coloro i quali non sono ricompresi nella cerchia dei parenti.

Il decreto ha posto inoltre una ulteriore franchigia di un milione e mezzo per i trasferimenti in favore di soggetti che risultino portatori di handicap, indipendentemente dal grado di parentela tra erede e defunto.

Tabella 3.2 Franchigie applicate dall'art.2, comma 48, del d.l. n.262 del 2006

SOGGETTI	FRANCHIGIA
Coniuge, figli e parenti in linea retta	1 milione per ciascun beneficiario
Fratelli e sorelle	100 mila
Altri parenti fino al 4°grado, affini in linea retta, affini in linea collaterale fino al 3° grado	-
Altri soggetti	-

Fonte: Rielaborazione Santarcangelo, G., (2017), Tassazione delle successioni e donazioni, UTET giuridica, Milano

Il secondo elemento cardine al fine del calcolo dell'aliquota è la base imponibile, la quale è disciplinata dall'articolo 1 della legge n.296 del 2006.

La determinazione dell'imponibile per il calcolo dell'imposta di successione è pari al valore complessivo netto dei beni oggetto della successione.

La determinazione del valore netto dei beni oggetto della successione avviene seguendo alcuni specifici passaggi.

Innanzitutto, viene calcolato il valore generale dei beni che il defunto ha lasciato in seguito alla morte a cui successivamente vengono detratte tutte le passività e gli oneri esistenti.

Dopo aver svolto questi specifici passaggi, in seguito alla detrazione delle franchigie previste dalla legge, viene applicato sull'attivo la cosiddetta presunzione per i mobili e i gioielli, i quali vengono calcolati sul valore globale netto imponibile.

Tali passaggi verranno comunque ripresi nel capitolo quarto il quale tratterà il tema del calcolo dell'imposta di successione.

Dopo aver definito gli elementi per il calcolo dell'imposta è indispensabile l'individuazione dei soggetti che saranno obbligati al suo pagamento.

Il già citato t.u. in materia di imposte di successione definisce coloro i quali saranno obbligati al pagamento dell'imposta come "soggetti passivi", individuandoli in virtù di determinate caratteristiche che li contraddistinguono. Tali caratteristiche li obbligano al versamento del tributo.

Il t.u. n.346 del 1990 al comma 1 dell'articolo 5 afferma che:

<<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>> (art.4, co.1, t.u. n.346/1990)

Tra i soggetti passivi sono ricompresi, come indicato al comma secondo, tutti i parenti in linea retta, gli adottanti e gli adottati gli affilianti e gli affiliati.

In seguito all'individuazione dei soggetti che saranno obbligati al pagamento dell'imposta, è indispensabile individuazione dei beni e dei diritti che sono oggetto della successione.

L'attivo ereditario, disciplinato dall'art.9 del t.u. n. 346/1990, è costituito da tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione. Nello specifico ne fanno parte denaro, gioielli e i beni mobili destinati all'uso o all'ornamento delle abitazioni per un importo pari al 10% del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario.

Ma numerosi sono anche i beni del defunto, i quali non vengono ricompresi nell'attivo ereditario. L'articolo 12 del t.u. n.346/1990 (modificato dall'art.8 legge n.161/2014) ne individua alcuni:

- i beni e i diritti iscritti a nome del defunto nei pubblici registri, quando è provato, mediante provvedimento giurisdizionale, atto pubblico, scrittura privata autenticata o altra scrittura avente data certa che egli 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 di cui agli articoli 1751, ultimo comma, e 2122 del Codice civile e le indennità spettanti 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, 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 di cui all'art. 13 del t.u. n.346/1990, alle condizioni ivi stabilite;
- i titoli del debito pubblico, fra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro, ivi compresi i corrispondenti titoli del debito pubblico emessi dagli Stati appartenenti all'Unione europea e dagli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo;
- gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, ivi compresi i titoli di Stato e gli altri titoli ad essi equiparati emessi dagli Stati appartenenti all'Unione europea e dagli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge;
- i veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico.

L'individuazione dei beni non ricompresi nell'attivo ereditario permette di creare dei chiari confini alla materia, la quale è, come affermato più volte, in continuo mutamento.

In conclusione, è doveroso rimarcare come tutte le imposte del sistema tributario italiano necessitano, al fine di una loro applicazione, di un ufficio preposto e l'imposta di successione non fa eccezione.

Nel caso delle imposte di successione l'ufficio competente, come indicato dall'art.6 del t.u. n.346/1990, è l'ufficio del registro nella cui circoscrizione risiedeva prima della morte il defunto.

L'ufficio del registro è invece quello di Roma nell'eventualità in cui la residenza del defunto risultasse essere all'estero o ignota.

3.2 L'attivo ereditario e la determinazione della base imponibile

Dopo aver delineato le caratteristiche normative principali delle imposte di successione passeremo in questo paragrafo ad analizzare nello specifico le caratteristiche dei diversi beni soggetti e non soggetti alle imposte di successione e la determinazione della loro base imponibile.

3.2.1 I Beni Culturali

I beni culturali, come indicato dal precedentemente citato art.12, non sono, in determinate condizioni stabilite dall'art.13 del t.u. n.346/1990, parte del cosiddetto attivo ereditario. Ma, al fine di comprendere a pieno la particolarità di questa situazione, è necessario analizzare nel dettaglio il sopra citato art.13.

Al comma 1 dell'articolo sono indicati tutti quei beni che la legge individua come non soggetti all'imposta di successione.

In merito vengono citati come non ricompresi i beni indicati negli articoli 1, 2 e 5 della legge n.1089 del 1939 i quali andremo ora ad analizzare.

L'articolo 1 della legge n.1089 del 1939 elenca una serie di beni mobili e immobili che, per le loro caratteristiche, presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnografico.

Nello specifico, la legge ricomprende tra questi specifici beni, quelli attinenti alla paleontologia, alla preistoria, alle civiltà primitive, all'ambito numismatico, ai manoscritti, agli autografi, ai carteggi e ai documenti (libri, stampe e incisioni) aventi carattere di rarità e pregio.

All'interno dell'articolo sono inoltre ricompresi le ville, i parchi e i giardini aventi interesse artistico o storico.

L'articolo 2 della legge individua, inoltre, come beni culturali anche quegli immobili che per la loro storia culturale (politica, militare, artistica e letteraria) siano stati riconosciuti dal Ministero della Pubblica Istruzione con un atto di notificazione.

Infine, l'articolo 5 si concentra sulle collezioni o serie di oggetti che, per peculiari caratteristiche, rivestono un grande interesse artistico o storico e che, in quanto tali, sono stati notificati dal Ministero della Pubblica Istruzione.

I beni citati nei tre articoli della legge n.1089 del 1939 non sono oggetto all'imposta di successione nel caso in cui siano stati assolti gli obblighi di conservazione e protezione e se la notifica di bene culturale di interesse sia avvenuta anteriormente all'apertura della successione.

Inoltre, al fine di escludere un bene culturale dall'attivo ereditario, l'erede o il legatario deve seguire una procedura apposita, la quale ci è esplicitata dal comma 2 dell'articolo 13 del t.u. n. 346/1990.

<<L'erede o legatario deve presentare l'inventario dei beni di cui al comma 1 che ritiene non debbano essere compresi nell'attivo ereditario, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali, il quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza del vincolo e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione.

L'attestazione deve essere presentata all'ufficio del registro in allegato alla dichiarazione della successione o, se non vi sono altri beni ereditari, nel termine stabilito per questa>>. (art.13, co.2, t.u. n. 346/1990)

Vi è però la possibilità che l'autorizzazione non venga accettata, in tal caso è ammesso ricorso al Ministero per i beni culturali e ambientali, il quale a seguito di un confronto con il Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, deciderà l'accoglimento o meno del ricorso.

Nel caso in cui il ricorso venisse accettato, è necessario presentarne una copia all'ufficio di registro competente entro e non oltre i trenta giorni, per ricevere un rimborso dell'imposta pagata relativa a quel bene.

A quanto disciplinato sino ad ora è posta una condizione stringente da parte del comma 5 del suddetto articolo, il quale prevede che i beni culturali siano invece inclusi nell'attivo ereditario nel caso in cui l'erede proceda all'alienazione, all'esportazione non autorizzata, al mutamento della disposizione degli immobili non autorizzato o al mancato assolvimento degli obblighi descritti prima del decorso di un quinquennio dall'apertura della successione.

3.2.2 Azioni e Obbligazioni, altri titoli, quote sociali

Per quanto concerne le imposte di successione, merita un paragrafo dedicato la determinazione della base imponibile delle azioni, obbligazioni, quote sociali e altri titoli, i quali fanno parte all'attivo ereditario.

Prima di procedere nella determinazione di tali basi imponibili è indispensabile fare chiarezza su cosa sono gli elementi indicati dall'articolo 16 del t.u. n.346/1990 (modificato parzialmente dall'art. 69 della legge n.342/1990).

Le azioni rappresentano a tutti gli effetti una porzione del capitale di una determinata società e sono un mezzo che permette agli investitori di diventare, per quanto molto spesso in minima parte, proprietari di una parte di essa.

Dalle azioni si differenziano, dal punto di vista economico, le obbligazioni, le quali possono essere definite come dei titoli che l'investitore decide di comprare, al fine di ricevere alla scadenza, oltre alla somma versata inizialmente, anche una cedola.

Infine, la quota sociale, come dice la stessa parola, rappresenta la porzione della partecipazione di un determinato socio ad una società.

Il sopra citato articolo 16 nel caso di titoli quotati in borsa o negoziati nel cosiddetto mercato ristretto (“luogo” nel quale vengono scambiate azioni o obbligazioni non ammesse in borsa) prevede che, la base imponibile sia determinata attraverso la media dei prezzi fatti nell’ultimo trimestre antecedente all’apertura della successione ai quali possono essere aggiunti gli interessi maturati.

Nell’eventualità in cui le azioni, i titoli o le quote di partecipazione siano di enti differenti da società quotate in borsa o partecipanti al mercato ristretto, la base imponibile è determinata, alla data di apertura della successione, dal valore del patrimonio netto dell’ente o della società risultante dall’ultimo bilancio pubblicato (o inventario redatto e vidimato), in proporzione ovviamente alla parte posseduta dal soggetto. Quando non risulti presente un bilancio o un inventario, la base imponibile sarà invece determinata dal valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all’ente/società al netto delle passività.

Totalmente differente è la determinazione della base imponibile per i titoli o le quote di partecipazioni a cosiddetti fondi comuni d’investimento. In questo caso essa è determinata dal valore risultante da specifiche pubblicazioni o prospetti, i quali devono essere stati redatti nel rispetto della legge (regolamento).

Infine, un caso a sé stante è quello dell’usufrutto, la cui determinazione della base imponibile è disciplinata secondo particolari regole, disciplinate dall’art. 14 comma 1(lettera c).

3.2.3 I Debiti

Il testo unico sulle imposte di successione e donazioni ha focalizzato l’attenzione sulla tematica dei debiti dell’individuo al momento della morte, tanto da dedicargli diversi articoli.

Le passività deducibili, come esplicitatoci dall’articolo 20 del t.u. n. 346/1990

(modificato dal d.l. n.260/1994) sono formate dai debiti che aveva il defunto al momento dell'apertura della successione a cui si aggiungono le spese mediche e funerarie.

Per quanto concerne la deducibilità delle spese mediche e funerarie, l'articolo 24 comma 1 chiarisce la tematica affermando che:

<< Le spese mediche e chirurgiche relative al defunto negli ultimi sei mesi di vita sostenute dagli eredi, comprese quelle per ricoveri, medicinali e protesi, sono deducibili a condizione che risultino da regolari quietanze, anche se di data anteriore all'apertura della successione >>. (art.24, co.1, t.u. n.346/1990)

Il comma secondo del precedentemente citato articolo 20 sottolinea come, la possibilità di deduzione è ammessa esclusivamente alle condizioni ed ai limiti indicati negli articoli da 21 a 24 del t.u. n.346/1990, i quali andremo ora ad analizzare.

L'articolo 21 disciplina tutte le condizioni nelle quali è prevista la deducibilità dei debiti.

Una prima condizione posta dispone che essi debbano risultare da uno specifico atto scritto che abbia data inferiore all'apertura della successione o derivi da un provvedimento giurisprudenziale definitivo, fatto salvo il caso di debiti inerenti all'esercizio di imprese.

In questo specifico caso, i debiti sono ammessi in deduzione anche nel caso in cui risulti la presenza di scritture contabili obbligatorie del defunto.

Per quanto concerne invece, i debiti derivanti da rapporti di lavoro subordinato, essi sono deducibili nel totale maturato al momento dell'apertura della successione, anche nel caso in cui il rapporto di lavoro prosegua con gli eredi o i legatari. All'interno di questi rapporti di lavoro sono ricompresi quelli relativi al trattamento di fine rapporto e ai cosiddetti trattamenti previdenziali integrativi.

Sono invece deducibili anche se accertati in data posteriore quei debiti del defunto nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali e degli enti pubblici, i quali hanno

come scopo la gestione di forme obbligatorie di previdenza e assistenza sociale, i cui debiti risultano esistenti alla data di apertura della successione.

L'articolo 21 al comma 6 tende a precisare come, rientrano all'interno del concetto di debito del defunto, anche quelle somme dovute al coniuge divorziato.

All'articolo 22, il testo unico disciplina i limiti alla deducibilità dei debiti.

Un debito non è considerabile come deducibile nel caso in cui esso riguardi l'acquisto di beni o diritti, i quali non sono ricompresi nell'attivo ereditario. Nell'eventualità in cui i beni o diritti acquistati siano invece solo parzialmente parte dell'attivo ereditario, la deduzione sarà ammessa esclusivamente per la parte ricompresa.

Per quanto concerne i debiti contratti da parte del defunto nei sei mesi precedenti alla morte, essi risultano deducibili nei limiti in cui l'importo è stato impiegato nei modi previsti dal testo unico all'art 10 comma 3, lettera d), e) ed f):

<< d) nell'acquisto di beni soggetti ad imposta indicati nella dichiarazione della successione o di beni che, anteriormente all'apertura della successione, sono stati rivenduti ovvero sono stati distrutti o perduti per causa non imputabile al defunto;

e) [...] nell'estinzione di debiti tributari e di debiti risultanti da atti aventi data certa anteriore di almeno sei mesi all'apertura della successione;

f) delle spese di mantenimento e delle spese mediche e chirurgiche, comprese quelle per ricoveri, medicinali e protesi, sostenute dal defunto per sé e per i familiari a carico successivamente all'alienazione; le spese di mantenimento sono deducibili per un ammontare mensile di lire un milione per il defunto e di lire cinquecentomila per ogni familiare a carico, computando soltanto i mesi interi >>. (art.10, co.2, t.u. n.346/1990)

>>

Nel caso in cui i debiti del defunto comprendano i saldi passivi dei conti correnti cointestati, essi sono deducibili esclusivamente per quanto concerne la quota del defunto.

Al fine di dimostrare la deducibilità del debito vi è, come indicato dall'articolo 23, la necessità che risulti presente uno dei seguenti elementi:

- Per i debiti inerenti all'esercizio di imprese è necessario l'estratto notarile delle scritture contabili obbligatorie del defunto;
- Per i debiti cambiari, è necessario l'estratto notarile delle scritture contabili obbligatorie della banca o del beneficiario;
- Per i debiti verso le Pubbliche Amministrazioni, è necessaria l'attestazione rilasciata dall'amministrazione creditrice;
- Per i debiti verso i lavoratori dipendenti, è necessaria l'attestazione rilasciata dall'ispettorato provinciale del lavoro.

La deduzione è subordinata alla produzione di uno specifico certificato, con le caratteristiche indicate nel comma 2 dell'articolo 23, nel caso di debiti verso aziende o istituti di credito.

Nel caso in cui la sussistenza del debito non risulti dai documenti sino ad ora citati, è necessaria all'apertura della successione che vi sia una specifica attestazione conforme al modello approvato con decreto dal Ministero delle Finanze.

Tale attestazione deve essere sottoscritta obbligatoriamente, con firme autenticate, da uno dei soggetti obbligati alla dichiarazione della successione e dai creditori del defunto.

La deducibilità dei debiti può essere dimostrata entro tre anni dall'apertura della successione con possibilità di proroga di ulteriori sei mesi per due tipologie specifiche di debiti cioè i debiti risultanti da provvedimenti giurisprudenziali e i debiti verso le Pubbliche Amministrazioni.

3.3 La dichiarazione di successione

La dichiarazione di successione deve essere presentata all'ufficio del registro (che rilascia una ricevuta), da parte dei chiamati all'eredità, dai legatari e da tutti i soggetti indicati dal comma 2 dell'articolo 28, entro dodici mesi dalla data di apertura.

Il termine decorre:

- << per i rappresentanti legali degli eredi o legatari, per i curatori di eredità giacenti e per gli esecutori testamentari dalla data, successiva a quella di apertura della successione, in cui hanno avuto notizia legale della loro nomina;
- nel caso di fallimento del defunto in corso alla data dell'apertura della successione o dichiarato entro sei mesi dalla data stessa, dalla data di chiusura del fallimento;
- nel caso di dichiarazione di assenza o di morte presunta, dalla data di immissione nel possesso dei beni ovvero, se non vi è stata anteriore immissione nel possesso dei beni, dalla data in cui è divenuta eseguibile la sentenza dichiarativa della morte presunta;
- dalla scadenza del termine per la formazione dell'inventario, se l'eredità è accettata con beneficio d'inventario entro il termine dei 12 mesi;
- dalla data della rinuncia o dell'evento di cui all'art. 28, commi 5 e 6 del t.u. n.346/1990, o dalla diversa data in cui l'obbligato dimostri di averne avuto notizia;
- dalla data delle sopravvenienze di cui all'art. 28, comma 7 del t.u. n.346/1990;
- per gli enti che non possono accettare l'eredità o il legato senza la preventiva autorizzazione, purché' la relativa domanda sia stata presentata entro sei mesi dall'apertura della successione, dalla data in cui hanno avuto notizia legale dell'autorizzazione;
- per gli enti non ancora riconosciuti, purché' sia stata presentata domanda di riconoscimento e di autorizzazione all'accettazione entro un anno dalla data di

apertura della successione, dalla data in cui hanno avuto notizia legale del riconoscimento e dell'autorizzazione >>. (art.28, co.2, t.u. n.346/1990)

Sono esentati dalla presentazione di tale dichiarazione i coniugi e i parenti in linea retta del defunto, destinatari dell'eredità, nel caso in cui l'attivo ereditario risulti avere un valore inferiore ai centomila euro e non comprenda beni immobili o diritti reali immobiliari.

Affinché la dichiarazione non venga considerata nulla, e quindi omessa, essa deve essere sottoscritta da almeno uno dei soggetti obbligati per legge e deve essere redatta su un documento fornito dall'ufficio del registro o in alternativa da un documento conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle Finanze. Nell'eventualità in cui entro i sopra citati 12 mesi, i chiamati all'eredità o i legatari rinuncino all'eredità informando tramite raccomandata l'ufficio del registro, essi sono esonerati dall'obbligo di dichiarazione di successione.

La dichiarazione di successione, effettuata dal chiamato all'eredità, per essere considerata valida deve presentare, come indicato dal comma 1 dell'articolo 29 del t.u. n.346/1990, i seguenti punti:

- le generalità, l'ultima residenza e il codice fiscale del defunto;
- le generalità, la residenza e il codice fiscale dei chiamati all'eredità e dei legatari, il loro grado di parentela o affinità col defunto e le eventuali accettazioni o rinunzie;
- la descrizione analitica dei beni e dei diritti compresi nell'attivo ereditario con l'indicazione dei rispettivi valori;

- gli estremi degli atti di alienazione a titolo oneroso, con l'indicazione dei relativi corrispettivi;
- i modi di impiego delle somme riscosse dal defunto a seguito di alienazioni di beni e assunzioni di debiti negli ultimi sei mesi, con l'indicazione dei documenti di prova;
- gli estremi delle donazioni fatte dal defunto agli eredi o legatari, con l'indicazione dei relativi valori alla data di apertura della successione;
- i crediti contestati giudizialmente, con l'indicazione degli estremi dell'iscrizione a ruolo della causa e delle generalità e residenza dei debitori;
- 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 imposta o di contributi;
- le passività e gli oneri deducibili, con l'indicazione dei documenti di prova;
- il domicilio eletto nello Stato italiano dagli eredi o legatari residenti all'estero;
- il valore globale netto dell'asse ereditario;
- le eventuali riduzioni e detrazioni, con l'indicazione dei documenti di prova;
- gli estremi dell'avvenuto pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo, delle tasse ipotecarie e dell'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili.

Alla suddetta dichiarazione è indispensabile siano allegati i seguenti documenti indicati dall'articolo 30 comma 1 del t.u. n.346/1990:

- il certificato di morte o la copia autentica della sentenza dichiarativa dell'assenza o della morte presunta;
- il certificato di stato di famiglia del defunto e quelli degli eredi e legatari che sono in rapporto di parentela o affinità con lui, nonché i documenti di prova della parentela naturale;
- la copia autentica degli atti di ultima volontà dai quali è regolata la successione;
- la copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata dai quali risulta l'eventuale accordo delle parti per l'integrazione dei diritti di legittima lesi;
- gli estratti catastali relativi agli immobili;
- un certificato dei pubblici registri recante l'indicazione degli elementi di individuazione delle navi e degli aeromobili;
- la copia autentica dell'ultimo bilancio o inventario nonché delle pubblicazioni e prospetti nel caso di specifici beni ricompresi nell'articolo 15 e 16 del t.u. n.346/1990;
- la copia autentica degli altri inventari formati in ottemperanza a disposizioni di legge;
- i documenti di prova delle passività e degli oneri deducibili nonché delle riduzioni e detrazioni di cui agli articoli 25 e 26 del t.u. n.346/1990;
- il prospetto di liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo, delle tasse ipotecarie e dell'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili. L'attestato o la quietanza di versamento delle già menzionate imposte o tasse deve essere conservato dagli eredi e dai legatari sino alla scadenza del termine per la rettifica, previsto dall'articolo 27, comma 3 del t.u. n.346/1990.

