



SCARIONI ANGELUCCI

STUDIO TRIBUTARIO ASSOCIATO

Le opere d'arte nell'imposta di successione e la presunzione *ex art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 346/1990*

Avv. Antonio Fiorentino Martino

Castellanza, 10 ottobre 2023

Il contesto normativo – quadro di sintesi

Art. 9 del TUS

comma 2: *«Si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia 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, salvo che da **inventario analitico** redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile non ne risulti l'esistenza per un **importo diverso**»*

comma 3: *«Si considera mobilia l'insieme dei beni mobili **destinati all'uso o all'ornamento delle abitazioni**, compresi i beni culturali non sottoposti al vincolo di cui all'art. 13»*

Art. 19, comma 1, del TUS: *«La base imponibile, relativamente ai beni e ai diritti compresi nell'attivo ereditario **diversi da quelli contemplati nell'art. 9, comma 2**, e negli articoli da 14 a 18, è determinata assumendo il **valore venale in comune commercio** alla data di apertura della successione»*

Trasferimenti cui non si applica la presunzione

Legato di opere d'arte

La norma àncora l'incremento presuntivo al «*valore globale netto imponibile dell'asse ereditario*»: inapplicabilità alle successioni a titolo particolare

Successione del non residente (opere d'arte situate in Italia)

«*Il richiamo ad una percentuale calcolata sul «valore globale netto imponibile dell'asse ereditario» non può che riferirsi al complessivo patrimonio relitto, non potendosi applicare tale definizione a singoli cespiti*» (cfr. Cass. sent. N. 8346/2006)

La presunzione non rileva naturalmente ai fini dell'**imposta sulle donazioni**

Il «valore globale netto imponibile»

- Differenza tra
 - a) attività e
 - b) passività, oneri, legati
- Anche al netto delle **franchigie**
 - Circolare Ministero delle Finanze, n. 207/2000
 - Circolare Assonime, n. 69/2000
 - Cass., sent. n. 25909/2020: è corretto sottrarre anche la franchigia poiché l'art. 9, comma 2 prevede “*chiaramente che l'importo del dieci per cento in esame va calcolato con riferimento [...] al (solo) valore eccedente la soglia esente*”

I casi in cui opera la presunzione

1. **Sì** se nella dichiarazione di successione **non è indicato alcun importo** a titolo di «denaro, gioielli e mobilia»
2. **Sì** se nella dichiarazione di successione è indicato un importo **inferiore**
 - in questi casi, il 10% va calcolato al netto della quota già dichiarata, e dal valore così ottenuto di sottrae tale quota (cfr. Cass., sent. n. 31086/2019)
3. **No** se nella dichiarazione di successione è già indicato un ammontare di denaro gioielli e mobilia **superiore** al 10% del valore globale netto imponibile
 - Cfr. istruzioni al modello della dichiarazione di successione
 - Cfr. Comm. Trib. Prov. Milano, sent. n. 994/2019
 - NB: il «denaro» rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 9, comma 2, solo quando su di esso il defunto esercitasse un diritto di proprietà e non quando formasse oggetto di un diritto di credito, come avviene per il denaro depositato presso un **conto corrente bancario** (cfr. Cass., sent. n. 33682/2022; Cass., sent. n. 21901/2020; Cass., sent. n. 19160/2003)

NB: Cosa accade se il valore globale netto imponibile è pari a zero?

- Cass., sent. n. 5773/2000: si tratta di una presunzione semplice, che trova il fondamento nell'esigenza di rendere sollecita la riscossione del tributo e vano ogni tentativo di evasione; essa è destinata ad operare a favore dell'Amministrazione finanziaria
- Cass., sent. n. 4751/2008: in caso di omessa dichiarazione di esistenza di denaro, gioielli e mobilia, *«è indiscutibile l'incremento dell'imponibile nella misura del dieci per cento, quale che sia il valore effettivo di denaro, gioielli e mobilia esistenti nell'asse. Infatti, neppure l'amministrazione sarebbe ammessa, come in passato (Cass. n. 5773/2000) a provare un valore di tali beni superiore a quello presunto»*

Rilevanza del momento successorio nell'ambito della riforma fiscale Irpef delle plusvalenze dei collezionisti



- Ai sensi della Legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale) sono escluse da tassazione ai fini Irpef le plusvalenze realizzate dalla vendita di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione ove esse siano relative «*a beni acquisiti per successione o donazione*»
- Diviene essenziale a tali fini dare evidenza alle opere d'arte in sede successoria



SCARIONI ANGELUCCI

STUDIO TRIBUTARIO ASSOCIATO

Corso di Porta Nuova, 3

20121 - Milano

Tel. +39 02.834.295.60

Fax. +39 02.834.295.66

studio@scarioniangelucci.it

www.scarioniangelucci.it