

Giurisprudenza

Denaro, gioielli e mobili si presumono nell'attivo ereditario solo se non dichiarati

24 Aprile 2008

L'ipotesi scatta quando non è stato predisposto un inventario analitico ovvero nella successione i beni sono stati indicati in misura inferiore al 10%



Con la sentenza 25 febbraio 2008, n. 4751, la sezione tributaria della Corte di cassazione ha espresso alcuni principi utili per la corretta applicazione della presunzione di appartenenza all'attivo ereditario di denaro, gioielli e mobili, per un importo pari al 10% dei beni indicati nella dichiarazione di successione. La controversia trae origine da un avviso di liquidazione dell'imposta di successione, con il quale l'ufficio impositore chiedeva l'imposta determinata a seguito della presentazione della dichiarazione di successione.

In particolare, il contribuente contestava che l'ufficio in sede di determinazione dell'imposta aveva aumentato l'imponibile dichiarato per un importo pari al 10% a titolo di presunzione di appartenenza all'attivo ereditario di mobili, denaro e gioielli, non tenendo però conto che era stata già indicata in dichiarazione una parte di tali beni pur in assenza dell'inventario analitico di cui all'articolo 9 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (Tus), approvato con Dlgs 346/1990.

Da ciò veniva proposto ricorso alla Commissione tributaria provinciale (nel caso di specie alla Commissione tributaria di I grado di Trento), lamentando una sostanziale duplicazione d'imposta sulla parte dei beni mobili già indicati in dichiarazione (in quanto il 10% veniva di fatto ricalcolato sul denaro, gioielli e mobili già dichiarati) e un trattamento più sfavorevole rispetto a chi non espone nulla in dichiarazione.

Per quanto interessa in questa sede, l'articolo 9 del Tus, dopo aver precisato che l'attivo ereditario

è costituito da tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione, esclusi quelli specificamente esentati dall'imposta, dispone che denaro, gioielli e mobili si presumono compresi nell'attivo ereditario *"per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore"*.

Inoltre, la norma prevede che tale presunzione non si applica qualora l'esistenza di detti beni risulti, per un importo diverso (dal 10% dell'asse), da inventario analitico redatto a norma dell'articolo 769 e seguenti del Codice di procedura civile.

Pertanto, in mancanza di un inventario, è necessario appurare in quale modo va calcolata la percentuale del 10%, posto che nel caso in esame il contribuente ha comunque inserito in dichiarazione una parte dei beni oggetto della presunzione.

In tale particolare situazione, la Cassazione, partendo dal tenore letterale della disposizione (*"si considerano compresi"*), sottolinea la circostanza che la medesima disposizione fa riferimento, ai fini dell'applicazione del 10%, a quei beni non dichiarati e non a quelli già inseriti in dichiarazione anche in assenza di inventario.

D'altro canto, una differente lettura della norma porterebbe a una disparità di trattamento (e al pagamento di una maggiore imposta evidentemente non voluta dal legislatore) dei soggetti che dichiarano parte del denaro, gioielli e mobili rispetto a chi non dichiara affatto i predetti beni, accettando passivamente l'applicazione della presunzione del 10 per cento.

Pertanto, la Cassazione afferma che, in tale ipotesi, il 10% andrà calcolato sui beni facenti parte dell'attivo ereditario al netto del denaro, gioielli e mobili già dichiarati.

Sulle modalità applicative di cui all'articolo 9 del Tus, si ricorda che l'Amministrazione finanziaria è intervenuta con la risoluzione 212/1995. In tale documento di prassi, viene evidenziato che la presunzione in argomento è di tipo relativo e che, per quanto riguarda la redazione dell'inventario, è necessario soltanto che il predetto documento abbia tutti i requisiti sostanziali e formali richiesti dal Codice civile e dal Codice di procedura civile e che, pertanto, non occorrerà che la redazione dello stesso sia preceduta dall'apposizione di sigilli. E' necessario, cioè, che l'inventario sia compilato con l'osservanza delle norme prescritte dall'articolo 775 Cpc e che contenga la esatta descrizione di tutti i mobili di appartenenza del *de cuius*.

Le argomentazioni contenute nella sentenza a proposito delle modalità di calcolo e le indicazioni contenute nella risoluzione 212/1995 possono considerarsi attuali, posto che recentemente è stata reintrodotta l'imposta sulle successioni e donazioni con l'articolo 2, commi da 47 a 54, del decreto legge 262/2006, secondo le modalità di tassazione previste dal Tus vigente al 24 ottobre 2001, ossia prima dell'entrata in vigore della legge 383/2001 (che, con l'articolo 13, aveva abrogato

l'imposta di successione e donazione).

Difatti, l'articolo 2 del DI 262/2006 richiama nei commi 47 e 50 le disposizioni contenute nel Tus in vigore al 24 ottobre 2001.

In particolare, il comma 47, nel prevedere l'istituzione dell'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, richiama espressamente le disposizioni contenute nel Tus, fatto salvo quanto contenuto nei successivi commi da 48 a 54.

Inoltre, anche il comma 50 prevede che si applicano, in quanto compatibili e fatte salve le disposizioni contenute nei commi da 47 a 49 e da 51 a 54, le norme contenute nel Tus.

Pertanto, l'analisi della nuova disciplina contenuta nel DI 262/2006 va fatta tenendo conto anche delle disposizioni contenute nel Testo unico del 1990, con la conseguenza che potranno essere considerati "attuali" (previa verifica della compatibilità con le nuove disposizioni) anche i documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria e i principi contenuti nelle pronunce della Corte di cassazione relativi al Tus in vigore al 24 ottobre 2001.

di

Marcello Chiorazzi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/denaro-gioielli-e-mobilia-si-presumono-nellattivo-ereditario-solo>