Nel caso in cui il dichiarante sia un legatario, gli allegati da presentare e gli elementi da indicare nel documento di dichiarazione di successione si limitano esclusivamente ad alcuni dei punti indicati.

L'imposta, secondo il comma 2 dell'articolo 27 del t.u. n. 346/1990, è liquidata dall'ufficio sulla base di quanto indicato nei documenti e negli allegati indicati precedentemente, anche se viene presentata dopo la scadenza del termine, ma prima della notificazione dell'accertamento d'ufficio.

Essa è liquidata a norma dell'art.33 del t.u. n.346/1990 e deve essere notificata tramite un avviso entro tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione della successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa.

Il sopra citato articolo dispone che l'ufficio provveda a correggere eventuali errori, i quali possono essere materiali o di calcolo, commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile.

Inoltre, l'ufficio provvederà ad escludere i seguenti elementi:

- Passività esposte nella dichiarazione per le quali non siano riscontrate le già citate condizioni di deducibilità o i cui limiti di deducibilità risultino eccedenti;
- Passività ed oneri, esposti nella dichiarazione, i quali non risultino dai documenti allegati alla dichiarazione;
- Le riduzioni e detrazioni non previste per legge o non risultanti dai documenti allegati alla dichiarazione;

Tali correzioni ed esclusioni devono essere presenti nell'avviso di liquidazione dell'imposta.

Nell'eventualità in cui l'ufficio, dopo un'accurata analisi della dichiarazione, la reputi incompleta o non fedele, è tenuto a procedere alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta con gli interessi dalla data di notificazione della liquidazione dell'imposta principale nella misura del 4,50 per cento per ogni semestre compiuto.

Tale rettifica di liquidazione della maggiore imposta, al fine di essere considerata valida deve contenere i seguenti elementi:

- la descrizione dei beni o diritti non dichiarati, compresi quelli alienati dal defunto negli ultimi sei mesi, con l'indicazione del valore attribuito a ciascuno di essi o del maggior valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti dichiarati;
- l'indicazione delle donazioni anteriori non dichiarate e del relativo valore, o del maggior valore attribuito a quelle dichiarate;
- l'indicazione dei criteri seguiti nella determinazione dei valori a norma degli articoli da 14 a 19; 8, comma 4; e 10 del t.u. n.346/1990;
- l'indicazione delle passività e degli oneri ritenuti in tutto o in parte inesistenti, con la specificazione degli elementi di prova contraria alle attestazioni e agli altri documenti prodotti dal dichiarante;
- l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta

La rettifica deve inoltre indicare le ragioni giuridiche e i presupposti di fatto che ne hanno determinato l'esistenza.

Nel caso in cui tale rettifica non presenti gli elementi indicati è considerata nulla.

La dichiarazione di successione può essere considerata incompleta, come disciplinato dall'art.32 comma 2, quando non sono indicati in toto i diritti e i beni compresi nell'attivo ereditario. Mentre, è considerata infedele (art.32 comma 3) nel caso in cui:

- i beni e i diritti, i quali risultano ricompresi nell'attivo ereditario, siano indicati per valori inferiori a quanto determinato;
- vi sono documenti indicanti oneri e passività in tutto o in parte inesistenti;

- non vi sono indicate donazioni anteriori o vi sono indicate per un valore inferiore a quanto determinato.

Nel caso in cui la dichiarazione di successione risulti omessa è previsto l'accertamento dell'attivo ereditario da parte dell'ufficio del registro, il quale provvede in seguito alla liquidazione dell'imposta tramite i dati di cui, attraverso apposite analisi, è venuta a conoscenza. Sono liquidati inoltre, oltre all'imposta, tutti gli interessi.

L'avviso di accertamento e liquidazione da parte dell'ufficio del registro deve indicare i seguenti punti:

- l'indicazione delle generalità dei chiamati all'eredità;
- la descrizione dei beni e dei diritti compresi nell'attivo ereditario, con l'indicazione dei valori a ciascuno di essi attribuiti e dei criteri seguiti per determinarli a norma degli articoli da 14 a 19; 34, commi 3 e 4; e 10 del t.u. n.346/1990;
- l'indicazione degli estremi e del valore delle donazioni anteriori di cui all'art. 8, comma 4;
- l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo dell'imposta.

L'atto di accertamento e liquidazione d'ufficio deve essere motivato ed indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

Alla mancanza dei presupposti indicati l'accertamento è considerato nullo.

Le indicazioni in merito all'accertamento e alla liquidazione d'ufficio sono le medesime, se non diversamente indicato all'interno dell'avviso, nel caso della riliquidazione dell'imposta in caso di omissione della dichiarazione sostitutiva o della liquidazione della maggiore imposta in caso di omissione della dichiarazione integrativa.

Se nel procedimento di liquidazione vengono riscontrati errori od omissioni, è prevista, da parte dell'ufficio del registro, la correzione e la successiva liquidazione della maggiore imposta dovuta. L'imposta è considerata come dovuta anche se è presentata oltre il

termine di decadenza di cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa.

Infine, per comprendere gli effetti dell'omissione o dell'infedeltà della dichiarazione passiamo brevemente in rassegna gli articoli 50 e 51 del t.u. n. 346/1990.

Come disciplinato dall'articolo 50 comma 1, in caso di omissione della dichiarazione, è prevista una sanzione amministrativa di importo compreso tra il centoventi e il duecentoquaranta per cento dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio. Se invece l'imposta non è dovuta, è applicata una sanzione compresa tra i 250 e i 1000 euro. Il ritardo della dichiarazione non superiore a trenta giorni prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa compresa tra il sessanta e il centoventi per cento dell'ammontare dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio. Nel caso in cui non fosse dovuta l'imposta, si applica una sanzione amministrativa da 150 a 500 euro.

L'articolo 51 invece analizza la situazione in cui si presenti un caso di infedeltà della dichiarazione.

Il contribuente che, volontariamente o meno, ometta o indichi in maniera non fedele, elementi essenziali per la liquidazione o riliquidazione dell'imposta è colpito da sanzione amministrativa compresa tra il cento e il duecento per cento della differenza di imposta. Se la suddetta omissione o infedeltà riguarda elementi non determinanti in merito al valore dell'imposta o in caso di mancata allegazione alla dichiarazione dei rispettivi documenti, si applica una sanzione amministrativa, ma di minore entità. La sanzione è dimezzata se, entro sessanta giorni dalla richiesta dell'ufficio competente, si provvede alla regolarizzazione.

3.4 Pagamento, riscossione e rimborso dell'imposta di successione

Dopo aver determinato le modalità e il contenuto della dichiarazione di successione, è essenziale conoscere i procedimenti e i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta. Come esplicitatoci dall'articolo 36 del t.u. n. 346/1990:

<<Gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari>> (art.36, t.u. n. 346/1990)

Per coloro i quali avessero accettato l'eredità col beneficio d'inventario, sono obbligati al pagamento dell'imposta nel limite del valore della propria quota ereditaria.

I chiamati all'eredità, considerati come coloro i quali, in virtù del loro legame con il defunto, ereditano i suoi beni, divengono eredi al momento dell'accettazione dell'eredità.

L'ufficio del registro, come disposto dall'articolo 481 del Codice civile, può richiedere ad un'autorità giudiziaria di fissare un termine entro il quale il chiamato dichiari se accetta o rinuncia all'eredità. Comunque, fin quando l'eredità non risulti accettata o non risulti accettata da tutti i chiamati, i chiamati all'eredità, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari posseduti.

Per quanto concerne il pagamento dell'imposta di successione, con i relativi interessi, esso deve essere eseguito entro un massimo di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione in misura non inferiore al venti per cento dell'imposta liquidata.

L'importo rimanente può essere rateizzato per un totale di otto rate trimestrali, ma per importi inferiori a mille euro non è prevista alcuna dilazione.

Nel caso in cui vi sia il superamento dei sessanta giorni per il pagamento dell'imposta, si prevede l'aggiunta di una mora pari al 4,50 per cento per ogni semestre.

Inoltre, il mancato pagamento del venti per cento dell'imposta liquidata entro i sessanta giorni comporta l'immediata decadenza della rateizzazione.

Vi può però essere la possibilità di evitare la decadenza, come indicato dal comma 4 dell'articolo 38 del t.u. n.346/1990 nel caso di inadempimento considerato lieve determinato da:

- insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al tre per cento e, in ogni caso, a euro diecimila;
- tardivo versamento della somma pari al venti per cento, non superiore a sette giorni.

Per quanto riguarda la modalità di pagamento, il contribuente ha la possibilità di pagare l'imposta anche tramite cedole di titoli del debito pubblico (scaduti e non) e con titoli di credito bancari e postali.

Una peculiare forma di pagamento dell'imposta di successione è quella prevista dall'articolo 39 del t.u. n. 346/1990 il quale prevede la possibilità, mediante la cessione di beni culturali, di saldare il pagamento dell'imposta.

La proposta di pagamento totale o parziale dell'imposta tramite cessione allo Stato di beni culturali deve essere accompagnata da un allegato, il quale presenti una dettagliata descrizione del loro valore e dell'autenticità.

Tale documentazione, a pena di nullità, deve essere sottoscritta da tutti gli eredi o dal legatario e deve essere successivamente presentata al Ministero per i beni culturali e ambientali e all'ufficio del registro competente entro sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

A seguito della presentazione dei documenti al suddetto Ministero, i beni vengono singolarmente valutati per procedere alla dichiarazione di volontà d'acquisto, in caso di attestata autenticità del bene, da parte dello Stato.

Le condizioni e il valore della cessione sono caratterizzate da un'apposita procedura prevista dal comma 4 dell'articolo 39 del t.u. sulle imposte di successione.

Tale procedura stabilisce che, le condizioni e il valore della cessione venga stabilito tramite decreto del Ministero per i beni culturali ed ambientali e del Ministero per le finanze dopo un'audizione con una commissione ad hoc. Il suddetto decreto è emanato entro il termine di sei mesi dalla data di presentazione della proposta di cessione ed è notificato dal richiedente.

Nel caso in cui lo Stato decida di non acquistare il bene offerto in cessione, dichiara con decreto di non accettare la proposta. Al momento della ricezione da parte dell'ufficio competente, tramite apposita comunicazione, della mancata accettazione del bene, decorre nuovamente il termine di sessanta giorni per il pagamento delle somme dovute per l'imposta di successione.

Se lo Stato accetta il bene, il proponente entro due mesi dalla data di notificazione del decreto deve, a pena di decadenza, notificare al Ministero per i beni culturali e ambientali la propria accettazione alla vendita.

Il decreto e la dichiarazione di accettazione costituiscono titolo per la trascrizione del trasferimento dei beni.

Affinché si proceda all'estinzione del debito tributario, gli eredi o i legatari, entro un massimo di sessanta giorni dalla dichiarazione di accettazione, devono presentare all'ufficio del registro competente le copie di tale attestazione e del precedentemente citato decreto che rechi indicazione del valore dei beni ceduti.

Ovviamente il contribuente, nel caso in cui il valore dei beni ceduti non copra interamente l'importo dell'imposta, è tenuto a pagare la differenza, la quale deve essere pagata entro sessanta giorni dalla presentazione all'ufficio competente dei documenti sopra citati.

Nell'eventualità in cui però il bene ceduto, venga valutato di più di quanto deve essere corrisposto, non è, a discapito dell'erede, previsto alcun rimborso.

Dopo aver analizzato il pagamento dell'imposta è indispensabile trattare due concetti ad esso fortemente collegati: la riscossione e il rimborso dell'imposta.

Il Titolo III del decreto del Presidente della Repubblica n.43/1998 disciplina la materia in merito alla riscossione coattiva dell'imposta e delle sanzioni amministrative.

Lo Stato può, entro cinque anni, secondo il Codice civile, esercitare la possibilità di esercitare tale riscossione coattiva.

Per quanto concerne invece il rimborso, l'articolo 42 del t.u. n. 346/1990 dispone che deve essere rimborsata, assieme agli interessi, alle pene pecuniarie eventualmente pagate e alle soprattasse, quella imposta:

- pagata indebitamente o risultante pagata in più a norma dell'art. 40, commi da 1 a 3 in merito alla "Riscossione in pendenza di giudizio";
- relativa a beni e diritti riconosciuti appartenenti a terzi, con sentenza passata in giudicato, per causa anteriore all'apertura della successione a seguito di evizione o rivendicazione ovvero di nullità, annullamento, risoluzione, rescissione o revocazione dell'atto di acquisto;

- pagata in conseguenza di dichiarazione giudiziale di assenza o di morte presunta, quando lo scomparso fa ritorno o ne è accertata l'esistenza;
- pagata da enti ai quali è stata negata l'autorizzazione ad accettare l'eredità o il legato, ovvero da eredi e legatari se l'ente ottiene tardivamente il riconoscimento legale;
- risultante pagata o pagata in più a seguito di sopravvenuto mutamento della devoluzione ereditaria;
- risultante pagata in più a seguito di accertamento, successivamente alla liquidazione, dell'esistenza di passività o della spettanza di riduzioni e detrazioni;
- risultante pagata in più a seguito di accertamento della parentela naturale successivamente alla liquidazione;
- risultante pagata in più a seguito della chiusura del fallimento del defunto dichiarato dopo la presentazione della dichiarazione della successione.

Per quanto riguarda il procedimento da seguire per ottenere il rimborso, esso deve essere richiesto all'ufficio competente entro massimo tre anni dal momento del pagamento o del diritto alla restituzione (nel caso in cui il pagamento sia avvenuto dopo). L'ufficio competente alla ricezione della domanda è tenuto al risarcimento.

L'analisi del t.u. sulle imposte di successione svolta in questo capitolo ha permesso, nonostante l'estrema complicatezza della materia, di presentare la disciplina in ogni suo aspetto e di delineare le linee guida in merito al tributo.

Inoltre, quanto esplicitato fino ad ora permetterà, nel capitolo successivo, di comprendere meglio i casi concreti di calcolo dell'imposta di successione.

CAPITOLO 4: IL CALCOLO DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE

4.1 Il calcolo dell'imposta di successione al variare della normativa nazionale

Negli anni le imposte di successione, come esplicitato nei precedenti capitoli, hanno visto cambiare numerose volte le modalità di calcolo.

Nel seguente capitolo andremo ad analizzare, con degli esempi concreti, l'evolversi delle tipologie di calcolo dell'imposta sulle successioni in base alle norme che si sono susseguite nel tempo e dei casi reali di tassazione.

Inoltre, verrà analizzato, sempre da un punto di vista operativo, l'impatto che le donazioni precedenti alla morte da parte del defunto in favore degli eredi, hanno nel computo del tributo finale che il contribuente dovrà versare allo Stato.

4.1.1 Calcolo dell'imposta sulle successioni con la normativa vigente dal 1° gennaio 1974 al 31 dicembre 2000

Poniamo il caso in cui M.R., deceduto nel 1996, lasci come eredi testamentari il figlio A.R., al quale sono devoluti beni per un valore complessivo netto di 300.000.000 di lire e il fratello F.R., al quale sono devoluti beni per un valore complessivo netto di 150.000.000 di lire.

Fino al 31 dicembre 2000 l'imposta sulle successioni si calcolava sul valore globale dell'asse ereditario, tramite l'applicazione alla base imponibile di specifiche aliquote riportate, sulla base dei nostri dati, nella seguente tabella.

Tabella 4.1: Aliquote sul valore globale netto dell'asse ereditario vigenti dal 1974 al 2000

Scaglioni (in milioni di lire)	Imponibile (in milioni di lire)	Aliquota	Imposta (in lire)
Da 0 a 250	250	0	0
Da 250 a 350	100	3%	3.000.000
Da 350 a 500	100	5%	5.000.000

Fonte: Rielaborazione Santarcangelo, G., (2017), Tassazione delle successioni e donazioni, UTET giuridica, Milano

L'imposta viene ripartita tra tutti gli eredi in proporzione alle rispettive quote di eredità. Il figlio A.R., al quale spetta una quota pari a 300/450, dovrà pagare un'imposta pari a 5.333.333 lire.

Tale valore si è ottenuto applicando all'imposta totale pari a 8.000.000 la relativa quota:

$$8.000.000 \times \frac{300}{450} = 5.333.333,00$$

Se però gli eredi o i legatari non sono coniugi o parenti in linea retta, si determina anche l'imposta sul valore globale netto della singola quota, applicando alla base imponibile, nel caso di F.R., 150.000.000 di lire, una specifica aliquota. Il fratello del defunto M.R., sulla base della seguente tabella, è costretto a versare un'imposta aggiuntiva pari a 2.500.000 lire.

Tabella 4.2: Aliquote sul valore globale netto della singola quota vigenti dal 1974 al 2000

Scaglioni (in milioni di lire)	Imponibile (in milioni di lire)	Aliquota	Imposta (in lire)
Da 0 a 100	250	0	0
Da 100 a 250	50	5%	2.500.000

Fonte: Rielaborazione Santarcangelo, G., (2017), Tassazione delle successioni e donazioni, UTET giuridica, Milano

In conclusione, l'imposta che il fratello è costretto a pagare sarà pari a 5.166.667 in quanto dell'imposta totale pari a 8.000.000 verrà considerata esclusivamente la quota spettante al fratello (150/450), alla quale verrà successivamente aggiunta una ulteriore imposta pari a 2.500.000 ottenuta applicando all'imponibile pari a 50.000.000 un'aliquota del 5%:

$$\left(8.000.000 \times \frac{150}{450}\right) + (50.000.000 \times 0.05) = 5.166.667$$

4.1.2 Calcolo dell'imposta sulle successioni con la normativa vigente dal 1° gennaio 2001 al 24 ottobre 2001

Poniamo il caso in cui R.B., deceduto il 14 agosto 2000, lasci come eredi testamentari il figlio A.B., al quale sono devoluti beni per un totale netto di 600.000.000 lire e il fratello C.B., al quale sono invece devoluti beni per un totale netto complessivo di 150.000.000 lire.

Per le successioni avvenute dal 1° gennaio 2001 al 24 ottobre 2001, non si prevedeva più l'applicazione dell'imposta sul valore globale netto dell'asse ereditario, ma esclusivamente l'imposta commisurata al valore della quota di eredità o del legato spettante a ciascun erede. Tale imposta era calcolata applicando aliquote variabili (Tabella 4.3), le quali erano determinate in base al rapporto di coniugio, parentela o affinità esistente.

In aggiunta a queste aliquote variabili veniva fissata una franchigia fissa per un totale di 350 milioni di lire, indipendentemente dal rapporto di parentela esistente tra defunto ed erede.

L'unica eccezione era rappresentata dalle successioni a favore di minori o portatori di handicap nel qual caso, la franchigia raggiungeva un valore di 1 miliardo di lire.

Tabella 4.3 *Aliquote sul valore globale netto della singola quota, vigente dal 1° gennaio 2001 al 24 ottobre 2001*

	Coniuge e parenti in linea retta	Altri parenti fino al 4° grado, affini in linea retta e affini in linea collaterale fino al 3° grado	Altri soggetti
Aliquota	4%	6%	8%
Franchigia ordinaria	350 milioni	350 milioni	350 milioni
Franchigia per i minori e i portatori di handicap	1 miliardo	1 miliardo	1 miliardo

Fonte: Rielaborazione Santarcangelo, G., (2017), *Tassazione delle successioni e donazioni*, UTET giuridica, Milano

Passiamo ora ad analizzare i passaggi per il calcolo dell'imposta del figlio del defunto R.B.

Il valore netto complessivo spettante ad A.B. è pari a 600.000.000, ma essendoci una franchigia pari a 350.000.000, la base imponibile sarà inferiore.

Nel nostro caso:

$$600.000.000 - 350.000.000 = 250.000.000$$

Alla base imponibile pari a 250.000.000 è aggiunta per legge un aumento del 10% dell'imponibile per presunzione di denaro, gioielli e mobilia, come disciplinato dall'art.9, comma 2 del Tus.

$$250.000.000 + (250.000.000 \times 0.1) = 275.000.000$$

Ad una base imponibile finale pari a 275.000.000 viene applicata un'aliquota pari al 4% essendo il figlio maggiorenne un parente in linea retta:

$$275.000.000 \times 0.04 = 11.000.000$$

L'imposta pagata da A.B. sarà pari a 11.000.000 lire

Per quanto concerne invece l'imposta da pagare da parte del fratello del defunto R.B., i calcoli sono ben più facili.

C.B., essendo un parente in linea collaterale del defunto, vede applicato al valore complessivo netto ereditato pari a 150.000.000 lire, una franchigia pari a 350.000.000 lire ottenendo un imponibile pari a 0.

L'imposta che C.B. dovrà pagare sarà quindi pari a 0.

Poniamo ora il caso in cui, a pochi giorni dalla morte di R.B. muoia, per una terribile casualità anche il migliore amico di R.B., E.V.

E.V., vedovo da ormai alcuni anni, ha due figli, il maggiore G.V., il quale purtroppo è disabile sin dalla nascita e un altro figlio di vent'anni, F.V.

E.V. è morto lasciando eredi testamentari i figli. Entrambi ereditano dal padre un valore complessivo netto pari a 980.000.000 lire.

Procediamo ora a calcolare le imposte dovute dai rispettivi figli:

Nel caso di F.V., ad un imponibile iniziale pari 980.000.000 viene detratta la franchigia pari a 350.000.000:

$$980.000.000 - 350.000.000 = 630.000.000$$

Alla base imponibile pari a 630.000.000 è aggiunta per legge un aumento del 10% dell'imponibile:

$$630.000.000 + (630.000.000 \times 0,1) = 693.000.000$$

Ad una base imponibile finale pari a 693.000.000 viene applicata un'aliquota pari al 4% essendo il figlio maggiorenne un parente in linea retta:

$$693.000.000 \times 0.04 = 27.720.000$$

L'imposta pagata da F.V. sarà pari a 11.000.000 lire

Come nel caso precedentemente trattato del fratello del defunto R.B., anche G.V., disabile dalla nascita, vede applicato al valore complessivo netto ereditato pari a 980.000.000 lire, una franchigia pari a 1 miliardo di lire ottenendo un imponibile pari a 0.

L'imposta pagata da G.V. sarà quindi pari a 0.

4.1.3 Calcolo dell'imposta sulle successioni con la normativa vigente dal 25 ottobre 2001 al 2 ottobre 2006

Poniamo il caso in cui A.C. deceduto il 18 aprile 2004, lasci come erede testamentario il figlio G.C., al quale sono devoluti beni per un totale netto di 1 milione e 500 mila euro. Attraverso l'art.13 comma 2 della legge n. 383/2001, l'imposta sulle successioni era stata soppressa e quindi non era, indipendentemente dal valore dei beni e dal grado di parentela, più previsto un suo pagamento.

La dichiarazione doveva essere presentata solo nel caso in cui nell'asse ereditario, vi fossero immobili o diritti reali immobiliari per i quali era prevista una specifica imposta ipotecaria e catastale.

G.V. non dovrà quindi pagare nessuna imposta di successione.

4.2 Calcolo dell'imposta sulle successioni con la normativa vigente dal 3 ottobre 2006

Dopo aver analizzato le differenti modalità di calcolo dell'imposta di successione nel corso degli anni, passiamo ora a trattare l'attuale normativa in merito al calcolo del tributo.

Per le successioni avvenute dal 3 ottobre 2006 è stata ripristinato il medesimo meccanismo esistente precedentemente alla sospensione avvenuta nel 2001.

Tale meccanismo prevede una imposta proporzionale con franchigia.

L'imposta è commisurata esclusivamente al valore globale netto dei beni devoluti ad ogni erede o legatario, ovviamente in base alla quota spettante ad ognuno. Essa è determinata tramite l'applicazione di specifiche aliquote e franchigie (Tabella 4.4), le quali variano a seconda del rapporto esistente tra defunto e beneficiario.

Tabella 4.4 Aliquote sul valore globale netto della singola quota, vigente dal 3 ottobre 2006.

	Coniuge, parte dell'unione civile e parente in linea retta	Fratelli e sorelle	Altri parenti fino al 4° grado, affini in linea retta e affini in linea collaterale fino al terzo grado	Altri soggetti
Aliquota	4%	6%	6%	8%
Franchigia ordinaria	1.000.000 €	100.000 €	-	-
Franchigia per i portatori di handicap grave	1.500.000 €	1.500.000 €	1.500.000 €	1.500.000 €

Fonte: Rielaborazione Santarcangelo, G., (2017), *Tassazione delle successioni e donazioni*, UTET giuridica, Milano

4.2.1 Calcolo dell'imposta sulle successioni a favore di coniuge, parte dell'unione civile, parenti in linea retta

Poniamo il caso in cui G.B. deceduto il 20 marzo 2012, lasci come erede testamentario la moglie, B.V., alla quale sono devoluti beni per un valore complessivo netto pari a 1.600.000,00 euro.

Procediamo ora a calcolare l'imposta dovuta dalla moglie del defunto G.B.

B.V., ad un imponibile iniziale pari a 1.600.000,00 euro, pari al valore complessivo netto dei beni, vede applicata una franchigia pari ad 1 milione:

$$1.600.000 - 1.000.000 = 600.000,00$$

Alla base imponibile pari a 600.000 euro, è previsto per legge un aumento del 10% dell'imponibile:

$$600.000 + (600.000 \times 0,1) = 660.000,00$$

Ad una base imponibile finale pari a 660.000,00 euro viene applicata un'aliquota pari al 4%:

$$660.000 \times 0,04 = 26.400,00$$

L'imposta pagata da B.V. sarà pari a 26.400,00 euro.

4.2.2 Calcolo dell'imposta di successione a favore di coniuge o parte dell'unione civile e parenti in linea retta: valore complessivo netto dei beni non superiore alla franchigia di 1 milione di euro e valore complessivo di beni superiore alla franchigia di 1 milione e mezzo di euro

Poniamo il caso in cui D.P. muoia e lasci ai 2 figli, V.P. e S.P., un ammontare complessivo di 1.500.000,00 euro. La quota spettante a ciascun figlio è pari a 750.000,000 euro.

Come indicato dalla tabella 4.4, nel caso di successione a favore di parenti in linea retta, ad un'aliquota pari al 4% si associa inoltre una franchigia di 1 milione di euro. Perciò, in questo specifico caso, nessuno dei due figli dovrà versare alcuna imposta.

Se il defunto D.P. invece di due figli avesse avuto esclusivamente un figlio, il patrimonio ereditario di 1 milione e mezzo sarebbe spettato esclusivamente ad un soggetto, modificando la situazione precedente.

In questo caso, come precedentemente visto anche con la successione a favore di un coniuge, alla base imponibile, pari al valore complessivo netto dei beni, verrà applicata una franchigia pari ad 1 milione, portando ad una diminuzione dell'imponibile:

$$1.5000.000 - 1.000.000 = 500.000,00$$

Alla base imponibile pari a 500.000,00 euro, è previsto per legge un aumento del 10% dell'imponibile:

$$500.000 + (500.000 \times 0.1) = 550.000,00$$

Ad una base imponibile finale pari a 550.000,00 euro viene applicata un'aliquota pari al 4% essendo il figlio un parente in linea retta:

$$500.000 \times 0.04 = 22.000,00$$

L'imposta pagata dal figlio sarà pari a 22.000,00 euro

Nell'eventualità in cui però il figlio del defunto D.P., fosse portatore di un qualche tipo di handicap grave, il calcolo dell'imposta di successione muterebbe totalmente in quanto, in base all'articolo 2, comma 49bis del decreto-legge n.262/2006, se il beneficiario dei trasferimenti a causa di morte è un soggetto il quale risulti portatore di un handicap grave (riconosciuto dalle legge), l'imposta di successione si applica esclusivamente all'ammontare che supera un valore pari a 1.500.000,000 euro.

4.2.3 Calcolo dell'imposta di successione a favore di fratelli e sorelle: valore complessivo netto dei beni inferiore/superiore alla franchigia di 100.000 euro.

Poniamo il caso in cui G.E. muoia e lasci come eredi testamentari i due fratelli M.E e P.E.

Il patrimonio ereditario di G.E. ammonta a 150.000 euro.

Come analizzato già in precedenza, l'ammontare complessivo per ogni fratello è pari al 50% del totale, cioè pari a 75.000 euro, quindi inferiore alla franchigia di 100.000 euro.

M.E. e P.E. non dovranno quindi versare alcuna imposta.

La situazione cambia invece nel caso in cui G.E. invece di due fratelli ne avesse avuto uno solo.

In tal caso, la base imponibile del fratello del defunto sarà inferiore alla franchigia comportando un imponibile finale maggiore di zero:

$$150.000 - 100.000 = 50.000,00$$

Alla base imponibile pari a 50.000,00 euro, è previsto per legge un aumento del 10% dell'imponibile:

$$50.000 + (50.000 \times 0.1) = 55.000,00$$

Ad una base imponibile finale pari a 55.000,00 euro viene applicata un'aliquota pari al 6% non essendo il fratello un parente in linea retta:

$$55.000 \times 0.06 = 3.300,00$$

L'imposta pagata dal fratello sarà pari a 3.300,00 euro.

4.2.4 Calcolo dell'imposta di successione a favore di parenti, affini e altri soggetti non portatori di handicap grave

Poniamo il caso in cui A.L. muoia, ma non abbia parenti in linea retta o fratelli a cui lasciare il proprio patrimonio ereditario pari a 600.000,00 euro, il quale viene quindi ereditato dal cugino.

In questa circostanza, a dispetto dei casi precedentemente trattati, non è prevista alcuna franchigia (tranne nel caso in cui a succedere sia un erede portatore di handicap grave, nel qual caso la franchigia rimane di 1.500.000,00 euro) e l'aliquota resta, come nel caso di successione di fratelli o sorelle, pari al 6% dell'imponibile.

La base imponibile, pari al valore complessivo netto ereditato dal cugino è, non essendoci franchigia, uguale a 600.000,00 euro.

Ad essa viene aggiunta per legge un aumento del 10%.

$$600.000 + (600.000 \times 0.1) = 660.000,00$$

Ad una base imponibile finale pari a 660.000,00 euro viene applicata un'aliquota pari al 6%:

$$660.000 \times 0.06 = 39.600,00$$

L'imposta pagata dal cugino sarà pari a 39.600,00 euro

Consideriamo infine il caso in cui a succedere ad un soggetto sia una persona non ricompresa nei casi citati in precedenza.

Sono ricompresi nella categoria "altri soggetti":

- parenti in linea collaterale oltre al quarto grado;
- affini in linea collaterale fino al terzo grado;
- persone non legate da rapporto di parentela, affinità, coniugio o unione civile (ad es un amico).

Poniamo il caso in cui FB muoia e lasci come unico erede il migliore amico L.P.

Il patrimonio ereditario lasciato in eredità ha un valore complessivo di 100.000,00 euro.

Neanche in questo specifico caso è prevista una franchigia (tranne nel caso di successione a favore di soggetto portatore di handicap grave), ma l'aliquota aumenta attestandosi all'8% dell'imponibile.

Quindi:

ad una base imponibile iniziale pari a 100.000,00 euro a cui non è applicata nessuna franchigia, viene aggiunta per legge un aumento del 10% del suddetto imponibile:

$$100.000 + (100.000 \times 0.1) = 110.000,00$$

Alla base imponibile finale pari a 110.000 euro, è applicato un'aliquota pari all'8%;

$$110.000 \times 0.08 = 8.800,00$$

L'imposta pagata da L.P. sarà pari a 8.800,00 euro.

4.3 Calcolo dell'imposta di successione in caso di donazioni precedenti

Dopo aver passato in rassegna le varie modalità di calcolo dell'imposta di successione in base al rapporto esistente tra il defunto e l'erede, è indispensabile citare un elemento chiave per un corretto computo dell'imposta: le donazioni fatte in vita del defunto.

Molto spesso, si tende a sottovalutare questo aspetto, concentrandosi esclusivamente sull'eredità post mortem, ma le donazioni in vita rappresentano un concetto che se inserito, come vedremo a breve, nel calcolo finale del tributo, comporta una modifica sostanziale nel pagamento dell'imposta.

L'istituto del coacervo, che data la complessità che lo caratterizza meriterebbe una trattazione ad hoc, consiste nella riunione del cosiddetto *donatum*, inteso come le donazioni fatte in vita e del relictum, vale a dire la vera e propria eredità derivante dalla successione.

Il coacervo ha lo scopo di definire in maniera precisa e dettagliata il concetto di arricchimento permettendo di distinguere tra coloro i quali hanno ricevuto dal defunto delle donazioni mentre questo era ancora in vita e coloro i quali non ne hanno giovato.

Data la complessità della materia, soprattutto da un punto di vista legislativo, in questo elaborato si andrà ad analizzare esclusivamente l'impatto che le donazioni fatte in vita dal defunto causano nel calcolo finale dell'imposta di successione.

L'art 8 comma 4 del testo unico sulle successioni e donazioni, disciplina che, le donazioni precedenti alla morte del defunto (anche se presunte), determinano un aumento del valore della quota di eredità spettante ad ogni erede o legatario che ne abbia giovato, di un importo pari al valore di tutte le donazioni al momento dell'apertura della successione.

Non sono ricomprese ai fini del calcolo dell'imposta di successione finale, le donazioni quali, come disciplinato rispettivamente dall'art.742 e 783 del Codice civile, le spese non soggette a collazione e le donazioni considerate di modico valore.

Inoltre, non sono considerate nel coacervo delle donazioni precedenti, le donazioni aventi ad oggetto trasferimenti non soggetti all'imposta (art.3 Tus), le donazioni aventi ad oggetto beni culturali già sottoposti a vincolo (art.59 Tus) e le donazioni aventi ad oggetto veicoli iscritti al Pubblico Registro Automobilistico (art.59bis Tus).

Il valore dei beni ricevuti in dono non determina la formazione della base imponibile alla quale applicare l'aliquota, ma ha lo scopo ultimo di definire la franchigia da utilizzare.

Passiamo ora ad analizzare alcune fattispecie di calcolo dell'imposta sulle successioni in caso di donazioni precedenti.

4.3.1 Calcolo dell'imposta sulle successioni in caso di donazione precedenti avente un valore inferiore e superiore alla franchigia.

Poniamo il caso in cui P.P. muoia lasciando come erede il figlio N.P.

P.P. due anni prima di morire aveva donato al figlio un suolo edificatorio di un valore complessivo pari a 350.000,00 euro. Al momento della morte il valore della donazione era aumentato di un valore pari a 50.000,00 euro.

Il patrimonio ereditario alla morte di P.P. ha un valore netto di 800.000,00 euro.

Per la determinazione dell'imposta finale che N.P. dovrà pagare è indispensabile compiere alcuni passaggi:

Al fine di determinare la franchigia corretta bisogna aggiungere al valore globale dell'asse ereditario netto (che in tal caso rientra all'interno della franchigia di 1 milione), il valore al momento dell'apertura della successione delle donazioni ricevute precedentemente alla morte di P.P.

$$800.000 + (350.000 + 50.000) = 1.200.000,00$$

Essendo la franchigia nel caso di successione a favore di parenti in linea retta pari a 1 milione l'imponibile si ottiene sottraendo tale franchigia al valore precedentemente ottenuto.

$$1.200.000 - 1.000.000 = 200.000,00$$

A tale imponibile è per legge previsto un aumento del 10 % (dell'imponibile).

$$200.000 + (200.000 \times 0.10) = 20.000,00$$

La base imponibile finale sarà quindi pari a 220.000,00 euro.

A tale imponibile verrà applicata un'aliquota pari a 4%

$$220.00 \times 0.04 = 8.800,00$$

L'imposta pagata da N.P. sarà quindi pari a 8.800,00 euro.

I passaggi da seguire sarebbero stati i medesimi se le donazioni effettuate prima della morte da parte di P.P. a favore del figlio, avessero avuto un valore superiore alla franchigia di 1 milione.

Nel caso in cui la donazione in vita sia stata fatta tra l'ottobre del 2001 e l'ottobre del 2006, periodo in cui l'imposta di successione era soppressa, valgono le stesse regole vigenti per le donazioni effettuate dopo il ripristino del tributo.

4.3.2 Calcolo dell'imposta di successione in caso di donazione precedente che ha goduto solo parzialmente della franchigia

Poniamo il caso in cui A.N. muoia lasciando come erede il figlio C.N.

A.N. nel 1996 aveva donato al figlio un suolo edificatorio di un valore complessivo pari a 500.000.000 di lire. Al momento della morte il valore dell'immobile è pari a 600.000,00 euro.

Il patrimonio ereditario alla morte di A.N. ha un valore netto di 700.000,00 euro

Nel 1996 al momento della donazione vigeva in merito alle donazioni una franchigia pari a 350 milioni di lire, perciò, il suolo edificatorio ereditato era stato soggetto all'imposta per un valore pari alla differenza tra il valore del bene donato e la franchigia.

$$500.000.000 - 350.000.000 = 150.000.000,00$$

Il valore a cui era stata applicata l'imposta nel 1996 era quindi pari a 150.000.000,00 di lire.

La franchigia era stata quindi pari al 70% della donazione.

Al fine di determinare il valore complessivo a cui sottrarre la franchigia è necessario aggiungere al patrimonio netto ereditato da A.N. al momento della morte del padre, anche la franchigia pari al 70% della donazione, ma considerando il valore della donazione fatta in vita nel momento in cui viene aperta la successione.

$$700.000 + (600.000 \times 0.70) = 1.120.000,00$$

Essendo la franchigia nel caso di successione a favore di parenti in linea retta pari a 1 milione l'imponibile si ottiene sottraendo tale franchigia al valore precedentemente ottenuto.

$$1.120.000 - 1.000.000 = 120.000,00$$

A tale imponibile è per legge previsto un aumento del 10%:

$$120.000 + (120.000 \times 0.10) = 132.000,00$$

Ad un imponibile finale pari a 132.000,00 euro è applicata un'aliquota, essendo il figlio un parente in linea retta, del 4%.

$$132.000 \times 0.04 = 5.280,00$$

L'imposta pagata da C.N. sarà quindi pari a 5.280,00 euro.

4.3.3 Calcolo dell'imposta di successione in caso di donazione precedente, alla quale non sia stata applicata l'imposta

Poniamo il caso in cui C.L. muoia lasciando come erede il fratello G.L.

G.L. nel 1994 aveva donato al fratello un bene culturale di un valore complessivo pari a 240.000.000 di lire. Al momento dell'apertura della successione, il bene culturale ha un valore pari a 400.000,000 euro.

Come precedentemente detto, i beni culturali secondo l'art.59 comma 1 del Tus, sono esclusi dal coacervo delle donazioni effettuate in vita dal defunto; motivo per cui nella determinazione del valore complessivo dell'asse ereditario netto non è ricompresa la donazione del bene.

Quindi, essendo il patrimonio ereditario netto pari a 1.400.000 euro, la base imponibile, detratta della franchigia, sarà pari a 400.000,00 euro.

$$1.400.000 - 1.000.000 = 400.000,00$$

A tale imponibile sarà per legge previsto un aumento del 10%:

$$400.000 + (400.000 \times 0.1) = 440.000,00$$

L'imponibile finale, pari a 440.000,00 euro, vedrà l'applicazione di un'aliquota pari al 6%, essendo G.L. il fratello del defunto.

$$440.000 \times 0.06 = 26.400,00$$

L'imposta pagata da G.L. sarà quindi pari a 26.400,00 euro.

Le fattispecie di calcolo di imposta di successione presentate in questo capitolo hanno lo scopo di definire i passaggi da seguire e gli elementi da considerare nella determinazione dell'imposta finale che il contribuente sarà costretto a versare allo Stato.

Gli esempi presentati, nonostante ricomprendano un'ampia fetta della casistica in merito alle imposte di successione, non possono essere considerati totalmente esaustivi, data la complessità e le innumerevoli eccezioni della materia.

4.4. Confronto grafico dell'imposta di successione in base alla natura dell'erede

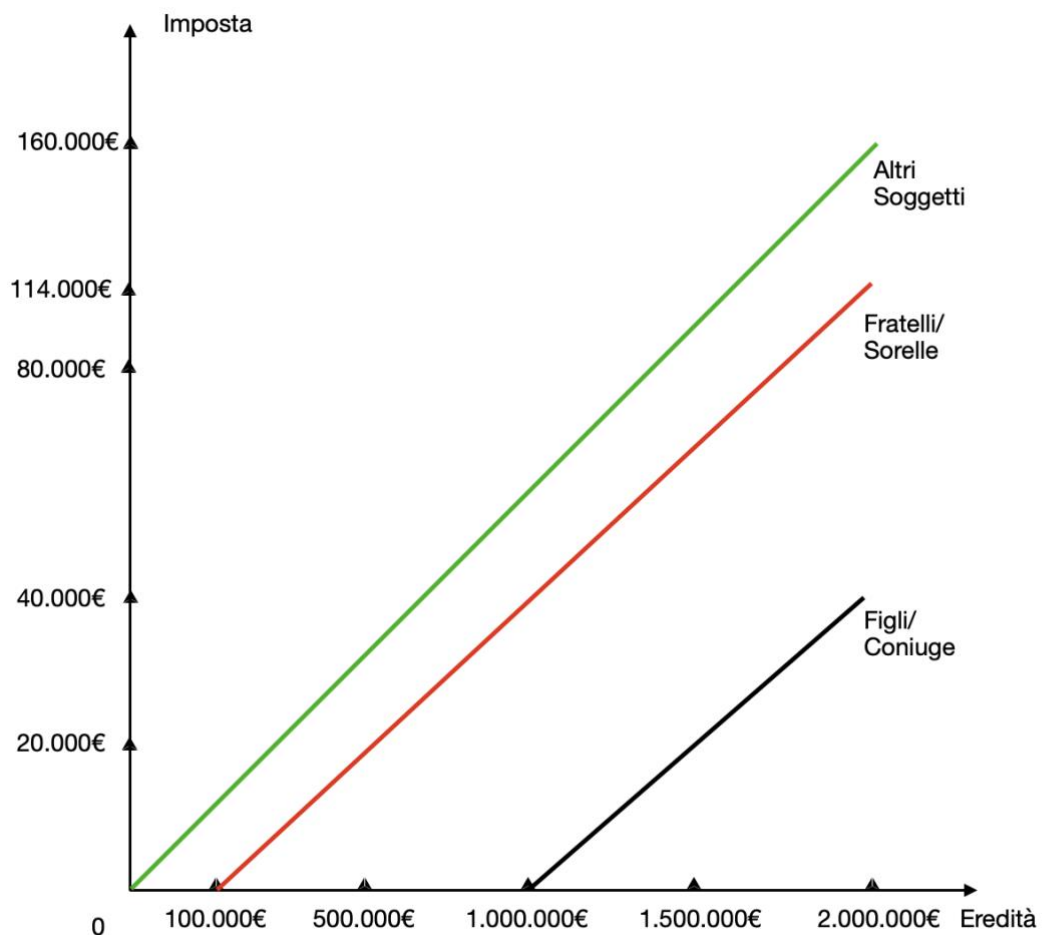
In questo ultimo paragrafo, attraverso una rappresentazione grafica, saranno messi a confronto i differenti andamenti delle imposte di successione in base alla natura dell'erede.

Le aliquote applicate all'imponibile derivante dall'eredità sono tre, come già esposto all'inizio del capitolo, e tendono ad aumentare proporzionalmente alla "distanza" in termini di parentela tra il defunto e l'erede.

La medesima logica è applicata nel caso delle franchigie, le quali risultano più alte per i parenti in linea retta (figli/coniuge) mentre tendono ad abbassarsi per i parenti collaterali (fratelli/sorelle), fino ad azzerarsi completamente nel caso di successione a favore di soggetti non strettamente ricompresi nella cerchia familiare.

Come facilmente ricavabile dal grafico 4.1. le successioni a favore di parenti in linea retta (fino al 4 grado) sono sottoposte ad un'imposta ben inferiore rispetto, ad esempio, ad una successione a favore di un amico del defunto.

Grafico 4.1. Confronto imposta di successione in base alla natura dell'erede in Italia



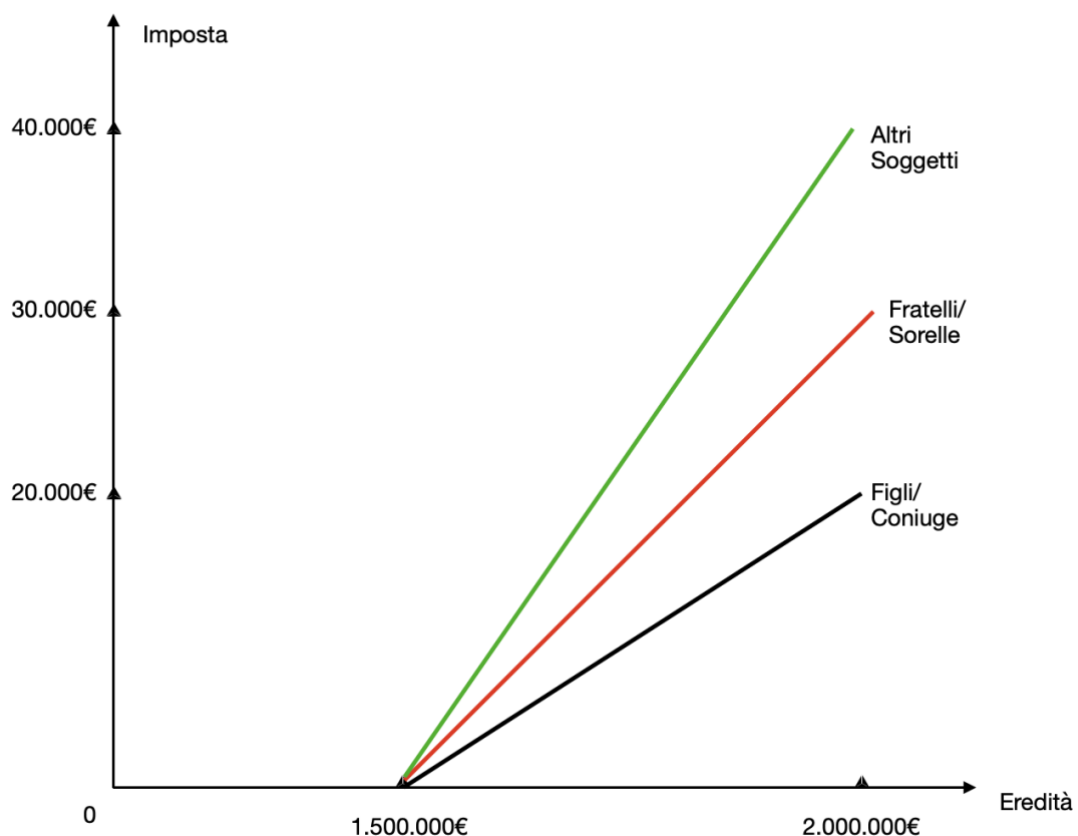
Nello specifico caso preso in considerazione, una successione di 2.000.000 € a favore di un figlio o del coniuge vedrà applicata una franchigia pari a 1.000.000 € quindi l'imposta finale sarà pari a 40.000 €.

Situazione differente, come si può denotare dal grafico, nell'eventualità in cui a succedere sia il fratello, nel qual caso l'imposta sarà pari a 114.000€ essendo la franchigia di 100.000 € o, ad esempio, un amico, il quale dovrà pagare un'imposta pari a 160.000 €.

Il grafico 4.1 non prende però in considerazione il caso in cui a succedere sia una persona affetta da handicap grave, nel qual caso la franchigia sarà, indipendentemente dal grado di parentela e dall'aliquota applicata, pari a 1.500.000 €.

La rappresentazione grafica della situazione è esposta dal grafico 4.2.

Grafico 4.2 Confronto imposta di successione in base alla natura dell'erede (affetto da handicap) in Italia



Le considerazioni svolte in quest'ultimo paragrafo non ricomprendono però le donazioni ricevute in vita da parte del beneficiario, le quali come più volte ricordato possono modificare in maniera rilevante il calcolo finale dell'imposta.

4.5 Analisi dell'aliquota media dell'imposta di successione

L'aliquota media, come indicato nel Capitolo 2 dell'elaborato, rappresenta il rapporto fra il debito d'imposta $T(y)$ e la base imponibile (y).

$$t_{\alpha} = \frac{T(y)}{y}$$

Essa permette di calcolare per ogni unità di imponibile quanto il contribuente dovrà, in media, pagare.

Nel grafico 4.3. si evidenzia il variare dell'aliquota media nei tre principali casi previsti dalla normativa attuale in merito all'imposta di successione:

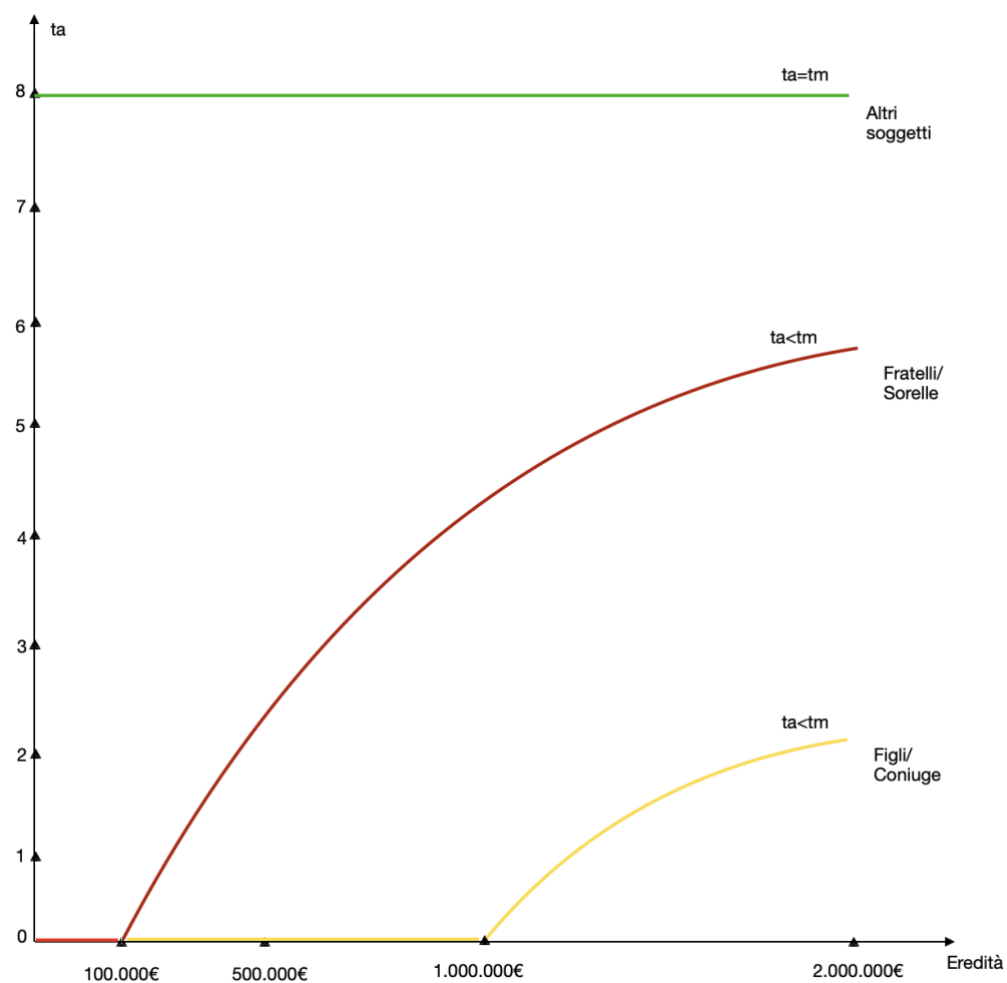
- a favore del coniuge, parte dell'unione civile e parenti in linea retta;
- a favore di Fratelli/Sorelle;
- a favore di altri soggetti

I tre casi, i quali vedono l'applicazione di aliquote rispettivamente del 4%, 6% e 8% mettono in luce il tipo di imposta applicata.

A ricoprire un ruolo decisivo in tal senso sono le detrazioni dovute alle franchigie presenti nelle successioni a favore di coniugi, parenti in linea retta e fratelli, le quali condizionano in maniera decisiva l'andamento dell'aliquota media e il rapporto esistente tra aliquota marginale ed aliquota media.

Nei primi due casi, elencati precedentemente, l'aliquota media indipendentemente dall'imponibile considerato sarà superiore all'aliquota marginale evidenziando un'imposta progressiva, nel caso invece di una successione a favore di altri soggetti, l'aliquota marginale e l'aliquota media coincideranno e saranno costanti. Ciò evidenzierà un'imposta proporzionale.

Grafico 4.3 Aliquota media dell'imposta di successione nella normativa vigente



Al fine di mettere in luce le variazioni avvenute nella gestione dell'imposta di successione in Italia nel corso degli anni, è stato svolto un confronto temporale tra le aliquote medie susseguitesisi tra il 1974 e il 2020.

Tale confronto è avvenuto attraverso l'analisi di quattro differenti imponibili (derivanti dall'eredità): 100.000€, 500.000€, 1.000.000€ e 2.000.000€, i quali sono stati presi in considerazione nel caso di successioni a favore di coniugi o parenti in linea retta.

Inoltre, il valore monetario considerato nell'analisi è stato rapportato al valore dell'euro e della lira nell'anno preso in considerazione.

Questo approfondimento ha permesso di mettere in evidenza come il cambiamento delle differenti normative in tema di imposte di successione ha portato nel corso degli anni a profondi cambiamenti per i contribuenti italiani. Dai quattro grafici seguenti si può denotare come l'applicazione delle franchigie della normativa attuale, unita ad una

diminuzione sostanziale dell'aliquota applicata, ha portato ad un notevole abbassamento dell'aliquota media.

Dopo ogni grafico è stata inoltre inserita la relativa tabella indicante l'anno, l'imponibile in lire/euro (rivalutato), l'imposta in lire/euro e infine l'aliquota media (in percentuale), al fine di mettere in luce i passaggi che hanno permesso di svolgere tali considerazioni.

Grafico 4.4 Aliquota media tra il 1974 e il 2020 per un'eredità di 100 mila euro (valori rivalutati in base al valore della lira/euro nel tempo)

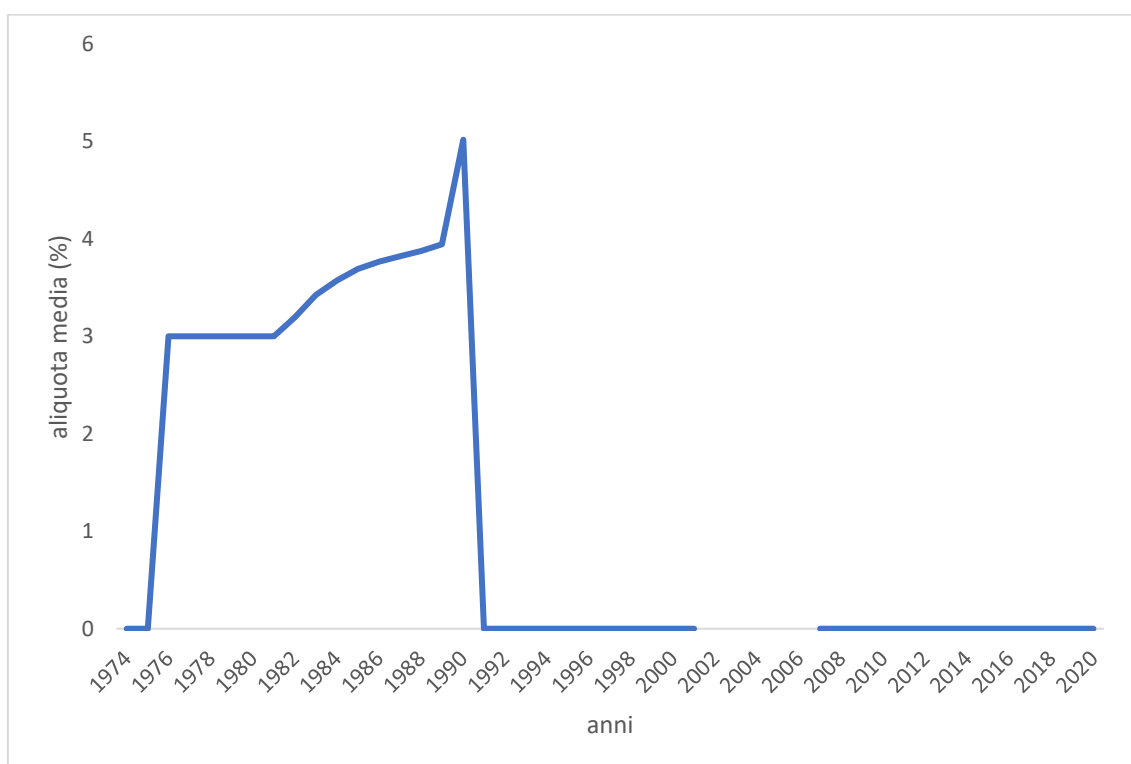


Tabella 4.5 Aliquota media tra il 1974 e il 2020 per un'eredità di 100 mila euro ((valori rivalutati in base al valore della lira/euro nel tempo)

Anno	Imponibile in lire/anno rivalutato	Imposta in lire/euro	Aliquota media (in percentuale)
1974	15.743.706 lire	0	0 %
1975	18.446.627 lire	0	0 %
1976	21.494.133 lire	644.823 lire	3 %
1977	25.384.583 lire	761.537 lire	3 %
1978	28.544.196 lire	856.325 lire	3 %
1979	33.036.478 lire	991.094 lire	3 %
1980	40.022.088 lire	1.200.662 lire	3 %
1981	47.506.230 lire	1.425.186 lire	3 %

1982	55.270.504 lire	1.763.525 lire	3,19 %
1983	63.555.083 lire	2.177.754 lire	3,42 %
1984	70.278.796 lire	2.513.939 lire	3,57 %
1985	76.322.121 lire	2.816.106 lire	3,68 %
1986	80.977.776 lire	3.048.888 lire	3,76 %
1987	84.717.546 lire	3.235.877 lire	3,81 %
1988	88.915.271 lire	3.445.763 lire	3,87 %
1989	94.792.080 lire	3.739.604 lire	3,94 %
1990	100.574.399 lire	5.045.951 lire	5,01 %
1991	107.020.257 lire	0 lire	0 %
1992	112.808.118 lire	0 lire	0 %
1993	117.547.228 lire	0 lire	0 %
1994	122.172.401 lire	0 lire	0 %
1995	128.715.322 lire	0 lire	0 %
1996	133.735.208 lire	0 lire	0 %
1997	136.052.099 lire	0 lire	0 %
1998	138.497.675 lire	0 lire	0 %
1999	140.685.857 lire	0 lire	0 %
2000	144.289.866 lire	0 lire	0 %
2001	76.513,78 €	0 €	0 %
2002	78.375,09 €		
2003	80.302,91 €		
2004	81.898,32 €		
2005	83.294,31 €		
2006	84.956,22 €		
2007	86.418,69 €	0 €	0 %
2008	89.210,67 €	0 €	0 %
2009	89.875,44 €	0 €	0 %
2010	91.271,43 €	0 €	0 %
2011	93.735,76 €	0 €	0 %
2012	96.565,17 €	0 €	0 %
2013	97.660,43 €	0 €	0 %
2014	97.842,98 €	0 €	0 %
2015	97.751,70 €	0 €	0 %
2016	97.653,95 €	0 €	0 %
2017	98.729,22 €	0 €	0 %
2018	99.804,49 €	0 €	0 %
2019	100.293,24 €	0 €	0 %
2020	100.000 €	0 €	0 %

Grafico 4.5 Aliquota media tra il 1974 e il 2020 per un'eredità di 500 mila euro ((valori rivalutati in base al valore della lira/euro nel tempo)

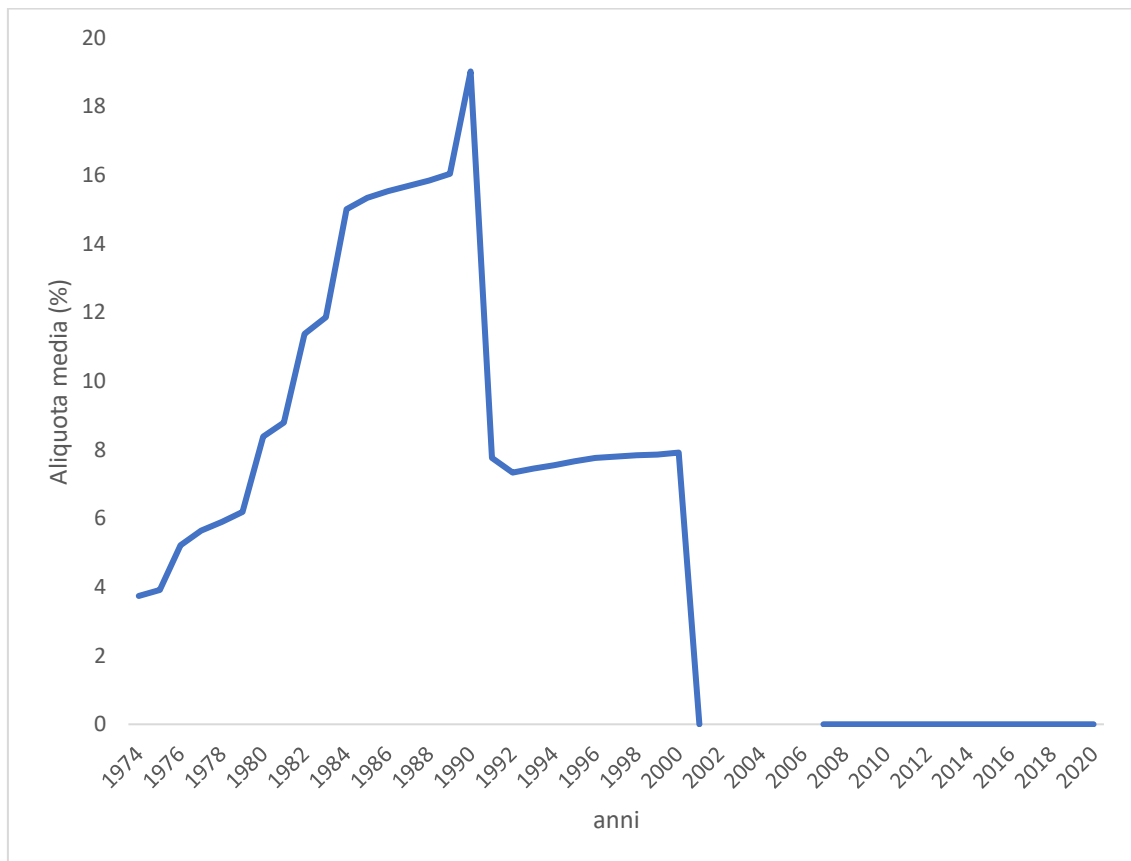


Tabella 4.6 Aliquota media tra il 1974 e il 2020 per un'eredità di 500 mila euro ((valori rivalutati in base al valore della lira/euro nel tempo)

Anni	imponibile in lire/anno rivalutato	Imposta in lire/euro	aliquota media (in percentuale)
1974	78.718.534 lire	2.935.926 lire	3,72 %
1975	92.233.135 lire	3.611.656 lire	3,91 %
1976	107.470.665 lire	5.597.653 lire	5,20 %
1977	126.922.917 lire	7.153.833 lire	5,63 %
1978	142.720.983 lire	8.417.678 lire	5,89 %
1979	165.182.391 lire	10.214.591 lire	6,18 %
1980	200.110.440 lire	16.762.148 lire	8,37 %
1981	237.531.151 lire	20.878.426 lire	8,78 %
1982	276.352.521 lire	31.452.878 lire	11,38 %
1983	317.775.418 lire	37.666.312 lire	11,85 %
1984	351.393.983 lire	52.764.856 lire	15,01 %

1985	381.610.608 lire	58.506.015 lire	15,33 %
1986	404.888.882 lire	62.928.887 lire	15,54 %
1987	423.587.732 lire	66.481.669 lire	15,69 %
1988	444.576.356 lire	70.469.507 lire	15,85 %
1989	473.960.404 lire	76.052.476 lire	16,04 %
1990	502.871.999 lire	95.660.559 lire	19,02 %
1991	535.101.285 lire	41.510.128 lire	7,75 %
1992	564.040.591 lire	41.404.059 lire	7,34 %
1993	587.736.143 lire	43.773.614 lire	7,44 %
1994	610.862.005 lire	46.086.200 lire	7,54 %
1995	643.576.611 lire	49.357.661 lire	7,66 %
1996	668.676.040 lire	51.867.604 lire	7,75 %
1997	680.260.496 lire	53.026.049 lire	7,79 %
1998	692.488.375 lire	54.248.837 lire	7,83 %
1999	703.429.285 lire	55.342.928 lire	7,86 %
2000	721.449.331 lire	57.144.933 lire	7,92 %
2001	382.568,91 €	0 €	0 %
2002			
2003			
2004			
2005			
2006			
2007	432.093,46 €	0 €	0 %
2008	446.053,39 €	0 €	0 %
2009	449.377,22 €	0 €	0 %
2010	456.357,18 €	0 €	0 %
2011	468.678,80 €	0 €	0 %
2012	482.825,87 €	0 €	0 %
2013	488.302,15 €	0 €	0 %
2014	489.214,90 €	0 €	0 %
2015	488.758,53 €	0 €	0 %
2016	488.269,75 €	0 €	0 %
2017	493.646,10 €	0 €	0 %
2018	499.022,45 €	0 €	0 %
2019	501.466,24 €	0 €	0 %
2020	500.000 €	0 €	0 %

Grafico 4.6 Aliquota media tra il 1974 e il 2020 per un'eredità di 1 milione di euro (valori rivalutati in base al valore della lira/euro nel tempo)

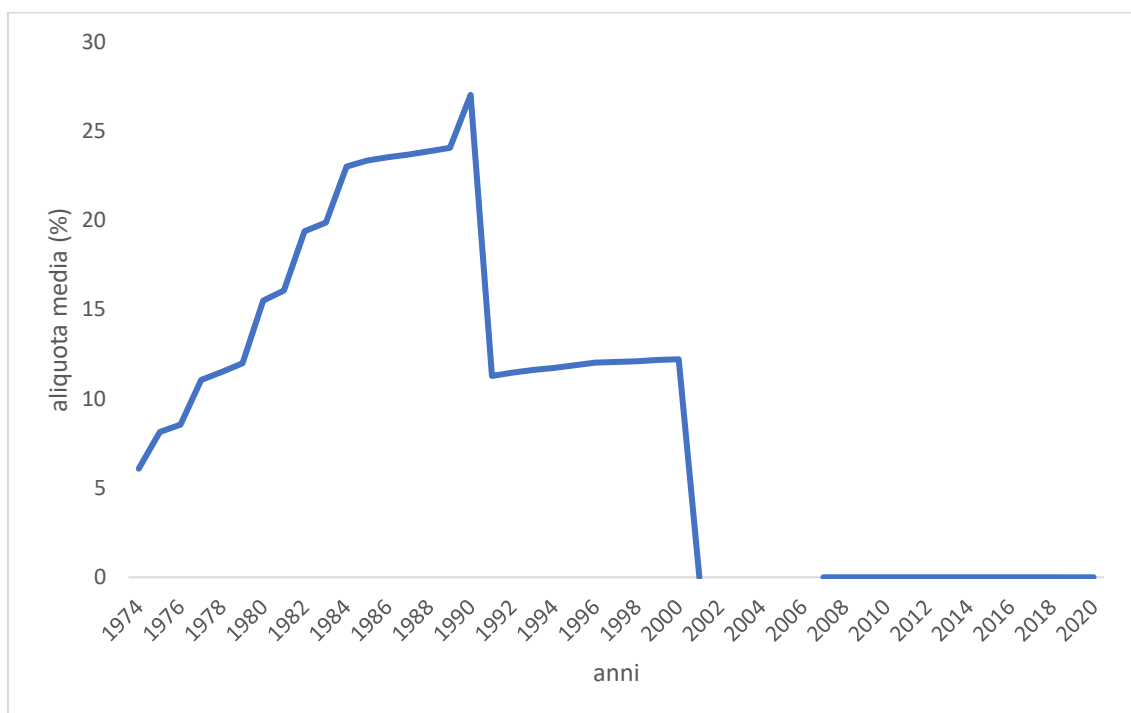


Tabella 4.7 Aliquota media tra il 1974 e il 2020 per un'eredità di 1 milione di euro (valori rivalutati in base al valore della lira/euro nel tempo)

Anni	imponibile in lire/euro rivalutato	Imposta in lire/euro	aliquota media (in percentuale)
1974	157.437.069 lire	9.594.965 lire	6,09 %
1975	184.466.272 lire	15.041.289 lire	8,15 %
1976	214.941.331 lire	18.393.546 lire	8,55 %
1977	253.845.835 lire	28.076.875 lire	11,06 %
1978	285.441.966 lire	32.816.295 lire	11,49 %
1979	330.364.781 lire	39.554.717 lire	11,97 %
1980	400.220.881 lire	62.041.967 lire	15,50 %
1981	475.062.301 lire	76.261.837 lire	16,05 %
1982	552.705.042 lire	107.122.159 lire	19,38 %

1983	635.550.836 lire	126.176.692 lire	19,85 %
1984	702.787.965 lire	161.752.750 lire	23,01 %
1985	763.221.217 lire	178.069.728 lire	23,33 %
1986	809.777.765 lire	190.639.996 lire	23,54 %
1987	847.175.465 lire	200.737.375 lire	23,69 %
1988	889.152.712 lire	212.071.232 lire	23,85 %
1989	947.920.809 lire	227.938.618 lire	24,04 %
1990	1.005.743.999 lire	271.780.639 lire	27,02 %
1991	1.070.202.571 lire	120.530.385 lire	11,26 %
1992	1.128.081.184 lire	129.212.177 lire	11,45 %
1993	1.175.472.288 lire	136.320.843 lire	11,59 %
1994	1.221.724.011 lire	143.258.601 lire	11,72 %
1995	1.287.153.222 lire	153.072.983 lire	11,89 %
1996	1.337.352.080 lire	160.602.812 lire	12,00 %
1997	1.360.520.993 lire	164.078.149 lire	12,05 %
1998	1.384.976.752 lire	167.746.512 lire	12,11 %
1999	1.406.858.571 lire	171.028.785 lire	12,15 %
2000	1.442.898.663 lire	176.434.799 lire	12,22 %
2001	765.137,83 €	0 €	0 %
2002	783.750,98 €		
2003	803.029,12 €		
2004	818.983,23 €		
2005	832.943,16 €		
2006	849.562,26 €		
2007	864.186,92 €	0 €	0 %
2008	892.106,78 €	0 €	0 %
2009	898.754,44 €	0 €	0 %
2010	912.714,37 €	0 €	0 %
2011	937.357,61 €	0 €	0 %
2012	965.651,75 €	0 €	0 %
2013	976.604,30 €	0 €	0 %
2014	978.429,81 €	0 €	0 %
2015	977.517,06 €	0 €	0 %
2016	976.539,51 €	0 €	0 %
2017	987.292,21 €	0 €	0 %
2018	998.044,91 €	0 €	0 %
2019	1.002.932,49 €	117,28 €	0,01 %
2020	1.000.000 €	0 €	0 %

Grafico 4.7 Aliquota media tra il 1974 e il 2020 per un'eredità di 2 milioni di euro (valori rivalutati in base al valore della lira/euro nel tempo)

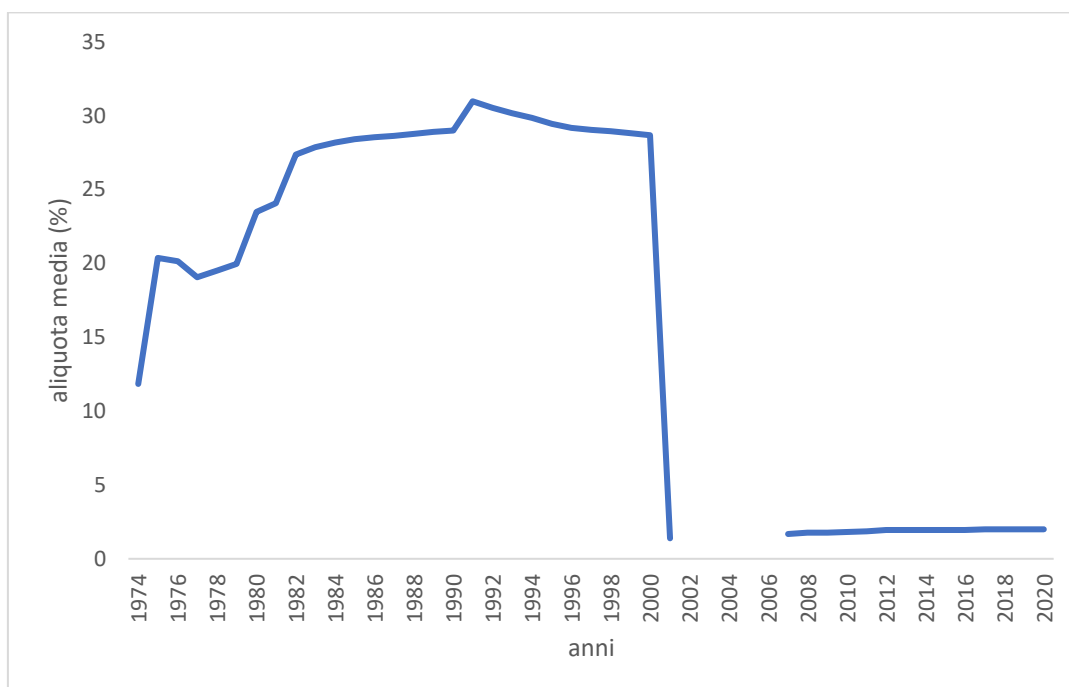


Tabella 4.8 Aliquota media tra il 1974 e il 2020 per un'eredità di 2 milioni di euro (valori rivalutati in base al valore della lira/euro nel tempo)

Anni	imponibile in lire/euro rivalutato	imposta in lire/euro	aliquota media (in percentuale)
1974	314.874.139 lire	37.231.120 lire	11,82 %
1975	368.932.544 lire	75.097.183 lire	20,35 %
1976	429.882.662 lire	86.677.705 lire	20,16 %
1977	507.691.670 lire	96.769.084 lire	19,06 %
1978	570.883.933 lire	111.303.304 lire	19,49 %
1979	660.729.563 lire	131.967.799 lire	19,97 %
1980	800.441.763 lire	188.119.276 lire	23,50 %
1981	950.124.603 lire	228.533.643 lire	24,05 %
1982	1.105.410.085 lire	302.677.126 lire	27,38 %
1983	1.271.101.672 lire	354.041.518 lire	27,85 %
1984	1.405.575.932 lire	395.728.538 lire	28,15 %

1985	1.526.442.436 lire	433.197.155 lire	28,37 %
1986	1.619.555.531 lire	462.062.214 lire	28,53 %
1987	1.694.350.930 lire	485.248.788 lire	28,63 %
1988	1.778.305.425 lire	511.274.681 lire	28,75 %
1989	1.895.841.619 lire	547.710.901 lire	28,89 %
1990	2.011.487.998 lire	583.561.279 lire	29,01 %
1991	2.140.405.143 lire	662.889.131 lire	30,97 %
1992	2.256.162.367 lire	688.355.720 lire	30,51 %
1993	2.350.944.576 lire	709.207.806 lire	30,16 %
1994	2.443.448.021 lire	729.558.564 lire	29,85 %
1995	2.574.306.445 lire	758.347.417 lire	29,45 %
1996	2.674.704.160 lire	780.434.915 lire	29,17 %
1997	2.721.041.986 lire	790.629.236 lire	29,05 %
1998	2.769.953.503 lire	801.389.770 lire	28,93 %
1999	2.813.717.143 lire	811.017.771 lire	28,82 %
2000	2.885.797.325 lire	826.875.411 lire	28,65 %
2001	1.530.275,66 €	21.211,02 €	1,38 %
2002	1.567.501,97 €		
2003	1.606.058,25 €		
2004	1.637.966,47 €		
2005	1.665.886,33 €		
2006	1.699.124,53 €		
2007	1.728.373,84 €	29.134,95 €	1,68 %
2008	1.784.213,56 €	31.368,54 €	1,75 %
2009	1.797.508,89 €	31.900,35 €	1,77 %
2010	1.825.428,75 €	33.017,15 €	1,80 %
2011	1.874.715,23 €	34.988,60 €	1,86 %
2012	1.931.303,50 €	37.252,14 €	1,92 %
2013	1.953.208,61 €	38.128,34 €	1,95 %
2014	1.956.859,63 €	38.274,38 €	1,95 %
2015	1.955.034,12 €	38.201,36 €	1,96 %
2016	1.953.079,03 €	38.123,16 €	1,96 %
2017	1.974.584,43 €	38.983,37 €	1,97 %
2018	1.996.089,83 €	39.843,59 €	1,99 %
2019	2.005.864,99 €	40.234,59 €	2,01 %
2020	2.000.000 €	40000 €	2 %

CAPITOLO 5: LE IMPOSTE DI SUCCESSIONE IN EUROPA E NEL MONDO

Dopo aver esposto le differenti modalità di calcolo del tributo, passiamo in questo capitolo ad analizzare come viene affrontato il tema delle imposte delle successioni nel resto del mondo.

L'analisi si soffermerà sulle modalità di gestione del tributo in specifiche nazioni del continente asiatico, americano ed europeo, le quali meritano di essere trattate per le peculiari caratteristiche fiscali che le contraddistinguono.

La decisione di affrontare la tematica anche a livello internazionale, ha lo scopo di individuare possibili nuovi scenari tributari che possano contribuire al miglioramento dell'imposta di successione nel nostro paese.

A seguito della pandemia di Covid-19, l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) ha sottolineato l'importanza che determinate tipologie di imposte ricoprono nel panorama tributario dei paesi europei e non.

In particolare, è stata sottolineata l'importanza che esse possono rappresentare per la lotta alle disuguaglianze economiche presenti nei diversi stati, in quanto un tale tipo di tributo può comportare per le casse statali una notevole fonte di entrata soprattutto dai cittadini più ricchi.

Le modalità di gestione del tributo sono fortemente eterogenee date le differenti applicazioni delle aliquote e le differenti tipologie di esenzioni e franchigie presenti in tutto il mondo.

Prima di procedere all'analisi relativa alla gestione internazionale delle imposte di successione è doveroso ricordare come, a differenza di tributi quali l'imposta sulle persone fisiche o l'imposta sul valore aggiunto, sono molteplici le nazioni che non prevedono alcuna imposta derivante dal trasferimento mortis causa dei beni agli eredi. Ne sono un esempio paesi quali l'Australia e il Canada.

5.1 Le imposte di successione in Asia

La tematica dell'imposta di successione è trattata in maniera differente nei diversi Stati asiatici, basti pensare che in Cina, Indonesia ed India, essa non è prevista dal sistema tributario nazionale, mentre è presente e in maniera consistente in paesi quali il Giappone, la Thailandia e la Corea del Sud.

Ed è proprio su queste tre realtà asiatiche che soffermeremo la nostra attenzione.

Lo Stato nipponico, che da poco meno di un anno ha visto divenire capo del governo il sessantacinquenne Fumio Kishida, si caratterizza per la presenza di un sistema fiscale tra i più efficienti al mondo.

La cultura locale, unita ad una notevole efficienza dei servizi offerti dallo Stato, portano i cittadini giapponesi ad accettare di buon grado la tassazione nazionale tanto che, il paese del Sol Levante, è caratterizzato da un'evasione fiscale tra le più basse di tutto il mondo.

Sono gli articoli 30 e 92 della Costituzione giapponese che sanciscono il successo del sistema tributario nazionale, definendo rispettivamente il dovere dei cittadini al pagamento del tributo e la potestà impositiva statale di emanare leggi tributarie.

Le fonti normative locali sono molteplici, ma una delle più importanti è indubbiamente l'Inheritance Tax Law (l.n. 73/1950), la quale disciplina la materia in merito alle imposte di successione nel paese.

L'Inheritance Tax Law, meglio definita come *sozoku zei ho*, ricomprende al suo interno due differenti imposte, l'imposta di successione e l'imposta di donazione.

La *sozoku zei ho* viene applicata sul valore aggregato di tutte le proprietà acquisite per eredità o come lascito, ed è calcolata assumendo che ogni erede riceva in successione i beni in base alla propria quota ereditaria.

Il calcolo dell'imposta di successione si concentra inizialmente sull'ammontare totale dei beni ricompresi nell'attivo ereditario i quali sono ereditati dai differenti successori.

Successivamente, viene applicata un'esenzione su questi beni pari a trenta milioni di yen, alla quale vengono aggiunti sei milioni di yen per ogni erede.

A questo punto viene assegnato un imponibile differente in base alla quota spettante a ciascun erede, dato che, secondo la normativa tributaria giapponese è il singolo erede che è tassato e non l'eredità.

In base ai differenti imponibili, sono applicate le seguenti aliquote.

Tabella 5.1. Aliquote dell'imposta di successione in Giappone

Fino a 10 milioni di JPY (yen)	10%
Tra i 10 e i 30 milioni di JPY	15%
Tra i 30 e i 50 milioni di JPY	20%
Tra i 50 e i 100 milioni di JPY	30%
Tra i 100 e i 200 milioni di JPY	40%
Tra i 200 e i 300 milioni di JPY	45%
Tra i 300 e i 600 milioni di JPY	50%
Sopra i 600 milioni	55%

Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), p.225. EY, Londra, 2021

Moltiplicando l'imponibile finale per la relativa aliquota ogni erede verserà l'imposta di successione allo Stato.

La normativa tributaria nipponica prevede inoltre una sovrattassa del 20% nel caso in cui l'erede non sia il coniuge, il figlio o un genitore del defunto.

Appare evidente come, indipendentemente dalla differente modalità di calcolo dell'imposta di successione, il Giappone presenti delle aliquote ben più consistenti dell'Italia, comportando nel caso di successioni di notevole entità, un prelievo fiscale superiore al 50%.

Dopo aver analizzato come il sistema tributario giapponese disciplina le imposte di successione, possiamo ora ad analizzare un'altra realtà fortemente caratteristica dei paesi asiatici: la Corea del Sud.

La Corea del Sud solamente cinquant'anni fa era ricompresa tra le nazioni asiatiche con il più alto tasso di povertà dettato dalla mancanza di risorse naturali, dalle continue

guerre fratricide all'interno dei suoi confini e dalla dipendenza incondizionata nei confronti degli Stati Uniti d'America.

È con l'inizio degli anni 70' che, con i cosiddetti "chaebols", grandi conglomerati industriali, l'economia coreana ha iniziato a crescere sino a divenire ad oggi tra i leader mondiali indiscussi in settori quali la telefonia e l'automobile.

Ma, la grandezza della nazione asiatica, fonda le sue radici nell'ormai riconosciuta efficienza del suo sistema fiscale.

L'imposta sul reddito, l'imposta sulle società e l'imposta sul valore aggiunto rappresentano nel panorama fiscale coreano le tre grandi fonti di entrate; le quali unite ad altri tributi quali l'imposta di successione, posizionano la Corea tra le nazioni con il più alto tasso di pressione fiscale al mondo.

L'imposta di successione coreana è calcolata applicando alla base imponibile (in won) delle aliquote ricomprese tra il 10% e il 50% come indicato nella Tabella 5.2.

Tabella 5.2. Aliquote dell'imposta di successione in Corea del Sud

Imponibile	Aliquota
< 100 milioni KRW	10%
100 milioni < imponibile < 500 milioni di KRW	10 milioni di KRW + 20% della differenza tra la base imponibile e 100 milioni di KRW
500 milioni < imponibile < 1 miliardo di KRW	90 milioni di KRW + 30% della differenza tra la base imponibile e 500 milioni di KRW
1 miliardo < imponibile < 3 miliardi	240 milioni di KRW + 40% della differenza tra la base imponibile e 1 miliardo
>3 miliardi	1 miliardo e 40 milioni + 50% della differenza tra la base imponibile e 3 miliardi

Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), p.383, EY, Londra, 2021

Le ingenti aliquote applicate dal sistema fiscale del paese, portano lo stato asiatico ad essere l'unico al mondo a raccogliere più dell'1.7% delle entrate tramite tale tributo.

Per quanto concerne i soggetti passivi a cui è applicato il tributo, è considerato residente fiscale in Corea del Sud e quindi obbligato al pagamento dell'imposta qualunque persona fisica che abbia domicilio nel paese da più di 183 giorni.

Inoltre, particolarmente articolata è la determinazione delle detrazioni in quanto sono molteplici le casistiche che prevedono deducibilità, soprattutto per quanto concerne le eredità aventi ad oggetto imprese familiari.

Di recente, la scomparsa del sudcoreano Lee Kun-hee, proprietario di Samsung, ha portato alla cronaca l'incredibile somma che gli eredi del fondatore del colosso della telefonia saranno costretti a versare.

Si calcola che, l'imposta finale da pagare si aggiri attorno ai 12 miliardi di dollari, una cifra record che però ha messo in allarme i numerosi imprenditori sudcoreani nel paese.

Il terzo e ultimo paese asiatico che andremo ad analizzare è la Thailandia.

La Thailandia, con la sua capitale Bangkok, è considerata una dei gioielli dell'Asia, tanto che si stima che nel 2018 dopo Cina e Hong Kong, sia stata la nazione più visitata del continente.

La pandemia di Covid-19 ha portato, data l'importanza che riveste il turismo nel paese, ad una gravissima crisi economica tanto che si stima che il tasso di povertà sia raddoppiato dal 2019 al 2021.

Per quanto concerne invece le tasse nel sistema tributario thailandese, le imposte di successione, oggetto dell'elaborato, rappresentano nel paese una cospicua fonte di entrata.

Esse, previste solamente dal 2016, sono applicate ai seguenti beni ereditati:

- Beni immobili
- Azioni, obbligazioni, titoli vari
- Denaro
- Veicoli
- Attività finanziarie previste dalla legge

Tra i soggetti passivi obbligati al pagamento dell'imposta, sono ricompresi, oltre ai cittadini di nazionalità thailandesi, tutti coloro i quali, sebbene non di nazionalità thailandese, ricevono in eredità beni situati nel paese.

Per quanto concerne l'aliquota applicata all'imponibile, il quale è definito al netto delle passività, essa è pari al 10% nel caso in cui il destinatario dell'eredità non sia un discendente o un genitore, in caso contrario è ridotta al 5%.

Non è previsto il pagamento dell'imposta di successione nel caso in cui l'eredità venga donata a organizzazioni, enti governativi o persone giuridiche che perseguano fini religiosi, educativi o di interesse pubblico.

5.2. Le imposte di successione in USA, Brasile e Cile

Dopo aver trattato il tema delle imposte di successione in Asia, in questo paragrafo ci soffermeremo sulla gestione del tributo negli Stati Uniti d'America e in due realtà caratteristiche dell'America latina: il Brasile e il Cile.

Gli Stati Uniti d'America, con i suoi 50 stati, i suoi 330 milioni di abitanti e il suo PIL di 21.000 miliardi di dollari, è considerata una delle 3 superpotenze mondiali, assieme a Cina e Russia.

La grandezza degli Stati Uniti d'America deriva indubbiamente anche dal suo sistema tributario, il quale è suddiviso in tre livelli:

- La tassazione a livello federale
- La tassazione a livello statale
- La tassazione a livello locale o cittadino

Il sistema tributario americano è l'unico al mondo che prevede due differenti tributi di successione: l'*estate tax* e l'*inheritance tax*.

L'*estate tax* è l'importo prelevato dall'eredità di un individuo quando esso muore.

Le eventuali passività vengono sottratte dal valore complessivo dell'eredità in maniera tale da stabilirne l'imponibile finale.

L'*inheritance tax*, invece viene calcolata sulla base dei lasciti individuali ricevuti dall'erede da parte del defunto. In tal caso sono gli stessi beneficiari i responsabili del pagamento dell'imposta.

L'*estate tax* è un'imposta federale, la quale prevede nel 2022 un'esenzione pari a 12.06 milioni di dollari in caso di morte di un cittadino residente in USA (nonostante il valore

sia adeguato ogni anno all'inflazione), mentre nel caso in cui a morire sia uno straniero non residente, l'esenzione si attesta attorno ai 60 mila dollari.

Nel caso in cui il successore sia il coniuge residente negli Stati Uniti del defunto, la legge americana prevede la detrazione illimitata di tutti i lasciti.

Non rientrano nell'imponibile oggetto della successione beni quali il denaro (contante) e i titoli quotati in borsa.

Per quanto concerne le aliquote applicate all'imponibile, il sistema tributario statunitense prevede un programma di aliquote fiscali unificato (vedasi Tabella 5.3) per quanto concerne le imposte di donazione e le imposte di successione.

Tabella 5.3. Aliquote dell'imposta di successione in USA

Imponibile che supera la franchigia di un valore compreso tra	Aliquota
\$0 – 10.000	18%
\$10.000 – 20.000	20%
\$20.000 – 40.000	22%
\$40.000 – 60.000	24%
\$60.000 – 80.000	26%
\$80.000 – 100.000	28%
\$100.000 – 150.000	30%
\$150.000 – 250.000	32%
\$250.000 – 500.000	34%
\$500.000 – 750.000	37%
\$750.000 – 1.000.000	39%
>1.000.000	40%

Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), p.481, EY, Londra, 2021

Negli Stati Uniti, l'aliquota e la relativa franchigia dell'estate tax è stata caratterizzata da numerosi cambiamenti nel corso degli anni.

All'inizio del XXI secolo l'aliquota massima raggiungeva il 55% per una franchigia pari a 675 mila dollari; fu proprio in questi anni che in USA si raggiunsero i massimi introiti derivanti dal tributo.

Nel 2010 invece lo Stato americano decise di abolire il tributo per reintrodurlo con aliquote e franchigie ben diverse nel 2011.

I cambiamenti relativi alla franchigia e all'aliquota dell'estate tax in USA sono riassunti nella seguente tabella:

Tabella 5.4 Aliquote e Franchie in USA dal 2001 a 2022

ANNI	FRANCHIGIA	ALIQUTA MASSIMA
2001	\$ 675.000	55%
2002	\$ 1 Mln	50%
2003	\$ 1 Mln	49%
2004	\$ 1.5 Mln	48%
2005	\$ 1.5 Mln	47%
2006	\$ 2 Mln	46%
2007	\$ 2 Mln	45%
2008	\$ 2 Mln	45%
2009	\$ 3.5 Mln	45%
2010	-	
2011	\$ 5 Mln	35%
2012	\$ 5.12 Mln	35%
2013	\$ 5.25 Mln	40%
2014	\$ 5.34 Mln	40%
2015	\$ 5.43 Mln	40%
2016	\$ 5.45 Mln	40%
2017	\$ 5.49 Mln	40%
2018	\$ 11.18 Mln	40%
2019	\$ 11.4 Mln	40%
2020	\$ 11.58 Mln	40%
2021	\$ 11.7 Mln	40%
2022	\$ 12.0 6 Mln	40%

Fonte: *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG)*, p.485, EY, Londra, 2021

Ad oggi, sono quindici gli Stati americani nei quali è presente l'estate tax.

Per quanto concerne l'inheritance tax, essa, come detto, è pagata singolarmente da parte del beneficiario dell'eredità.

Nel Kentucky, il quale è uno degli Stati americani in cui è possibile trovare questo tributo, è definito dalla normativa locale come un'imposta sul diritto da parte del soggetto che eredita di ricevere i beni del defunto.

I cinque stati americani i quali impongono esclusivamente l'inheritance tax sono: l'Iowa, il Nebraska, il New Jersey, la Pennsylvania e, come detto precedentemente, il Kentucky.

Per quanto concerne l'aliquota e le esenzioni, esse variano a seconda dello Stato in cui risiede il beneficiario dell'eredità e in alcuni casi anche dalla somma ereditata.

La Pennsylvania non prevede alcuna esenzione per lasciti a persone non imparentate, mentre stati quali l'Iowa o il Kentucky, prevedono esenzioni illimitate per lasciti in favore di eredi diretti.

Le aliquote invece variano dal 4.5% previsto per gli eredi diretti in Pennsylvania al 18% per gli eredi collaterali in Nebraska.

Peculiare è infine il caso rappresentato dal Maryland nel quale sono previste sia l'estate tax che l'inheritance tax.

Dopo aver analizzato come il sistema tributario americano disciplina le imposte di successione, possiamo ad approfondire il tributo nel paese più esteso dell'America latina: il Brasile.

Il Brasile, quinto stato mondiale per superficie, con 8.5 milioni di chilometri quadrati, è stato caratterizzato tra l'inizio del XXI secolo e il 2014, da una incredibile crescita economica, stoppata solamente dalle crisi politico/economiche che hanno colpito il paese causando una vertiginosa diminuzione del PIL.

Il paese del tanto criticato presidente Jair Bolsonaro, è leader mondiale nella produzione di moltissimi alimenti quali la canna da zucchero, il caffè, l'arancio e soprattutto il cacao. Per sostenere un'economia di tale grandezza, il governo brasiliano prevede oltre alle consuete imposte sul reddito o sulle proprietà, anche le imposte di successione.

L'imposto de transmissao causa mortis e doacao (ITCMD) è un'imposta statale, la quale viene riscossa sui trasferimenti di beni (mobili o immobili) dal defunto all'erede.

Essendo il Brasile una Repubblica Federale, le varie franchigie ed aliquote variano nei 27 differenti stati (compreso il Distretto Federale) che compongono la nazione.

A titolo esemplificativo, nella tabella 5.5. sono elencate le aliquote dello Stato federato di Rio de Janeiro.

Tabella 5.5 Aliquote nello Stato federato di Rio de Janeiro (Brasile)

Base imponibile	Aliquote
< 259.371 R\$	4%
Tra i 259.371 R\$ e i 370.530 R\$	4.5%
Tra i 370.530 R\$ e i 741.060 R\$	5%
Tra i 741.060 R\$ e i 1.111.590 R\$	6%
Tra i 1.111.590 R\$ e i 1.482.120 R\$	7%
> 1.482.120 R\$	8%

Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), p.44, EY, Londra, 2021

Il secondo paese dell'America Latina che andremo ad analizzare è il Cile.

Per indice di sviluppo umano, PIL, livello di crescita e qualità della vita, il paese del presidente Boric è tra i più sviluppati di tutta l'America del Sud.

Esso, oltre ad avere un florido settore agroalimentare, è tra i principali esportatori mondiali di prodotti minerari quali il rame, il platino e l'oro.

Negli ultimi otto anni il Cile ha introdotto numerosi cambiamenti nel proprio sistema tributario nazionale soprattutto per quanto concerne le aliquote delle diverse imposte presenti nel paese.

Per quanto concerne le imposte di successione, è prevista l'applicazione di un'aliquota progressiva ricompresa tra l'1% e il 25% a seconda dell'importo ereditato.

La legge prevede inoltre una maggiorazione delle aliquote nel caso in cui non vi sia rapporto di parentela tra defunto ed erede.

La tabella 5.6. espone le aliquote relative ad ogni imponibile derivante dalla successione.

Tabella 5.6. Aliquote e Deduzioni in Cile

Valore netto eredità	Aliquota	Deduzione
0.1 – 960 UTM ³	1%	-
960.01 – 1920	2.5%	14.4 UTM
1920.01 – 3840	5%	62.4 UTM
3840.01 – 5760	7.5%	158.4 UTM
5760.01 – 7680	10%	302.4 UTM
7680.01 – 9600	15%	686.4 UTM
9600.01 – 14440	20%	1166.4 UTM
>14440.01	25%	1886.4 UTM

Fonte: *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG)*, p.78, EY, Londra, 2021

5.3. Le imposte di successione in Europa: Francia, Germania e Spagna

Dopo aver analizzato la gestione dell'imposta di successione in realtà nazionali spesso distanti da quelle della nostra penisola; soffermiamoci ora ad analizzare tre nazioni che da un punto di vista storico, sociale ed economico sono assimilabili all'Italia: Francia, Germania e Spagna.

La Francia, settimo paese al mondo per PIL, primo paese europeo per superficie e prima nella classifica delle nazioni più visitate al mondo, è ricompresa tra le grandi potenze a livello europeo e mondiale.

La grandezza della Francia è legittimata da un'economia tra le più sviluppate ed efficienti del mondo, con settori d'eccellenza quali il siderurgico, il tessile e il petrolchimico.

Accanto ad un'economia di tale portata si posiziona un sistema fiscale tra i più rigidi di tutta Europa; si stima infatti che la Francia sia il paese europeo con la più alta percentuale di pressione fiscale, con un valore che si attesta attorno al 47.5%.

³ UTM (Unità Fiscale Mensile) è utilizzata in Cile a fini fiscali e corrisponde a 56.762,00 pesos (moneta nazionale cilena)

A contribuire in maniera rilevante alla pressione fiscale del paese vi sono le imposte di successione che sono caratterizzate da aliquote che raggiungono, in alcuni casi, il 60%. L'imposta di successione è dovuta per tutti i trasferimenti post mortem ed è calcolata sulla quota netta che ciascun erede riceve in base alla devoluzione derivante da norma di legge o disposizione testamentaria del defunto.

La quota netta sarà determinata in base:

- al rapporto di parentela del beneficiario con il defunto;
- ad eventuali doni fatti nei 15 anni precedenti alla morte da parte del defunto al beneficiario;
- eventuali detrazioni derivanti da debiti del defunto

L'applicazione dell'imposta di successione, così come l'imposta di donazione, dipende dalla residenza del defunto al momento della morte, dall'ubicazione dei beni oggetto della successione e dalla residenza del beneficiario.

Nelle seguenti tabelle verranno presentate in base al rapporto di parentela esistente tra il defunto e il beneficiario dell'eredità, le differenti aliquote ed eventuali indennità.

Tabella 5.6 Indennità in base al grado di parentela tra defunto e beneficiario in Francia

Tipologie di successioni	Valore dell'indennità
Successioni a favore di parenti in linea retta	100.000 €
Successioni a favore di fratelli/sorelle	15.932 €
Successioni a favore di persone disabili	159.325 €

Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), p.136, EY, Londra, 2021

Tabella 5.7. Aliquote in caso di successione a favore di parenti in linea retta suddivise in base al patrimonio ereditato

Patrimonio ereditato	Aliquote
< 8.072 €	5%
8.073 – 12.109 €	10%
12.110 – 15.932 €	15%
15.933 – 552.324 €	20%
552.325 – 902.838 €	30%
902.839– 1.805.677 €	40%
>1.805.678 €	45%

Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), p.137. EY, Londra,2021

Tabella 5.8. Aliquote in caso di successione a favore di fratelli/sorelle suddivise in base al patrimonio ereditato

Patrimonio ereditato	Aliquote
< 24.430 €	35%
>24.431 €	45%

Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), p.137, EY, Londra,2021

Tabella 5.9. Aliquote in caso di successione a favore di altri soggetti

Soggetto beneficiario della successione	Aliquote
Successione a favore di consanguinei fino al quarto grado	55%
Successione a favore di consanguinei oltre il quarto grado (e non parenti)	60%

Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), p.137, EY, Londra,2021

Il sistema tributario francese prevede inoltre l'esenzione dal pagamento dell'imposta nel caso di successione a favore del coniuge.

Dopo aver analizzato le imposte di successione in Francia proseguiamo nell'analisi del tributo in un altro paese europeo: la Germania.

L'economia della Germania, principalmente incentrata in settori quali il siderurgico, l'elettronico e l'automobilistico, è considerata una delle più efficienti e produttive di tutto il mondo. Lo sviluppo economico della nazione è fortemente legato alle esportazioni tanto che si stima che un terzo del PIL tedesco derivi appunto dalla vendita di merci all'estero.

Inoltre, sono tedesche 28 delle 500 imprese con maggior fatturato in tutto il mondo, basti citare aziende quali Allianz, Volkswagen e BASF.

Per quanto concerne il sistema fiscale tedesco, esso è caratterizzato generalmente da quattro scaglioni ove è presente un'aliquota variabile la quale tende a crescere all'aumentare del reddito.

Il sistema tributario tedesco prevede 40 differenti tributi, nei quali è ricompreso anche l'imposta di successione.

L'imposta di successione tedesca, la quale è unificata a quella di donazione (come avviene anche in Francia), è definita *Erbschaftund Schenkungsteuer*.

L'ErbSt è regolamentata a livello federale nonostante il gettito fiscale finale è assegnato ai vari Bundeslander (stati federali) tedeschi.

Essa è caratterizzata dalla presenza di numerose esenzioni legate ai beni oggetto della successione, quali ad esempio gli immobili del defunto nei quali il beneficiario risiederà (es figlio che vive nella stessa casa del padre defunto) o il caso del trasferimento post mortem di attività agricole, forestali o professionali.

Per quanto riguarda la determinazione dell'aliquota dell'imposta da applicare all'imponibile finale, vengono presi in considerazione due elementi: la classe d'imposta dell'acquirente e il valore dell'imponibile derivante dalla successione.

Per quanto concerne le classi d'imposta esse sono tre e sono così suddivise:

- Prima classe d'imposta:
 - Coniuge (o partner di un'unione di fatto)
 - Figli e figli adottivi
 - Discendenti di figli e figli adottivi
 - Genitori e antenati

- Seconda classe d'imposta:
 - Fratelli o sorelle

- Nipoti
 - Genitori adottivi
 - Generi e nuore
 - Suoceri
 - Coniuge divorziato (o partner dell'unione civile da cui si è divorziato)
- Terza classe d'imposta:
- Tutti gli altri soggetti

Nella seguente tabella sono presentate le differenti aliquote da applicare all'imponibile per il calcolo dell'imposta finale.

Tabella 5.10 Aliquote determinate sulla base della classe d'imposta dell'acquirente e del valore dell'imponibile derivante dalla successione

Imponibile derivante dalla successione	I Classe d'imposta	II Classe d'imposta	III Classe d'imposta
< 74.999 €	7%	15%	30%
75.000 – 300.000 €	11%	20%	30%
300.001 – 600.000 €	15%	25%	30%
600.001 – 6.000.000 €	19%	30%	30%
6.000.0001 – 13.000.000 €	23%	35%	50%
13.000.000 – 26.000.000 €	27%	40%	50%
> 26.000.001 €	30%	43%	50%

Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), p.158, EY, Londra, 2021

Il terzo e ultimo paese europeo che andremo ad analizzare è la Spagna.

L'economia spagnola, nel decennio 1998-2008 fu caratterizzata da un imponente crescita che la portò ad essere tra le più floride e dinamiche di tutta l'Eurozona.

Un calo alla crescita del paese iberico iniziò a riscontrarsi con lo scoppio della bolla immobiliare americana, che portò l'allora primo ministro Mariano Rajoy, a richiedere all'Europa il cosiddetto Fondo salva-Stati al fine di evitare il default del paese.

Ad oggi l'economia spagnola ha come punti di forza, oltre alle moltissime industrie chimiche, tessili ed elettroniche; i settori dell'agricoltura, dell'allevamento e un floridissimo sviluppo del settore turistico anche grazie ai più di 5mila chilometri di costa e alle sue splendide isole che portano visitatori da tutto il mondo ogni anno.

Per quanto concerne invece il sistema fiscale spagnolo, esso è caratterizzato da una bassissima pressione fiscale, a dispetto delle altre grandi potenze europee, in quanto si attesta attorno ai 35 punti percentuali rispetto ad una media europea del 41%.

Singolare è la competitività fiscale esistente fra le diverse regioni spagnole che rende il sistema tributario nazionale molto simile a quello di uno stato federale, in quanto una parte significativa del gettito è distribuito alle varie regioni. Esse hanno libero potere di modificare le aliquote di imposte quali le imposte sulle persone fisiche o le imposte patrimoniali.

La stessa imposta nazionale sulle successioni (e donazioni), è legiferata per quanto concerne alcuni specifici aspetti dai diversi governi regionali.

Infatti, molte regioni hanno approvato aliquote fiscali più basse, riduzioni e altri specifici benefici funzionali a ridurre il carico fiscale. Ne sono un esempio le regioni della Navarra e dei Paesi Baschi, le quali per legge hanno un ampio diritto di autoregolamentazione in merito a questo e ad altri tributi.

In linea generale, comunque, i contribuenti residenti in Spagna sono soggetti all'imposta di successione in base alla quota del patrimonio ereditato dal defunto, indipendentemente dal luogo in cui i beni o i diritti ricevuti risultino allocati.

Per quanto concerne il calcolo dell'imposta che il contribuente spagnolo sarà costretto a pagare, nonostante come detto le numerose differenze territoriali interne, è prevista l'applicazione di una specifica aliquota, la quale tenderà a crescere in proporzione all'aumento dell'imponibile derivante dal patrimonio netto ereditato, come indicato nella Tabella 5.11.

Tabella 5.11. Aliquote dell'imposta di successione

Imponibile derivante dalla successione	Aliquota
< 7.993 €	7.65%
7.993 – 15.980 €	8.50%
15.980 – 23.968 €	9.35%
23.968– 31.955 €	10.20%
31.955 – 39.943 €	11.05%
39.943 – 47.930 €	11.90%
47.930– 55.918 €	12.75%
55.918 – 63.905 €	13.60%
63.905 – 71.893 €	14.45%
71.893 – 79.880 €	15.30%
79.880 – 119.757 €	16.15%
119.757 – 159.634 €	18.70%
159.634 – 239.389 €	21.25%
239.389 – 398.777 €	25.50%
398.777 – 797.555 €	29.75%
>797.555 €	34%

Fonte: *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG)*, p.397, EY, Londra,2021

L'imposta lorda ottenuta è ulteriormente aumentata mediante l'applicazione di due coefficienti aggiuntivi:

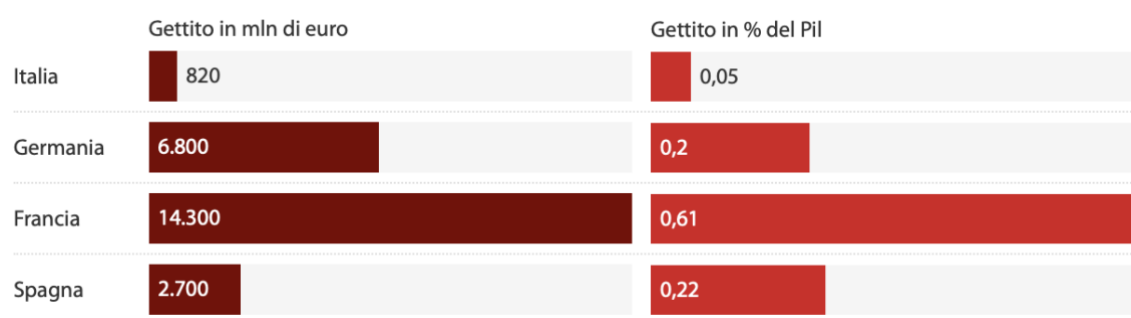
- La ricchezza netta dell'acquirente prima dell'acquisizione
- Il legame di parentela esistente (o meno) tra il defunto e l'erede

Attraverso l'analisi della gestione dell'imposta di successione in Francia, Germania e Spagna è stato possibile constatare come, in Italia, gli introiti derivanti dal tributo siano, come esplicitatoci anche del grafico 5.1., notevolmente al di sotto di quello delle altre grandi potenze dell'Eurozona.

Nel 2018 lo Stato italiano ha ottenuto, tramite il pagamento delle imposte di successione da parte dei contribuenti, una cifra intorno agli 820 milioni di euro contro i 6.8 miliardi della Germania, i 14.3 miliardi della Francia e i 2.7 miliardi della Spagna.

In media le nazioni ricavano dalle imposte sull'eredità tra lo 0.5 e l'1% del gettito fiscale complessivo, ma l'Italia si posiziona ben al di sotto di tali valori.

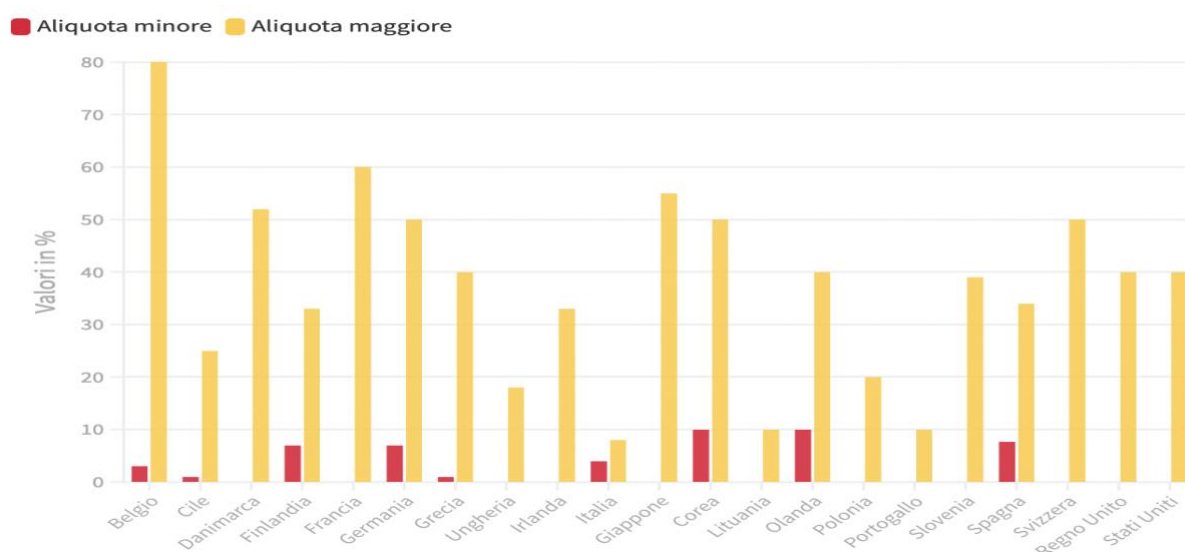
Grafico 5.1. Gettito derivante dalle imposte di successione in Italia, Germania, Francia e Spagna



Fonte: Osservatorio CPI su dati OCSE 2018

Emblematico delle differenze esistenti tra i vari paesi Ocse in merito alla modalità di gestione dell'imposta di successione è il grafico 5.2, il quale mette a confronto i valori delle aliquote del tributo nelle diverse nazioni.

Grafico 5.2. Valori delle aliquote dell'imposta di successione nei vari Paesi Ocse

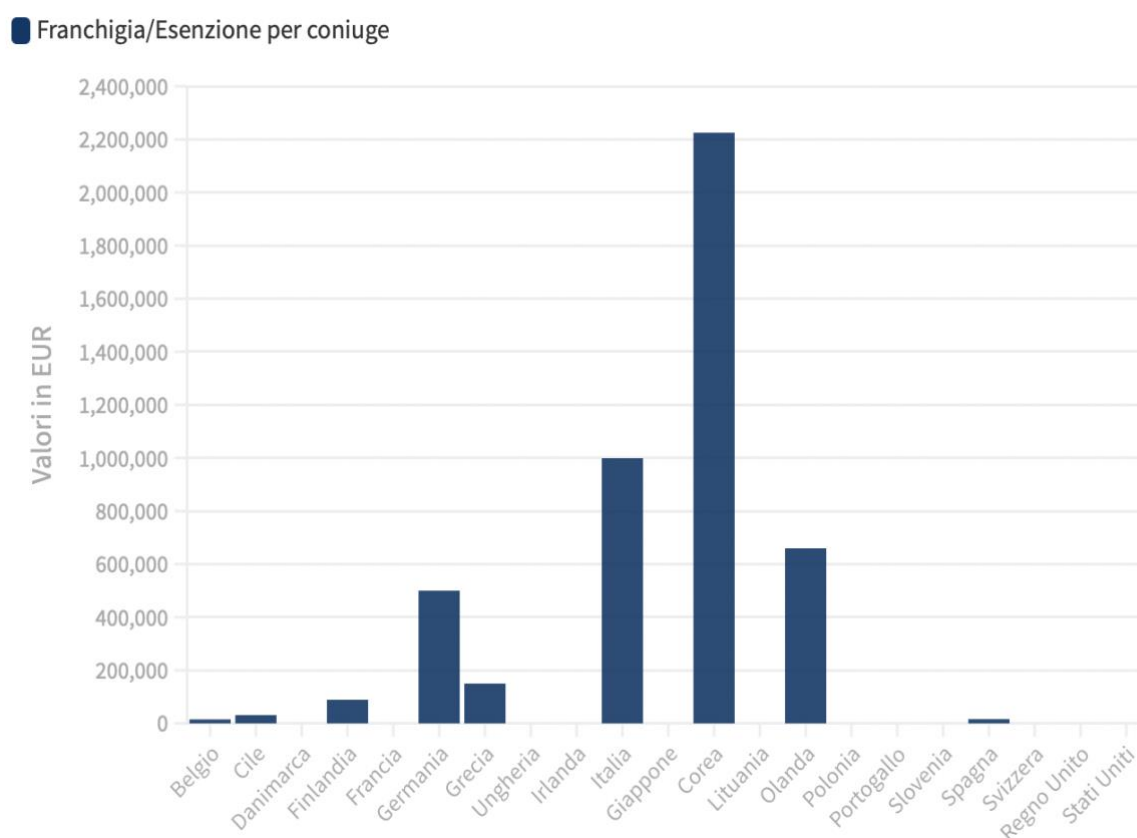


Fonte: Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2020, p.60, EY, Londra, 2020

Dal grafico si può ricavare come, tra i diversi Stati, l'Italia è quello con la più bassa percentuale relativa all'aliquota più alta applicata dato che, come abbiamo visto nell'elaborato, essa si attesta al massimo all'8%.

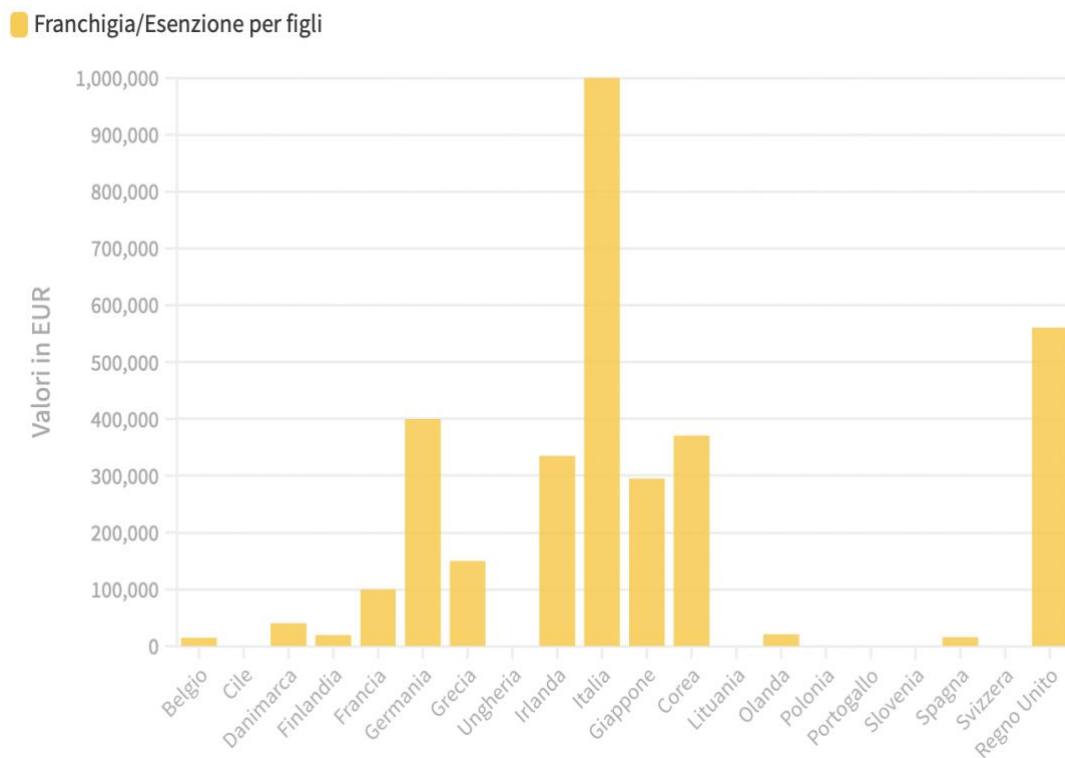
Un medesimo confronto può essere effettuato per quanto concerne la franchigia applicata, la quale nel caso di successioni a favore di coniugi o figli si attesta in Italia, ad 1 milione di euro; valore come evidenziato dai grafici 5.3. e 5.4. tra i più elevati di tutti gli Stati Ocse.

5.3. Franchigia per successione a favore del coniuge nei diversi Stati Ocse



Fonte: <https://www.orizzontipolitici.it/litalia-e-il-dilemma-dellimposta-di-successione/#>

5.4. Franchigia per successione a favore dei figli nei diversi Stati Ocse



Fonte: <https://www.orizzontipolitici.it/litalia-e-il-dilemma-dellimposta-di-successione/#>

In conclusione, la ricerca svolta ha il fine ultimo di porre in evidenza l'importanza che un tale tributo può avere per le casse di un singolo stato ed è proprio a questo che punterà il sesto capitolo dell'elaborato, cioè a comprendere come, anche grazie alle esperienze degli altri stati, sarebbe possibile migliorare la gestione dell'imposta di successione in Italia.

CAPITOLO 6: STRATEGIE PER IL MIGLIORAMENTO DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE IN ITALIA

In questo sesto e ultimo capitolo verranno analizzate, anche attraverso le considerazioni svolte da personaggi influenti della politica italiana, le possibili strategie per il miglioramento dell'imposta di successione nel nostro paese.

Il dibattito in merito alle imposte di successione rappresenta, da ormai diversi anni, un punto cruciale nelle diverse proposte di riforma del fisco dei vari governi sino ad oggi succedutisi, ma i pareri in merito sono da sempre contrastanti.

Da un lato vi è chi giudica inaccettabile la tassazione di quei beni ottenuti dopo anni di duro lavoro e che peraltro, nel corso degli anni, sono già stati tassati dallo Stato.

I sostenitori dell'abolizione (o quanto meno del non aumento delle aliquote) di tale tributo ritengono che esso comporti un disincentivo al risparmio, il quale è molto spesso indispensabile per i figli e i nipoti date le difficoltà economiche delle nuove generazioni.

Dall'altro vi è chi ritiene che un aumento dell'imposta garantirebbe la riduzione della disuguaglianza derivante dalla ricchezza della famiglia, comportando di conseguenza un, seppur minimo, aumento dell'uguaglianza economica tra i cittadini.

Entrambe le considerazioni sono valide e non è certo compito di questo elaborato determinare la strada da percorrere, ma alla luce del ritorno alla ribalta della discussione in materia, è doveroso esporre le ragioni e le alternative per un suo miglioramento.

È del maggio 2021 la proposta del segretario del PD Enrico Letta di aumentare in maniera progressiva le aliquote sulle successioni superiori ai 5 milioni di euro.

Il fine ultimo della proposta dell'ex presidente del Consiglio era quella di creare una "dote" da mettere a disposizione dei diciottenni italiani che, per condizioni economiche, necessitassero di aiuti, i quali sarebbero stati usati per finanziare spese legate alla formazione o all'istruzione.

Per comprendere da dove deriva la proposta del segretario dem, è indispensabile evidenziare alcuni dati in merito alla situazione economica della popolazione italiana ed in particolare dei giovani.

Si stima che gli italiani abbiano una ricchezza pro capite del patrimonio netto immobiliare e finanziario che si attesta attorno ai 140 mila euro; tuttavia, da ormai 25 anni la disuguaglianza in Italia è esplosa.

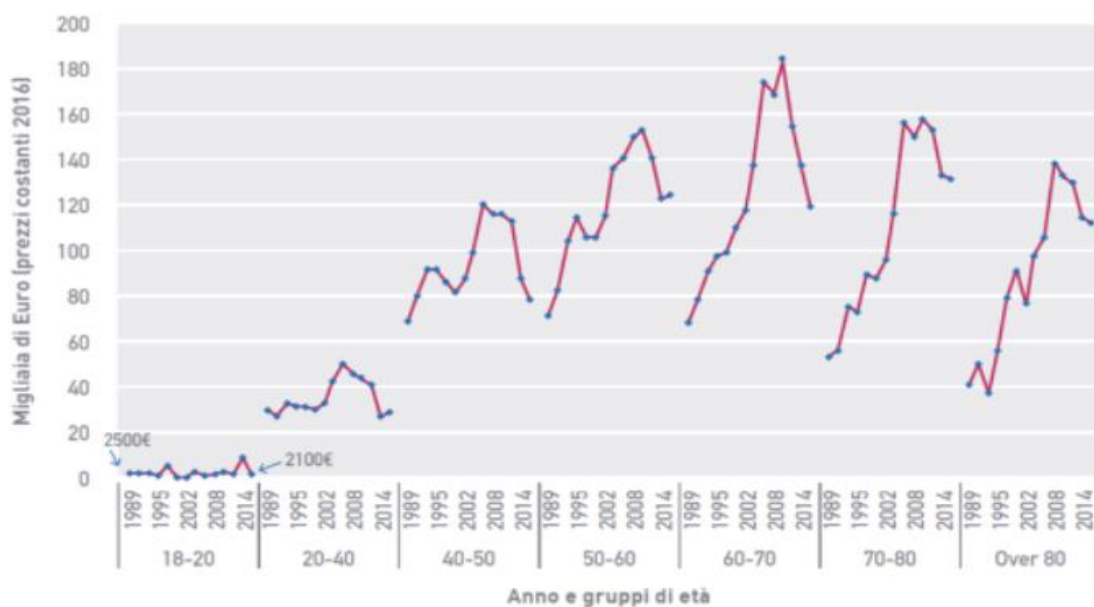
Secondo i dati ISTAT l'1% della popolazione più benestante del paese, ha visto aumentare la propria ricchezza media da 7.6 milioni a 15.8 milioni di euro.

Al contrario, la ricchezza netta è diminuita da 27 mila a 7 mila euro per il 50% della popolazione più povera, la quale ricomprende più di 25 milioni di italiani. (Istat, 2021)

L'incredibile disuguaglianza presente nel paese è anche dovuta alla tipologia di investimenti dello 0.1% più ricco d'Italia, il quale investe principalmente in attività finanziarie e in imprese private, le quali sono per legge escluse dalla tassazione dell'asse ereditario. Mentre, il restante 50% degli italiani più poveri concentra il proprio patrimonio in conti correnti e oggetti di valore, i quali invece sono parte concreta dell'attivo ereditario.

I più colpiti dalla situazione economica del paese sono gli under 30, i quali negli ultimi anni, come evidenziato dalla Figura 6.2, hanno visto scendere in picchiata la percentuale di ricchezza media posseduta.

Figura 6.1. Ricchezza netta media personale per gruppi di età in Italia



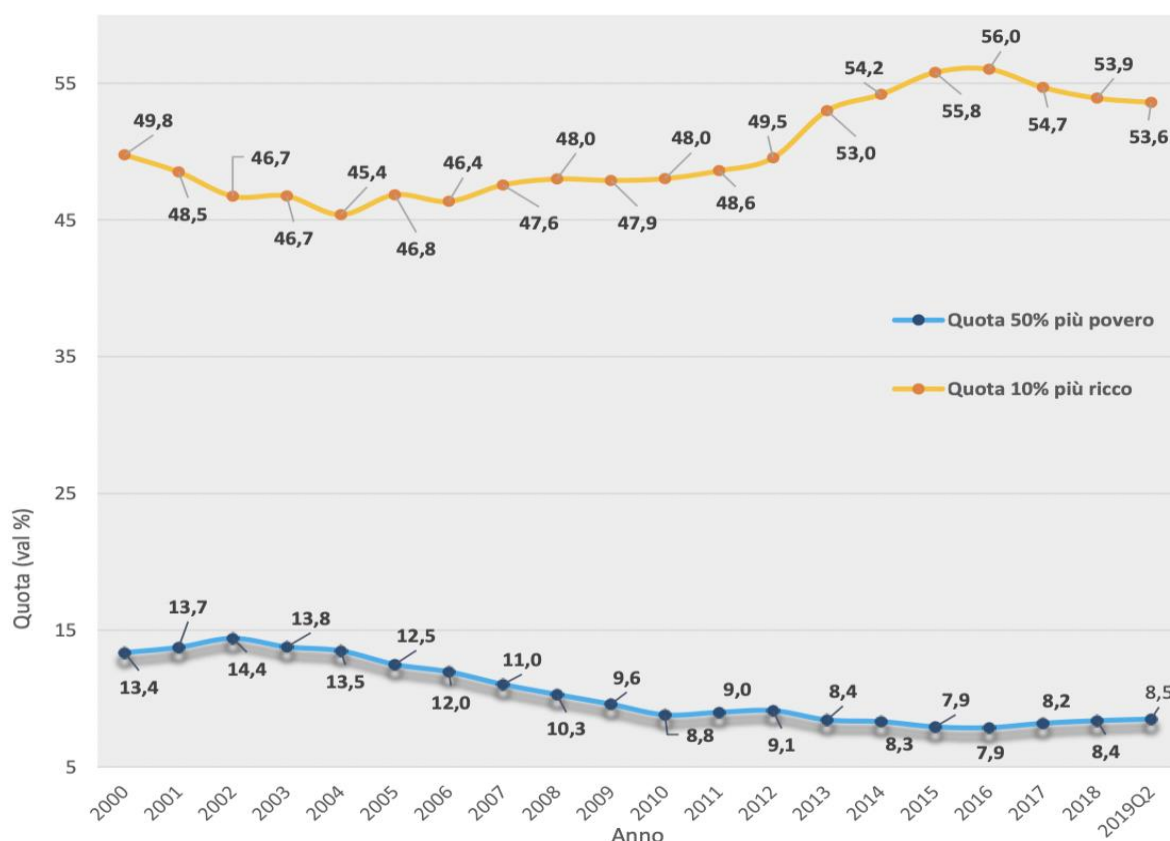
Fonte: Elaborazioni sui dati dell'Indagine sui bilanci delle famiglie, Banca d'Italia.

La forte disegualianza esistente in Italia si può riscontrare anche dal rapporto del 2019 di Oxfam Italia, il quale ha messo in luce alcuni aspetti emblematici.

Tra il 2000 e il primo semestre del 2019, le quote di ricchezza nazionale netta detenute dal 10% più ricco degli italiani e dalla metà più povera della popolazione hanno mostrato un andamento divergente. La quota di ricchezza detenuta dal 10% più ricco è cresciuta del 7,6% nel periodo 2000-2019, mentre la quota della metà più povera degli italiani è lentamente e costantemente scesa (ad eccezione di un lieve “recupero” nel periodo 2017-2019), riducendosi complessivamente negli ultimi 20 anni del 36,6%. (come evidenziato dalla Figura 6.3)

Tali dati sono inoltre precedenti alla pandemia di Covid-19, la quale ha comportato in Italia un aumento dei super-ricchi (il numero dei miliardari italiani nella Lista Forbes è aumentato di 13 unità dal 2020 al 2021) e un parallelo aumento dei poveri. (rapporto Oxfam, 2019)

Figura 6.2. Quote della Ricchezza Nazionale italiana tra il 2000 e il 2019



Fonte: Bene pubblico o ricchezza privata, rapporto Oxfam 2019

Alla luce dei dati sin qui esposti in merito all'ormai enorme diseguaglianza economica presente nel nostro paese, appare evidente la necessità di colmare per quanto possibile tale gap.

L'aumento dell'imposta di successione rappresenta in tal senso una possibilità concreta da perseguire in quanto come affermato da numerosi esponenti del centro-sinistra, è doveroso che in momenti di difficoltà, le classi più agiate "aiutino" tutti coloro i quali si ritrovano, anche a causa degli avvenimenti degli ultimi anni, in situazioni di difficoltà economica.

Nonostante i dati sin qui esposti, uniti alle evidenze derivanti dalle modalità di gestione dell'imposta di successione in diversi paesi europei a noi vicini, la proposta del segretario dem Enrico Letta è stata sin da subito fortemente osteggiata dai membri dell'opposizione e dallo stesso Presidente del Consiglio Mario Draghi.

Ma quali sono nel concreto i miglioramenti che potrebbero essere messi in atto per implementare una nuova e più funzionale imposta di successione?

6.1. Considerazioni ed Interventi volti al miglioramento dell'imposta di successione

Prima di svolgere delle considerazioni più specifiche in merito alle strategie per un possibile miglioramento dell'imposta di successione, è indispensabile precisare alcuni elementi relativi alla tassazione del capitale nel nostro paese.

Tra le differenti imposte sul capitale è ricompresa l'imposta di successione la quale, come più volte ribadito, porta nelle casse statali una somma esigua rispetto agli introiti di altri paesi quali Francia o Germania.

Appare quindi evidente come, nonostante la pressione fiscale in Italia sia alta, una specifica imposta come quella di successione non risulti in linea con l'andamento degli altri tributi applicati nel paese.

Passiamo ora a citare alcuni specifici miglioramenti che potrebbero essere adottati per rendere il tributo più funzionale alle necessità dello stato e dei suoi cittadini.

Uno dei fattori che, assieme alle franchigie elevate e alle aliquote esigue, comporta delle entrate così basse è l'attuale disposizione legislativa che considera separatamente nel calcolo dell'imposta finale, i trasferimenti post mortem derivanti da donatori diversi.

L'Irlanda, dalla quale si potrebbe prendere spunto per un miglioramento del tributo nel nostro paese, nel calcolo dell'imposta di successione tende ad applicare la franchigia alla somma di tutti i precedenti doni ed eredità ricevuti dal singolo beneficiario, comportando di conseguenza degli introiti superiori.

In tal caso, pur mantenendo la stessa franchigia, essa verrà considerata prendendo in considerazione la somma dei beni sino a quel momento ricevuti in eredità o donazione.

In Italia, il sistema tributario prevede che siano detratte dalla franchigia quelle donazioni ricevute dall'erede da parte del defunto precedentemente alla morte, ma nel caso in cui il beneficiario ricevesse un'altra eredità da un altro soggetto, la donazione ricevuta inizialmente dal primo donatore, non andrebbe ad intaccare la franchigia della seconda eredità.

Un ulteriore miglioramento che potrebbe essere messo in atto in merito alla gestione delle imposte di successione in Italia è l'aggiornamento automatico delle soglie di indennità.

L'assenza di tale aggiornamento può portare a problematiche legate all'equità nell'applicazione del tributo in quanto, l'aumento del prezzo di alcuni beni potrebbe comportare che due soggetti con notevoli differenze in merito ai beni ereditati, vedano applicate pari franchigie.

È proprio per questo motivo che si sta da diversi anni discutendo sulla possibilità di rimodulare le franchigie in base alla variazione dell'inflazione.

Un'ipotesi utopistica proposta da alcuni economisti in tal senso è stata quella di adattare l'imposta di successione alla ricchezza del destinatario dell'eredità in maniera tale da garantire realmente un'equità in merito alla distribuzione della ricchezza.

Una tale possibilità appare comunque difficilmente percorribile.

Per quanto concerne i beni e i soggetti sottoposti ad esenzione, appare evidente, anche alla luce dell'analisi svolta nei capitoli precedenti, la necessità di un'evoluzione funzionale alla gestione più coerente di alcune situazioni che possono venirsi a creare.

Le attuali disposizioni in materia prevedono ad esempio l'esenzione dal pagamento dell'imposta sulle successioni in caso di trasferimenti di imprese o partecipazioni di controllo in imprese a favore di discendenti o a favore del coniuge a condizione che il beneficiario continui l'attività imprenditoriale per i successivi 5 anni.

Tale misura è volta ad evitare che un'azienda rischi il fallimento (o la vendita) al momento della morte del proprietario, a causa dell'eccessivo importo da versare per il pagamento dell'imposta di successione.

È indubbio che è controproducente per lo stesso Stato vedere fallire le imprese presenti nel proprio territorio, ma gli introiti derivanti dalla tassazione di queste successioni potrebbero garantire per le casse pubbliche una notevole fonte di guadagno.

A tal proposito, una proposta di miglioramento potrebbe essere quella di eliminare l'esenzione prevista dalla legge consentendo il pagamento dell'imposta a rate (in un arco di tempo variabile dai 5 ai 10 anni) in maniera tale da ottenere un guadagno ed allo stesso tempo non mettere in pericolo la solidità dell'azienda al momento del passaggio di proprietà dal defunto all'erede.

Inoltre, è prevista una consistente riduzione nel pagamento dell'imposta di successione anche nel caso in cui nella successione di una casa, il donatario utilizzi la proprietà come propria residenza principale.

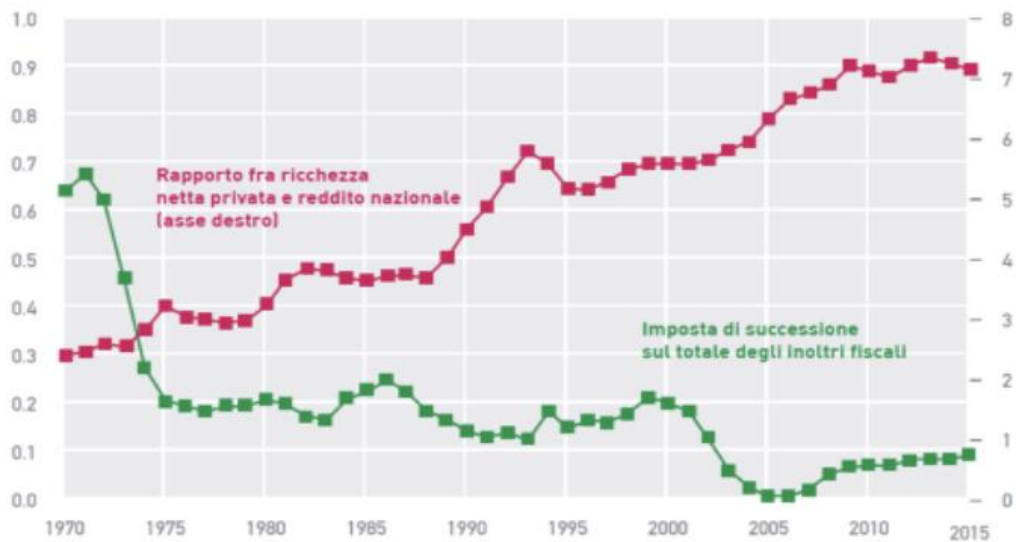
Questa disposizione ha lo scopo ultimo di garantire che il coniuge (o il figlio) del defunto non sia costretto a vendere la proprietà al momento del decesso del suo proprietario.

Una possibile soluzione per eliminare questo sgravio e allo stesso tempo garantire l'incolumità dei successori del defunto è quella di consentire al beneficiario dell'eredità di posticipare il pagamento dell'imposta, ad esempio, al momento in cui decidesse di vendere la proprietà.

Ad avvalorare quanto affermato in merito alla necessità di rivedere la modalità di gestione del calcolo delle imposte di successione in Italia ci ha pensato il Fondo Monetario Internazionale, il quale in un puntuale documento stilato nel 2015 ha sottolineato come soprattutto nel periodo intercorso tra l'inizio del nuovo millennio e

appunto il 2015, vi sia stato un forte incremento del divario tra introiti derivanti dal tributo e l'aumento della ricchezza privata. (Figura 6.3)

Figura 6.3. Rapporto tra gli introiti derivanti dal tributo e aumento della ricchezza privata in Italia



Fonte: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, *Reforming Capital Taxation in Italy*, 2015, L.Eyraud

Una soluzione proposta dal FMI per porre rimedio a tale fenomeno, particolarmente in linea con altre considerazioni provenienti dai massimi esponenti in materia di tassazione, è stata la predisposizione di aliquote più progressive e la riduzione delle esenzioni fiscali permettendo in questo modo di allargare la base imponibile. (Fondo Monetario Internazionale, 2015)

Un'ulteriore proposta di riforma dell'attuale imposta sulle successioni che andremo ad esporre è il report "15 proposte per la giustizia sociale" presente all'interno del Forum Disuguaglianze Diversità.⁴

Tale report auspica il passaggio dall'attuale tassazione proporzionale ad un sistema caratterizzato dalla presenza di aliquote marginali crescenti.

Gli scaglioni proposti sono 3 e suddivisi come indicato nella Tabella 6.1.

⁴ <https://www.forumdisuguaglianzediversita.org/le-15-proposte/>

Tabella 6.1. Proposta aliquote e franchigie del report “15 proposte per la giustizia sociale”

Franchigia	Aliquota
< 1.000.000 €	5%
1.000.000 – 5.000.000 €	25%
> 5.000.000 €	50%

Fonte: <https://www.forumdisuguaglianzediversita.org/le-15-proposte/>

Una tale suddivisione permetterebbe di concentrare il prelievo derivante dall'imposta su una platea caratterizzata da soggetti ricchi, escludendo quel ceto medio che ad oggi rischia di essere la principale categoria colpita dal tributo.

Successivamente, la proposta ipotizza l'inclusione all'interno dell'attivo ereditario delle proprietà aziendali e delle quote societarie, anch'esse detenute principalmente da soggetti tendenzialmente benestanti.

Una tale riforma potrebbe concretamente garantire una rimodulazione del gettito che permetterebbe, per quanto in minima parte, di porre freno all'ormai dilagante disuguaglianza presente nel paese. (Forum Disuguaglianze Diversità, 2019)

L'ultima proposta che andremo ad esporre è quella presentata dal famoso economista francese Thomas Piketty, il quale ad una proposta di riforma dell'imposta di successione associa una tassazione annuale sul patrimonio con il fine ultimo di ottenere un'eredità universale da destinare ad ogni soggetto al compimento dei 25 anni.

L'aliquota applicata per il calcolo dell'imposta di successione verrebbe determinata sulla base dell'entità del capitale posseduto rispetto alla ricchezza media (ad esempio in Italia) come esposto dalla tabella 6.2.

Tabella 6.2. Aliquota dell'imposta di successione sulla base dell'entità del capitale posseduto rispetto alla ricchezza media

Multiplo del patrimonio medio	Aliquota imposta di successione
0.5	5%
2	20%
5	50%
10	60%
100	70%
1.000	80%

Fonte: Piketty, T., (2018), *Il capitale nel XXI secolo*, p.888, Bompiani, Milano

È doveroso ricordare come, nonostante un'aliquota superiore al 60% possa risultare eccessiva, i soggetti realmente "colpiti" sarebbero una percentuale bassissima della popolazione (ovviamente i più ricchi).

Inoltre, la finalità redistributiva di tale imposta garantirebbe un'eredità universale che in Italia, anche grazie alla tassazione annuale sul patrimonio proposta da Piketty, porterebbe ad un importo pari a circa 120.000€.

Secondo Piketty, inoltre, ad essere tassata non sarebbe la proprietà del defunto ma quella dei beneficiari. Ciò comporterebbe che, nel caso in cui gli eredi siano più soggetti, l'importo totale della tassazione progressiva sarebbe calcolato non sul capitale originario, ma su quello già suddiviso. (Piketty, 2018)

Gli esempi di possibili miglioramenti sin qui esposti sono solo una piccola parte delle molteplici migliorie, anche di piccola portata, che potrebbero portare ad una più opportuna gestione dell'imposta di successione nel nostro paese. Ma al fine di comprendere a pieno il perché di un dibattito così acceso sulla materia, è doveroso esporre anche la visione di chi non ritiene giusto una revisione nel calcolo di questo tanto criticato tributo.

La principale considerazione fatta dagli oppositori di una modifica dell'imposta di successione si concentra sul fatto che, un tale tributo, non potendo incidere su quote societarie o beni presenti all'estero da parte dei soggetti più ricchi, tenderà a colpire

principalmente la classe media della società. Classe media che, a causa dell'ormai dilagante disoccupazione e ai salari sempre più bassi, intravede nella proprietà l'unica fonte di ricchezza e sicurezza posseduta.

Tale considerazione trae origine dall'indubbia tendenza da parte delle classi più agiate di eludere la tassazione attraverso specifici escamotage, i quali, a parere di molti, verrebbero messi in atto anche nel caso di un aumento, ad esempio, dell'aliquota dell'imposta di successione.

Come detto, a pagarne le conseguenze sarebbe il ceto medio del paese, il quale percepirebbe l'imposta come una vera e propria "tassa sulla disgrazia".

Certamente la posizione di coloro i quali ritengono non idonea una revisione del tributo di successione può essere condivisibile, ma nelle aspre critiche alle considerazioni svolte in merito ad un aumento dell'aliquota dell'imposta di successione proposta dal segretario dem Enrico Letta c'è molto di più.

Vi è innanzitutto il timore da parte di chi è felicemente ricompreso nella categoria dei "benestanti" di subire le conseguenze di un aumento dell'imposta di successione. Timore che ha portato uno dei nostri Presidenti del Consiglio ad abolire il tributo nel 2001 (ogni riferimento è puramente casuale).

A questo timore si aggiunge la possibilità che il tentativo di riformare uno specifico tributo quale l'imposta di successione sia l'input per procedere (finalmente) ad una riforma fiscale generale che determini l'eliminazione delle diseguaglianze che stanno affossando il paese.

È vero quanto affermato dal premier Draghi "Non è il momento di chiedere soldi ai cittadini", ma a quelli che possono pagare senza alcuno sforzo sì, perché ne va del futuro dell'intero paese.

CONCLUSIONE

Il dibattito in merito alla necessità di un'imposta sulle successioni ha origini antiche, come affermato nel primo capitolo dell'elaborato; sono infatti molteplici i personaggi illustri che hanno spezzato una lancia a favore dello sviluppo di tale tributo.

Il filosofo ed economista britannico John Stuart Mill ha sostenuto l'importanza che ricopre un'imposizione sulla trasmissione delle eredità, al fine di garantire l'uguaglianza sociale all'interno della comunità e l'eguaglianza delle condizioni di partenza per la competizione economica.

In tempi più recenti è stato il famoso economista francese Thomas Piketty che in un capitolo del suo libro "Il Capitale nel XXI secolo" ha argomentato in maniera esaustiva la sua posizione a favore di una tassazione progressiva dell'eredità; affermando come, nel XXI secolo offra incentivi più forti sposarsi con una donna ricca che investire sulla propria formazione.

Ma forse più emblematica è la constatazione fatta dall'imprenditore ed economista americano Warren Buffet in un'intervista al New York Times, nella quale, imbeccato sulla possibilità di un'eliminazione dell'imposta di successione ha affermato:

<<Eliminare la tassa di successione sarebbe un terribile errore, equivarrebbe a comporre la compagine statunitense per i Giochi Olimpici del 2020, selezionando i primogeniti di coloro che vinsero la medaglia d'oro nei Giochi Olimpici del 2000. Senza la tassa di successione, si ha di fatto un'aristocrazia di ricchezza, che significa tramandare di generazione in generazione il potere di gestire le risorse di una nazione secondo criteri ereditari, non di merito>>. ⁵

Appare evidente come, alla luce delle considerazioni svolte sino ad ora, l'imposta di successione e la sua modalità di calcolo rappresentano, in Italia, un problema che necessita al più presto di una soluzione.

Le proposte di riforma del sistema fiscale devono essere certamente analizzate e valutate con ponderazione, cercando di soppesare i pro e i contro. Ma, a mio modesto

⁵ https://www.tortuga-econ.it/wp-content/uploads/2021/01/Mini_Report_Patrimoniale_Finale.pdf

parere, vi sono, come ho provato ad argomentare in tutto il corso dell'elaborato, le precondizioni per prendere seriamente in considerazione la possibilità di una riforma dell'imposizione patrimoniale nel nostro paese.

È quindi giunto il momento di abbandonare la credenza, ormai dilagante nell'opinione pubblica, che l'imposta patrimoniale sia simbolo di prepotenza e vessazione dello Stato, ed inizi a circolare l'idea che essa possa rappresentare un mezzo attraverso il quale combattere le diseguaglianze.

BIBLIOGRAFIA

Ago, R., Palazzi, M., Pomata, G., La differenza di genere nella parentela: agnazione e cognazione nella storia sociale europea.

Bosi, P., (2018) Corso di scienza delle finanze, Settima edizione, Il Mulino, Bologna

Brief Report TORTUGA

(https://www.tortugaecon.it/wpcontent/uploads/2021/01/Mini_Report_Patrimoniale_Finale.pdf)

Capital Taxation in European Countries, Eurostat, 2018

Cavanna, A., (2005), Storia del diritto moderno in Europa, Giuffrè, Milano

Circolare n.91 del 18 Ottobre 2001 emanata da Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Dell'Anno, R., (2019) Corso di Economia Pubblica, McGraw-Hill Education, Milano

Documento n. 3/2002 "Soppressione delle Imposte sulle Successioni e Donazioni"
Circolare n.2 del 21 Gennaio 2002 redatta dalla Fondazione Luca Pacioli

Dowell, S., (2013) History of Taxation and Taxes in England, Routledge, Londra

Durant, A., (1964), Storia delle Civiltà. L'età del Re Sole, Mondadori, Milano

Dymond, R., (1920), The Death Duties, Third Edition, The Solicitors' law stationery society Ltd, London,

Eyraud, L., (2015) International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Reforming Capital Taxation in Italy

Forum Disuguaglianze Diversità (<https://www.forumdisuguaglianzediversita.org/le-15-proposte/>)

Gaffuri, G., (2019) Diritto tributario, Nona edizione, CEDAM, Padova

Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia del 17 Maggio 1924, numero 117

Indagine sui bilanci delle famiglie italiane
(<https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/indagine-famiglie/index.html?dotcache=refresh>)

Lovato, A., Solidoro, L., Puliatti, S., (2014), *Diritto privato romano*, Giappichelli, Torino

Marrone, M., (2004), *Manuale di diritto privato romano*, Giappichelli, Milano

Melis, G., (2021) *Manuale di diritto tributario*, terza edizione, Giappichelli, Milano

Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), 1862 Imposta sulle successioni e donazioni (<https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1862-imposta-sulle-successioni-e-donazioni/>), data consultazione 12 Marzo 2022

Nota_informativa_valore_moneta_2020.pdf

Murray, J., (1875), *A dictionary of Greek and Roman Antiquities*, London

Orizzonti Politici (<https://www.orizzontipolitici.it/litalia-e-il-dilemma-dellimposta-di-successione/#>)

Osservatorio Conti Pubblici (<https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-archivio-studi-e-analisi-pro-e-contro-dell-imposta-su-successioni-e-donazioni>)

Pagella Politica (<https://www.pagellapolitica.it/fact-checking/si-litalia-ha-le-tasse-sulleredita-tra-le-piu-basse-al-mondo>)

Piketty, T., (2018), *Il capitale nel XXI secolo*, Bompiani, Milano

Ragioneria Generale dello Stato, Rendiconti dello Stato dal 1924 al 1934 (Riforma De Stefani),(https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1924_al_1934_de__stefani/index.html), data consultazione 14 marzo 2022

Ragioneria Generale dello Stato, Rendiconti dello Stato dal 1935 al 1941, (https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1935_al_1941_de__stefani/), consultazione 14 Marzo 2022

Ragioneria Generale dello Stato, Rendiconti dello Stato dal 1942 al 1952, (https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1942_al_1952/), consultazione 14 Marzo 2022

Ragioneria Generale dello Stato, Rendiconti dello Stato dal 1966 al 1978, (https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1966_al_1978_riforma_curti/), data consultazione 14 Marzo 2022

Ragioneria Generale dello Stato, Rendiconti dello Stato dal 1979 al 1988, (https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1979_al_1988/)

/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1979_al_1988_riforma_stammati/), data consultazione 14 Marzo 2022

Ragioneria Generale dello Stato, Rendiconti dello Stato dal 1989 al 1997,
([https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-*/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1989_al_1997_riforma_amato/*\)](https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-<i>/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1989_al_1997_riforma_amato/</i>))), consultazione 14 Marzo 2022

Ragioneria Generale dello Stato, Rendiconti dello Stato dal 1998 al 2004,
([https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-*/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1998_al_2004_riforma_ciampi/*\)](https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-<i>/ragioneria_generale/biblioteca_luca_pacioli/rendiconti_digitalizzati/rendiconti_dello_stato_dal_1998_al_2004_riforma_ciampi/</i>))), consultazione 14 Marzo 2022.

Raja, P., (2019) "Insight: Understanding the U.K. Inheritance Tax Regime", Bloomberg Tax

Rapporto Oxfam 2019 (<https://www.oxfamitalia.org/davos-2019/>)

Rotondi, G., (1912), *Leges publicae populi Romani* (estr. Encicl. Giur.ital), Società Editrice Libreria, Milano

Studio Amato Roma, *Storia dell'imposta di successione*
(<https://www.studioamatoroma.it/wp-content/uploads/2019/03/Storia-imposta-di-successione-2019.pdf>), consultazione 18 marzo 2022.

Santarcangelo, G., (2017), *Tassazione delle successioni e donazioni*, UTET giuridica, Milano

Serrano, F., (1953), *Le imposte sulle successioni*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino

Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021 (WEITG), EY, Londra,
https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide

VII Relazione (16 Maggio 2002), Comitato per l'emersione del lavoro non regolare,
Presidenza del Consiglio del Ministri

Riferimenti Normativi

Legge n. 1202/1851 “Tassa proporzionale sulle successioni;

Legge n. 585/1862 “Obbligo della registrazione per gli atti civili giudiziari e stragiudiziali e le trasmissioni di beni a causa di morte;

Legge n.25/1902 “Sgravio di consumi ed altri provvedimenti finanziari”;

Regio Decreto n.1042/1914 “Tasse di donazione e successione”;

Legge n. 1601/1922 “Delegazione di pieni poteri al Governo del Re per il riordinamento del sistema tributario e della pubblica amministrazione”;

Regio Decreto n.3270/1923 “Approvazione del testo di legge tributaria sulle successioni”;

Legge n.1089/1939 “Tutela delle cose d'interesse artistico o storico”;

Decreto Luogotenenziale n.90/1945 “Modificazioni delle imposte sulle successioni e sulle donazioni”;

Regio Decreto n.434/1942 “Imposta sul valore netto globale delle successioni”;

Legge n. 206/1949 “Modificazioni alle leggi in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni”;

d.P.R. n. 637/1972 “Disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni”;

d.P.R. n. 952/1972 “Disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni”;

Legge n. 512/1982 “Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale”;

Legge n.880/1986 “Revisione delle aliquote della imposta sulle successioni e donazione”;

d.P.R. n. 43/1988 “Istituzione del Servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello Stato e di altri enti pubblici”;

Legge n.342/1990 “Fondo di sostegno per l’amministrazione della giustizia per l’anno 1990”;

D.lgs. n. 346/1990 “Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni”;

D.l. n. 260/1994 “Disposizioni tributarie urgenti”;

D.l. n. 323/1996 “Disposizioni urgenti per il risanamento della finanza pubblica”;

D.l. n. 79/1997 “Misure urgenti per il riequilibrio della finanza pubblica”;

D.lgs n.473/1997 “Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti”;

Legge n. 342/2000 “Misure in materia fiscale”;

D.l. n.32/2001 “Disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti, a norma dell'articolo 16 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente lo statuto dei diritti del contribuente”;

Legge n. 383/2001 “Primi interventi per il rilancio dell'economia”;

D.l. n. 262/2006 “Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria”;

Legge n.296/2006 “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)”;

Legge n.161/2014 “Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea”;

D.l. 175/2014 “Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata”;

D.l. n.158/2015 “Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario”