

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 90/2001/T

IL NUOVO REGIME IMPOSITIVO DELLE SUCCESSIONI E DELLE DONAZIONI E LIBERALITÀ TRA VIVI

Approvato dalla Commissione studi tributari il 26 ottobre 2001.

SOMMARIO

A) – PREMESSE GENERALI

- 1. Tecnica legislativa utilizzata per la riforma: rilievi metodologici.*
- 2. Le deleghe di cui all'art. 69 della legge n. 342/2000 e la nuova delega conferita al Governo dall'art. 17, comma 3, della legge n. 383/2001; prospettive di riforma del sistema di pubblicità dei trasferimenti per causa di morte.*

B) – L'IMPOSIZIONE SULLE SUCCESSIONI.

- 3. Soppressione dell'imposta sulle successioni e mancata abrogazione del testo unico.*
- 4. Vigenza o abrogazione implicita delle singole norme del t.u.*
- 5. L'INVIM e la relativa imposta sostitutiva.*
- 6. Le imposte ipotecaria e catastale.*
- 7. La dichiarazione di successione nel nuovo sistema normativo.*
- 8. Imposizione sulle plusvalenze e successione per causa di morte.*

C) – LA TASSAZIONE DELLE DONAZIONI E DELLE LIBERALITÀ TRA VIVI

- 9. Soppressione dell'imposta sulle donazioni e detassazione dei trasferimenti liberali in ambito familiare.*
- 10. Modificazione del regime impositivo dei trasferimenti liberali tra estranei: le imposte di registro e sul valore aggiunto.*
- 11. Segue: donazione di quote sociali e tassa sui contratti di borsa.*
- 12. Segue: presupposti territoriali di imposizione.*
- 13. Segue: le imposte ipotecarie e catastali.*
- 14. Segue: agevolazioni, esenzioni, riduzioni di imposta previste nell'ambito delle imposte di registro, sul valore aggiunto e di donazione.*
- 15. Donazioni e liberalità indirette collegate a trasferimenti di immobili ed aziende.*
- 16. Soppressione dell'INVIM.*
- 17. Tassazione delle plusvalenze realizzate a mezzo di cessioni onerose successive alla donazione.*
- 18. Norme "antielusiva".*

D) – RIFLESSI SULLA TASSAZIONE DI ALTRE TIPOLOGIE DI ATTI

- 19. La presunzione di liberalità.*
- 20. La base imponibile della divisione ereditaria.*

E) – DISPOSIZIONI DI FAVORE PER I TRASFERIMENTI DI TERRENI AGRICOLI E MONTANI

- 21. Successioni ed atti di liberalità relativi a terreni agricoli e montani.*
- 22. Il problema degli atti a titolo oneroso.*

F) – DISPOSIZIONI TRANSITORIE

- 23. Proroga di termini.*

24. *L'entrata in vigore delle nuove disposizioni. Prospetto storico riassuntivo dell'imposizione fiscale sulle successioni.*

A) – PREMESSE GENERALI

1. Tecnica legislativa utilizzata per la riforma: rilievi metodologici

Il Capo VI della legge 18 ottobre 2001 n. 383 (pubblicata sulla G.U. n. 248 del 24 ottobre 2001, ed in vigore dal giorno successivo) è intitolato "Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni", e tale soppressione è espressamente sancita dall'art. 13, comma 1, della legge stessa. Alla soppressione non si accompagna, tuttavia, l'abrogazione espressa del d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni), che aveva peraltro subito, in tempi recenti, incisive modifiche ad opera dell'art. 69 della legge 21 novembre 2000 n. 342 (1). La scelta legislativa, motivata dalla volontà politica di addivenire, in tempi brevi, alla soppressione dei tributi gravanti sulle successioni e liberalità tra vivi, determina evidentemente notevoli problemi interpretativi (solo in piccola parte risolti dalla recente circolare n. 91/E del 18 ottobre 2001 dell'Agenzia delle Entrate), nonché problemi di coordinamento, di cui il legislatore si è fatto carico, nel delegare al Governo gli opportuni interventi, al successivo art. 17, comma 3. Ciò non toglie che – fino all'emanazione dei decreti legislativi previsti nella norma da ultimo citata – le problematiche cui si è fatto cenno, e che verranno di seguito sommariamente analizzate, esigano un intervento interpretativo di notevole complessità e difficoltà, che si appalesa comunque indispensabile per assicurare, nell'immediatezza della riforma, una corretta applicazione, non solo dell'imposizione indiretta relativa alle successioni e donazioni, ma anche di altri tributi che risentono, in un modo o nell'altro, dell'impatto della riforma medesima.

Proprio la complessità dei problemi evidenziati impone un'ovvia cautela nella enucleazione, in sede di prima interpretazione, di soluzioni applicative. Nonostante ciò, si tenterà, comunque, nel prosieguo del presente studio, di addivenire a conclusioni che non siano solo dubitative, ma anche propositive di un assetto interpretativo ritenuto idoneo ad una corretta applicazione della legge, pur nella consapevolezza dell'opinabilità di determinate soluzioni e della possibile sconfezione delle stesse nell'ambito dei successivi interventi normativi programmati dal legislatore.

Tenendo conto dei limiti delle deleghe conferite al Governo dall'art. 17, comma 3, della legge n. 383/2001, e dall'art. 69, commi da 8 a 11, della legge n. 342/2000 (quest'ultima richiamata dall'art. 15, comma 1, della legge n. 383/2001), sarà pertanto possibile individuare, accanto a settori della riforma che non sono oggetto di delega all'esecutivo, e che quindi trovano già la loro regolamentazione definitiva nella legge in commento, ambiti di disciplina che potranno, entro certi limiti, subire modifiche ad opera dei decreti e regolamenti delegati; si tenterà, pertanto, di individuare, in tale ultimo ambito, possibili proposte normative ritenute idonee ad una migliore regolamentazione delle fattispecie in oggetto.

2. Le deleghe di cui all'art. 69 della legge n. 342/2000 e la nuova delega conferita al Governo dall'art. 17, comma 3, della legge n. 383/2001; prospettive di riforma del sistema di pubblicità dei trasferimenti per causa di morte

In via preliminare, occorre determinare quale è la portata e lo stato delle deleghe che il Governo ha ricevuto, al fine di operare un coordinamento tra la novella in esame e le norme precedenti (in particolare quelle introdotte dall'articolo 69 della legge n. 342/2000).

Occorre, al riguardo, distinguere tra quanto la norma sopra citata prevede ai commi 8, 9, 10 e 11 (che sono tuttora in vigore), e quanto invece prevedeva ai commi 13 e 14 (espressamente abrogati dall'articolo 17, comma 4, del provvedimento in commento).

I commi 13 e 14 delegavano al Governo, entro un anno dalla entrata in vigore della legge n. 342/2000, l'adozione di uno o più decreti legislativi recanti disposizioni volte a coordinare la normativa vigente con le disposizioni di cui all'articolo 69, senza ulteriori oneri per il bilancio dello Stato. Prevedevano inoltre l'abrogazione espressa delle norme incompatibili con la novella.

Nulla il Governo ha fatto finora e, prima che l'anno sia scaduto, detti commi sono stati ora abrogati e sostituiti dal disposto del comma 3 dell'articolo 17 del provvedimento in commento, che appare, sul punto, innovativo, dettando una nuova, più ampia delega: quella finalizzata all'adozione di uno o più decreti legislativi, recanti disposizioni di coordinamento "tra la vigente disciplina in materia di imposta di registro e di ogni altra forma di imposizione fiscale sugli atti di successione e di donazione e le norme di cui al presente capo".

Nel riferimento ad "ogni altra forma di imposizione fiscale sugli atti di successione e di donazione" devono certamente essere ricomprese le imposte ipotecaria e catastale, mentre appare più difficile considerare, in tale ambito, l'imposta sul valore aggiunto, tenendo conto delle peculiarità di tale imposta, e della sussistenza di vincoli comunitari in relazione alla disciplina della medesima. Appare, pertanto, difficile che le discrasie e le incongruenze, che verranno *infra* evidenziate, con riferimento all'Iva, in rapporto agli atti di liberalità, possano trovare soluzione nell'ambito dei decreti delegati.

Altro limite all'operatività delle deleghe è, poi, il vincolo di bilancio, che comporta l'impossibilità di dar luogo a soppressione di imposte, quantomeno laddove l'intervento, non comprendendo misure compensative, vada ad incidere sul gettito tributario. La semplice soppressione di una fattispecie impositiva potrebbe, peraltro, non derogare al vincolo suddetto, ove nel complesso fosse altrimenti salvaguardato il gettito già ricavato. È, ad esempio, il caso della trascrizione degli acquisti *mortis causa* (accettazione espressa o tacita, o acquisto *ex lege* dell'eredità; conseguimento del legato), tuttora soggetta ad imposta ipotecaria, in sostanziale duplicazione dell'imposta già percepita in concomitanza con la vicenda successoria. L'eliminazione di tale imposta ipotecaria, con tutta probabilità, determinerebbe addirittura un incremento del gettito, considerando che, attualmente, l'imposta suddetta disincentiva, il più delle volte, dal compimento della formalità pubblicitaria *ex art.* 2648 c.c., con la conseguente insorgenza di notevoli problematiche sulla successiva circolazione dei beni di provenienza successoria (2). Una diffusione capillare dell'adempimento comporterebbe, viceversa, un incremento del gettito, derivante dalla percezione dell'imposta di bollo e dalla tassa ipotecaria, che, nel complesso, coprirebbe abbondantemente l'importo già garantito dall'imposta ipotecaria.

Proseguendo nell'esame delle deleghe già previste dall'art. 69 della legge n. 342/2000, rimangono certamente in vigore le previsioni contenute nel comma 8, nella misura in cui i regolamenti ivi previsti dovranno ridurre e semplificare adempimenti, ed incrementare l'efficienza dell'attività amministrativa. Appare invece superata la previsione dell'autoliquidazione, che in realtà è già realizzata quanto alle imposte ipotecarie e catastali, alle imposte di bollo e tasse ipotecarie, mentre non è più necessaria per il resto, a seguito dell'abolizione dell'imposta di successione.

Rimane in vigore, altresì, il comma 9 (con la previsione dell'abrogazione delle norme di legge incompatibili dall'entrata in vigore dei regolamenti), ed il comma 10 (che consente ora, anche dopo la nuova legge di riforma, di emanare regolamenti attuativi di quest'ultima).

Rimane infine in vigore il comma 11 dell'art. 69, con la previsione ivi contenuta di un nuovo modello di dichiarazione di successione, da adottarsi con decreto dirigenziale (che ora dovrà tener conto delle modifiche introdotte dalla legge n. 383/2001, e della limitata rilevanza della dichiarazione ai fini dell'imposta di successione, come sarà meglio *infra* precisato).

Né la nuova, né la precedente delega conferiscono espressamente all'esecutivo il potere di rivedere la disciplina degli adempimenti pubblicitari conseguenti alla vicenda successoria; anzi, l'intento di far sopravvivere la dichiarazione di successione, desumibile dal comma 11

dell'art. 69, tuttora vigente, e dal comma 1 dell'art. 15 della nuova legge, porta a ritenere che verrà fatta sopravvivere la pubblicità-notizia rappresentata dalla trascrizione del certificato di denunciata successione (attualmente prevista dall'art. 5 del d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347). Ora, se è certo che la delega al Governo non attribuisce il potere di modificare le norme civilistiche in materia pubblicitaria, è altrettanto vero che il legislatore delegato potrebbe attribuire, alle formalità pubblicitarie aventi valenza civilistica, anche un rilievo tributario, con opportuni incentivi alla relativa effettuazione, e con conseguente soppressione della trascrizione del certificato di denunciata successione, che rappresenta, allo stato, un aggravio di lavoro per gli uffici fiscali.

B) – L'IMPOSIZIONE SULLE SUCCESSIONI.

3. Soppressione dell'imposta sulle successioni e mancata abrogazione del testo unico

La tecnica normativa, seguita dal legislatore fiscale, ancora una volta si distingue per ermetismo e lapidaria praticità. Dispone infatti il primo comma dell'articolo 13 del provvedimento in commento che "L'imposta sulle successioni e donazioni è soppressa".

Occorre chiedersi, allora, per quale motivo sia rimasto in vigore tutto l'impianto normativo del testo unico (d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346), che tale imposta regola.

Lo scopo che il legislatore della novella si è sforzato di perseguire è, probabilmente, quello di non vanificare la ramificazione di riferimenti al d.lgs. 346/90, contenuti in altri provvedimenti normativi. E ciò in attesa di quel coordinamento che richiede ben più dei "cento giorni" in cui la legge in esame è stata emanata.

L'impressione è confermata anche da alcune delle norme del provvedimento in esame, quale ad esempio l'articolo 14, comma 1, ai sensi del quale le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile, già dettate in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendono riferite all'imposta dovuta per i trasferimenti di cui al comma 2 dell'articolo 13.

Altri riferimenti sono, poi, contenuti nei testi unici delle imposte ipotecaria e catastale, e dell'imposta di registro, come sarà meglio *infra* illustrato. L'esame dei singoli profili richiamati da tali disposizioni porterà alla conclusione, che qui è possibile anticipare, che il testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni rimane in vigore, non già solamente quale testo regolatore di imposte già soppresse (per i profili transitori), bensì quale complesso di regole di funzionamento dei tributi che vi fanno riferimento, comprendenti, in particolare, la disciplina della base imponibile e delle agevolazioni, ma anche le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione, i soggetti obbligati, i termini, le sanzioni, e per certi aspetti anche l'ambito della tassazione. Un complesso di regole, insomma, la cui revisione, nell'ottica dei tributi applicabili dopo la riforma, richiede meditazione e ponderazione, che i tempi affrettati della riforma non consentivano.

4. Vigenza o abrogazione implicita delle singole norme del t.u.

Un esame dettagliato delle singole norme del d.lgs. n. 346/1990 esula, per la sua portata, dalle finalità del presente studio, che si propone di illustrare i principi generali della riforma e le implicazioni immediate della stessa nell'attività notarile. Ciò nonostante, si tenterà, nel prosieguo, di scorrere le principali disposizioni del testo unico, in modo da evidenziarne la residua applicabilità, o l'eventuale immediata abrogazione.

Un primo profilo è quello attinente alla competenza territoriale dell'ufficio, che rimane, in linea di massima, quella stabilita dall'art. 6 del t.u., con una importante modifica: ai sensi dell'art. 15, comma 3, della legge n. 383/2001, se il defunto era residente all'estero, l'ufficio di Roma è ora competente solo se non è conosciuta l'ultima residenza del defunto in Italia. Nell'ipotesi, invece, in cui si conosca tale ultima residenza (tramite, ad esempio, un certificato

di iscrizione all'A.I.R.E.), è su tale base che va determinata la competenza dell'ufficio ai fini della presentazione della dichiarazione di successione (3). Non si può peraltro nascondere che il criterio di competenza territoriale, legato alla residenza del *de cuius*, già criticato in occasione della precedente circolare di commento alla legge n. 342/2000, non può che mostrare ulteriormente la propria incongruenza in presenza di una dichiarazione finalizzata al pagamento delle imposte ipotecarie e catastali, che vedono quali interessati tutti o alcuni dei chiamati a seconda del tipo di devoluzione.

Non ha più rilevanza, invece, la disciplina della territorialità, contenuta nell'art. 2 del t.u.: soppressa l'imposta sulle successioni, vengono in conto ora – come sarà *infra* confermato – solo le imposte ipotecaria e catastale, le quali si applicano esclusivamente agli immobili siti in Italia.

Merita peraltro chiedersi cosa debba fare il contribuente nel caso il *de cuius* abbia a lasciare immobili all'estero, come tali non soggetti ad imposte ipotecaria e catastale. Il dubbio nasce dal letterale disposto dell'articolo 15, comma 1, della novella, che non distingue in base al luogo di situazione dell'immobile, anche se la logica porta ad escludere l'obbligo di dichiarazione per tali cespiti, come ha riconosciuto anche l'Agenzia delle Entrate (4) (5).

L'articolo 3 del t.u., avente ad oggetto la previsione di esenzioni dall'imposta, rimane in vigore, in quanto richiamato sia ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, sia ad opera dell'art. 14, comma 1, come sarà meglio appresso chiarito.

Gli articoli 8 e seguenti riguardano la base imponibile, e devono ritenersi ancora in vigore, in quanto richiamati dal testo unico delle imposte ipotecaria e catastale, dal testo unico dell'imposta di registro e dall'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001 (ciascuno di questi richiami verrà illustrato nel prosieguo).

Ovviamente, tra le norme rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile occorrerà distinguere. E così, ad esempio, devono ritenersi definitivamente venute meno le presunzioni (in particolare, cfr. l'art. 11 del t.u.), la cui unica funzione era rapportabile all'imposta sulle successioni.

Evidentemente, viene meno, con la soppressione dell'imposta di successione, la regolamentazione del c.d. pagamento anticipato dell'imposta, contenuta nei commi 1-*bis* e 1-*ter* dell'articolo 12 del t.u., come introdotti dall'art. 69 della legge n. 342/2000.

Le riduzioni dell'imposta, *ex art. 25 t.u.*, continuano ad aver vigore in quanto richiamate nell'ambito del nuovo regime di tassazione delle donazioni (art. 14, comma 1), mentre sembra non abbiano più ragion d'essere le detrazioni di cui all'art. 26.

Anche le norme su accertamento e liquidazione dell'imposta (art. 27, e artt. 33 e seguenti t.u.) continuano a rimanere in vigore, in quanto richiamate nell'ambito del t.u. sulle imposte ipotecaria e catastale; analogamente per quanto concerne il pagamento e la riscossione (artt. 36 e seguenti t.u.).

Viene meno, con riferimento alle nuove successioni, l'istituto della dilazione dell'imposta, regolato dall'art. 38 del t.u. Infatti l'imposta di successione, ora soppressa, era rimasta l'unica imposta dilazionabile: non lo erano, e non lo sono, le imposte ipotecaria e catastale, e non lo era neanche l'imposta sostitutiva dell'Invim (oggetto di autoliquidazione e quindi non dilazionabile), peraltro anch'essa soppressa dall'art. 69, comma 6, della legge n. 342/2000. Ovviamente, la norma continuerà ad avere applicazione per le successioni apertesesi anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 383/2001 in commento.

Le disposizioni particolari sulle successioni testamentarie (artt. 43 e seguenti t.u.) rimangono in vigore, in quanto incidenti sulla disciplina delle imposte ipotecaria e catastale.

Un esame più approfondito richiede l'art. 48 t.u., avente ad oggetto divieti ed obblighi a carico di terzi. Rimandando sull'esatta portata di tale disposizione ad un recentissimo studio (6), occorre evidenziare che alcune disposizioni in esso contenute potrebbero ritenersi ancora in vigore, in quanto le stesse conservino un significato ai fini della riscossione delle imposte

ipotecarie e catastali dovute in dipendenza della successione: tra queste forse il comma 1 dell'art. 48, che impone obblighi di informazione a carico degli ufficiali di stato civile; così anche il comma 2, avente ad oggetto divieti a carico di pubblici ufficiali e pubblici impiegati concernenti gli atti relativi a trasferimenti a causa di morte (divieti che peraltro devono essere circoscritti alla sola ipotesi in cui gli atti in questione riguardino beni immobili); e ciò in quanto la norma si riferisce alla "dichiarazione di successione", e non porta un esplicito riferimento alla "imposta di successione". Peraltro, una diversa possibile lettura, tendente a ritenere non più vigenti i commi 1 e 2, potrebbe basarsi sul fatto che le sanzioni previste nel testo unico per la violazione di tali norme si riferiscono solo all'imposta di successione, e non ad altre imposte. Altre disposizioni devono intendersi probabilmente venute meno. Così, innanzitutto, i divieti a carico dei debitori del defunto e delle banche e società emittenti, di cui ai commi 3 e 4. Ma verrebbe meno anche l'obbligo di procedere all'apertura di cassette di sicurezza e simili, con le modalità prescritte dai commi 6 e 7: tali cautele erano dettate all'esclusivo fine di prevenire una evasione dell'imposta di successione, e non hanno, quindi, più ragion d'essere (7). Ovviamente, i suddetti commi 6 e 7 rimangono applicabili per le successioni apertesesi anteriormente all'entrata in vigore della novella in commento.

Rimane da chiedersi, in ordine all'aspetto da ultimo evidenziato, quali siano le prove o i documenti che gli eredi del defunto debbano ora esibire alla Banca ai fini dell'apertura della cassetta di sicurezza e del ritiro del relativo contenuto. La risposta è agevole: un atto di notorietà (unica prova, nel nostro ordinamento, della devoluzione ereditaria), ovvero (in caso di consenso della Banca *ex d.p.r.* 445/2000), una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, che attesti l'avvenuta devoluzione successoria, e identifichi gli aventi diritto. Nessun documento di natura fiscale sarà richiesto allo scopo. Resta ferma, ovviamente, la disciplina civilistica dettata in relazione all'apertura delle cassette in oggetto (art. 1840 c.c.).

5. L'INVIM e la relativa imposta sostitutiva

Nulla dispone la novella in relazione all'Invim ed alla relativa imposta sostitutiva, dovendosi quindi ritenere in vigore il disposto del comma 6 dell'articolo 69 della legge n. 342/2000, secondo il quale alle successioni ed alle donazioni "non si applicano l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili né l'imposta sostitutiva prevista dall'art. 11, comma 3, del d.l. 28 marzo 1997 n. 79 (entrato in vigore il 29 marzo 1997), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997 n. 140"; il successivo comma 15, peraltro, dispone che le disposizioni dell'intero articolo (e quindi anche del comma 6) si applicano alle successioni per le quali il termine di presentazione delle relative dichiarazioni scadeva a partire dal 1° gennaio 2001.

A ciò si aggiunga che la totale abolizione dell'Invim, prevista nel disegno di "legge finanziaria 2002", è subordinata alla circostanza che il relativo "presupposto" si sia verificato successivamente al 1° gennaio 2002.

Ne consegue che l'Invim e la relativa imposta sostitutiva continuano ad essere dovute nella misura in cui il rispettivo presupposto (l'apertura della successione o la donazione) si sia verificato anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 342/2000. Pertanto, dette imposte troveranno applicazione in caso di presentazione di dichiarazione volontaria relativa a successioni apertesesi nel vigore delle norme previgenti, o comunque da esse regolate (cfr. sul punto il prospetto riassuntivo riportato al termine del presente lavoro).

6. Le imposte ipotecaria e catastale

Come è noto, nulla la novella in commento dispone in relazione alle imposte ipotecarie e catastali, regolate dal d.lgs. 347/1990, che prevede siano assoggettate a trascrizione e a voltura i trasferimenti immobiliari in dipendenza di successioni *mortis causa*.

L'assenza di disposizioni sul punto comporta la conseguenza che dette imposte continueranno ad essere dovute, secondo le regole già in vigore, e quindi in base alla disciplina contenuta nel relativo testo unico (d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347) e nella legislazione speciale in materia (si pensi, da ultimo, alle agevolazioni previste dall'art. 69, commi 3 e 4, della legge n. 342/2000). Non può non rilevarsi, peraltro, l'irrazionalità di un'imposizione tributaria che, in un contesto di progressiva detassazione delle successioni *mortis causa*, vede discriminata la ricchezza immobiliare (colpita dai tributi in questione) rispetto a quella mobiliare (non gravata, invece, da alcun onere tributario). Irrazionalità tanto maggiore, nella misura in cui l'imposta ipotecaria – applicata una prima volta in misura proporzionale all'atto della presentazione della dichiarazione di successione – viene nuovamente applicata, sia pure in misura fissa, nel momento in cui si provvede a trascrivere l'atto che determina la devoluzione successoria, ai sensi dell'art. 2648 del codice civile. L'auspicio non può che essere quello del completamento, ad opera del legislatore, dell'opera iniziata, con la completa detassazione della vicenda successoria, anche se relativa ai beni immobili compresi nell'asse ereditario. Venendo ai problemi specifici relativi all'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nel sistema novellato, viene soprattutto in considerazione il problema della base imponibile. L'Amministrazione finanziaria (8), preso atto del richiamo contenuto negli artt. 2 e 10 del d.lgs. 347/1990, ha ritenuto che, mancando nella legge n. 383/2001 una previsione specifica, la base imponibile per le trascrizioni e le volture catastali è determinata secondo le disposizioni relative alla imposta sulle successioni.

Giova peraltro qui richiamare il testo del comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. 347/1990, onde operare un ulteriore approfondimento. Dispone la norma che se l'atto o la successione è esente dall'imposta di registro o dall'imposta sulle successioni e donazioni, o vi è soggetto in misura fissa, la base imponibile è determinata secondo le disposizioni relative a tali imposte. Occorre allora chiedersi esaminando la novella qui in commento se tale richiamo sia davvero calzante.

In primo luogo ora le successioni e donazioni non sono "esenti" dall'imposta, essendo la imposta medesima soppressa e quindi non riferendosi ad alcuna fattispecie. Non pare, giuridicamente e lessicalmente, accettabile parlare di esenzione da una imposta soppressa. Quindi non è questo il nostro caso. Anche la seconda ipotesi contemplata dalla norma non ricorre perché è la medesima circolare 91/E che inequivocabilmente afferma che gli atti (di donazione) non sono più soggetti nemmeno all'imposta fissa.

Nonostante quanto sopra, la soluzione interpretativa accolta dall'Amministrazione finanziaria appare l'unica in grado di evitare un vuoto normativo, che renderebbe di fatto inapplicabili ed inesigibili le imposte ipotecarie e catastali. Ed infatti, il richiamo alle regole sulla base imponibile dell'imposta di successione va inteso non già ad una imposta (sulle successioni e donazioni) soppressa, bensì alle regole di funzionamento, che il d.lgs. 346/90 detta per la determinazione della base imponibile; ciò in coerenza a quanto già specificato nelle premesse, ed a quanto appresso si dirà in relazione alla tassazione delle plusvalenze ed alla divisione.

La circolare 91/E prevede espressamente l'irrelevanza delle passività ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali, argomentando con il richiamo ad una prassi consolidata dell'Amministrazione finanziaria. Occorre, tuttavia, rammentare, che tale posizione non era pacifica, e che, da altre parti, si faceva valere – come argomentazione decisiva – la circostanza che il richiamo alle norme del t.u. andrebbe considerato nella sua interezza; quindi la "base imponibile" andrebbe determinata, come disposto dall'articolo 8 del d.lgs. 346/90, tenendo conto del valore dell'attivo depurato delle passività (9). Ovviamente la prassi della amministrazione finanziaria deve, però, essere tenuta nel debito conto, considerando il principio di autoliquidazione delle imposte ipotecarie e catastali e la possibilità di irrogazione di sanzioni a carico degli interessati.

7. La dichiarazione di successione nel nuovo sistema normativo

L'art. 15, comma 1, della legge n. 383/2001, dispone che fino all'approvazione dei nuovi modelli di dichiarazione di successione, con il decreto dirigenziale di cui all'art. 69, comma 11, della legge n. 342/2000, "la dichiarazione di successione, con l'indicazione degli immobili e dei diritti immobiliari oggetto di successione, è presentata secondo le modalità stabilite dagli articoli 28 e seguenti del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni". Opportunamente la circolare 91/E dell'Agenzia delle Entrate chiarisce come "la dichiarazione di successione debba essere presentata solo nel caso in cui nell'eredità siano inclusi beni immobili e diritti immobiliari".

Ancora una volta la semplificazione del linguaggio legislativo pone problemi all'interprete, dovendosi peraltro ritenere che laddove si parla di diritti immobiliari si intenda in realtà riferirsi ai diritti reali parziari sui beni immobili.

Ciò significa che è vietato o inutile inserire nella medesima dichiarazione altri cespiti che costituiscono comunque l'attivo ereditario, ancorché non più soggetto a tassazione? Le conseguenze non sono da poco, ove si tenga conto della sovrapposizione di categorie concettuali, derivanti a loro volta dalla sovrapposizione di successive discipline, con la distinzione, ad esempio, tra:

- beni esenti da imposta;
- beni esclusi dall'attivo ereditario;
- beni per i quali la imposta non si applica essendo stata soppressa.

Sino alla approvazione delle norme di coordinamento previste, ci si chiede infatti come procedere alla determinazione del valore imponibile di atti per i quali è fatto espresso rinvio all'asse ereditario netto determinato ai fini dell'imposta di successione (divisione), ovvero alla determinazione del costo fiscalmente riconosciuto di una partecipazione caduta in successione, in sede di successiva cessione a titolo oneroso.

Non pare però sostenibile, anche alla luce delle intenzioni di semplificazione del legislatore desumibili anche dalle deleghe al Governo contenute nelle recenti leggi di riforma, che ai fini di cui sopra si renda necessario (o comunque abbia rilevanza, anche in via facoltativa) l'inserimento, a carico del contribuente nella dichiarazione di successione di cespiti o elementi ulteriori rispetto agli immobili ovvero ai diritti immobiliari. Non resta che una conclusione, in conformità all'orientamento espresso dall'Amministrazione: i beni da inserire in dichiarazione sono esclusivamente gli immobili, e laddove la legge faccia riferimento ad un valore determinato con le regole del d.lgs. n. 346/1990, non è comunque necessario inserire il cespite in alcuna denuncia di successione.

La disciplina della dichiarazione di successione pone peraltro una serie di rilevanti problemi. Innanzitutto, il problema dei soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione: l'art. 28 del d.lgs. 346/90, che individua genericamente nei "chiamati" i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione, laddove ora solo alcuni di essi potrebbero essere i destinatari della devoluzione concernente immobili o diritti immobiliari, e quindi destinatari della formalità di trascrizione e voltura. Sembra ragionevole ritenere che detta norma debba essere correttamente interpretata alla luce del nuovo sistema normativo, che non conosce più un'imposta di successione per cui vi sia responsabilità solidale dei chiamati all'eredità, ma solo imposte ipotecarie e catastali che concernono formalità riguardanti singoli beni immobili. Si pensi a una devoluzione testamentaria divisionale a favore di dieci eredi potenziali di cui solo uno sia destinatario di immobili: si può ragionevolmente sostenere che esista ancora un obbligo di presentazione a carico degli altri chiamati? L'interpretazione teleologica della nuova normativa porta a ritenere che, in tal caso, solo i chiamati in relazione agli immobili siano obbligati. Ove poi vi siano distinti lasciti immobiliari, può ritenersi che sia sempre possibile presentare un'unica dichiarazione di successione per tutti gli immobili oggetto di

devoluzione, ma che ciascuno dei chiamati sia obbligato unicamente a presentare la dichiarazione relativa agli immobili a lui lasciati.

Non può peraltro tacersi la possibilità di un'altra lettura del sistema normativo scaturente dalla riforma, che valorizzi piuttosto la circostanza che l'art. 15, comma 1, della legge n. 383/2001 richiama solo le "modalità" per la presentazione della dichiarazione, senza nulla disporre in ordine ai soggetti obbligati. Un approccio meramente letterale, e che non tenga conto di quanto sopra evidenziato, potrebbe portare alla conclusione che tutti i chiamati alla successione – anche coloro che lo sono esclusivamente in relazione a beni mobili – siano tuttora tenuti all'obbligo di dichiarazione, purché nell'attivo ereditario siano inclusi beni immobili. Con la conseguenza che, in caso di omessa dichiarazione, anche questi soggetti sarebbero sanzionati ai sensi dell'art. 50 del t.u. (sia pure con la sanzione residuale prevista per il caso di non debenza dell'imposta). Sarebbe certamente opportuno che il punto formasse oggetto di un chiarimento ministeriale, in attesa dell'emanazione dei decreti richiamati dall'art. 15, comma 1, della legge n. 383/2001.

In ogni caso, appare certamente criticabile, alla luce del mutato sistema normativo, l'intera architettura del sistema pubblicitario e del conseguente meccanismo tributario, basato sulla trascrizione del certificato di denunciata successione e sulla voltura catastale della dichiarazione di successione (e conseguente tassazione delle relative formalità); la trascrizione suddetta non svolge alcuna funzione di effettiva pubblicità con valenza civilistica, e si basa su un fatto (l'apertura della successione) che – con riferimento all'ipotesi di devoluzione a titolo universale – non è sufficiente a determinare l'acquisto della proprietà in capo ai chiamati, in assenza di un atto di accettazione. Appaiono maturi i tempi per una rivisitazione, finalizzata ad una diversa regolamentazione, della pubblicità conseguente alla successione *mortis causa*, in modo da tenere finalmente nel dovuto conto – eliminata ogni distorsione di matrice fiscale – i principi civilistici e le esigenze cui sopperisce la trascrizione *ex art. 2648* del codice civile, in luogo dei vetusti meccanismi oggi in vigore che – a maggior ragione dopo l'abolizione dell'imposta di successione – mostrano pienamente la loro incongruenza.

Altro problema è quello della portata dell'obbligo solidale di pagamento delle imposte ipotecaria e catastale (venuta meno, ovviamente, la responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta di successione). L'articolo 11 del d.lgs. 347/90 dispone che sono obbligati al pagamento della imposta ipotecaria e catastale coloro che richiedono le formalità dell'articolo 1 e i pubblici ufficiali obbligati al pagamento dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni o donazioni, relativamente agli atti ai quali si riferisce la formalità o la voltura ... e procede dicendo che sono solidalmente tenuti all'imposta tutti coloro nel cui interesse è richiesta la formalità o la voltura. Esemplicando: se a tre soggetti, A, B, e C, vengono lasciati, per testamento, rispettivamente ad A e B gli immobili nn. 1 e 2, ed a C l'immobile n. 3, deve ritenersi che vi sia solidarietà solo tra A e B relativamente alle imposte dovute sugli immobili nn. 1 e 2, e nessuna responsabilità degli stessi A e B in relazione all'immobile n. 3; e così viceversa.

Anche la disciplina degli allegati alla dichiarazione subisce evidentemente un adattamento, dovendosi ritenere che alla dichiarazione vadano ora allegati solo gli elementi necessari alla corretta esecuzione delle formalità di voltura e trascrizione. Quindi, senz'altro, il certificato di morte, lo stato di famiglia del *de cuius*, la copia dell'eventuale testamento, il prospetto di liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, l'estratto catastale relativo agli immobili caduti in successione (nella misura in cui non si ritenga che quest'ultimo debba essere procurato direttamente dall'ufficio, come appare più corretto).

Ecco qui l'occasione per chiedersi se non sarebbe logico ed auspicabile estendere in qualche modo, magari con l'intervento del notaio, anche alla successione l'obbligo della voltura automatica in dipendenza della trascrizione, evitando a carico del contribuente penosi adempimenti successivi e gravando gli uffici di inutili formalità.

Quanto ai termini per la presentazione della dichiarazione, deve ritenersi che valga, anche per essi, il rinvio effettuato dall'art. 15, comma 1, alla previgente disciplina (contenuta nell'art. 31 del d.lgs. n. 346/1990): i termini rientrano certamente tra le "modalità" di presentazione della dichiarazione. Ci si chiede se valgano, anche ora che è soppressa la imposta, i casi particolari che consentono di ritardare la presentazione della dichiarazione di successione. Pare che anche qui la risposta non possa che essere affermativa.

Un grave problema è quello relativo alle sanzioni. È questo un capitolo di notevole interesse, in quanto tutto il sistema sanzionatorio del d.lgs. 346/90 appare incentrato su sanzioni commisurate all'imposta di successione dovuta, liquidata o riliquidata a seguito di rettifica. Non essendovi più detta imposta, ci si chiede quali possano essere le conseguenze, ad esempio, della mancata o ritardata presentazione della dichiarazione di successione. Sul punto, l'art. 50 del t.u., per esemplificare, dispone che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, è dovuta la sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta liquidata o riliquidata, e se non è dovuta imposta si applica la sanzione da lire cinquecentomila a lire duemilioni. Sembra che – esclusa l'applicazione delle sanzioni paramtrate all'imposta di successione, non più esistente – debba comunque tenersi conto della sanzione residuale sopra richiamata, che è applicabile nell'ipotesi in cui non sia dovuta imposta.

8. Imposizione sulle plusvalenze e successione per causa di morte

L'art. 16 contiene alcune disposizioni rilevanti, soprattutto però in tema di donazioni e liberalità tra vivi, ai fini della tassazione delle plusvalenze. L'unica disposizione specificamente riferibile alle successioni *mortis causa* è quella, contenuta nel comma 2 dell'art. 16, che prende in considerazione la trasmissione successoria dell'azienda, disponendo la neutralità fiscale del trasferimento, a determinate condizioni (l'esame della disposizione verrà meglio approfondito a proposito della donazione).

Un problema di disciplina della tassazione delle plusvalenze emerge, tuttavia, a seguito dell'abolizione dell'imposta sulle successioni. Occorre trattare separatamente, in particolare, i casi più rilevanti:

a) – cessione di partecipazioni sociali.

L'art. 82, comma 5, del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 dispone che, nell'ipotesi in cui il cedente abbia acquistato le partecipazioni per successione, "si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, nonché, per i titoli esenti da tale imposta, il valore normale alla data di apertura della successione".

In sede di primo commento della riforma sulla stampa specializzata, si è sostenuto che con il venir meno dell'imposta di successione – e quindi del valore dichiarato o definito a tal fine – sarebbe venuta meno in sostanza la norma che consentiva all'erede o legatario che rivendeva una partecipazione lui pervenuta per successione di assumere come costo il suddetto valore, così sostanzialmente "affrancando" la plusvalenza senza oneri **(10)**.

L'Amministrazione finanziaria ha fatto propria tale tesi, affermando che – a seguito della soppressione dell'imposta di successione – è impossibile applicare la disposizione contenuta nell'art. 82, comma 5, del t.u.i.r., e che conseguentemente "si deve assumere come costo il costo sostenuto dal *de cuius*. Ciò in quanto il mancato assoggettamento all'imposta sulle successioni fa venir meno il presupposto per consentire una "rivalutazione" della partecipazione ereditata" **(11)**.

Tale tesi, però, non è l'unica sostenibile. Occorre, infatti, chiedersi quale sia la *ratio* della norma contenuta nel citato art. 82 del t.u.i.r.: evidentemente, vi è una ragione di favore per i trasferimenti successori, che prescinde dal pagamento delle imposte indirette ad essi relative, ma che si fonda sulla natura "forzata" del trasferimento determinato dall'evento morte, non ricollegabile ad una spontanea e consapevole scelta del soggetto; il che, tra l'altro, rende

assolutamente inimmaginabile manovre speculative sulle partecipazioni. Proprio per tale motivo, la trasmissione, a titolo particolare o universale, di beni per causa di morte non solo non costituisce fattispecie di imponibilità delle plusvalenze, ma implica anche la fissazione alla data della morte del valore dei beni stessi ai fini della successiva tassazione delle plusvalenze in capo all'erede o legatario.

Appare plausibile, allora, ritenere che il riferimento – contenuto nella norma regolatrice delle imposte dirette – al valore definito o dichiarato ai fini dell'imposta di successione, o al valore normale all'apertura della successione stessa, non presupponga il fatto della materiale tassazione della trasmissione della partecipazione, al fine di prendere come base il costo ivi determinato, ma voglia invece, incondizionatamente, rendere non imponibili gli incrementi di valore della partecipazione medesima dal momento dell'acquisto da parte del *de cuius* sino al momento della sua morte. Non pare, infatti, sostenibile che il criterio in forza del quale veniva evitata la tassazione ai fini delle imposte dirette fosse il pagamento di un'imposta indiretta. Quasi a dire che il fatto che si paghi l'imposta di registro per una rivendita infraquinquennale faccia venire meno la tassazione della plusvalenza ai fini delle imposte dirette. E conseguentemente, la circostanza che sussista o meno un'imposta di successione da pagare non incide minimamente sulla disciplina dell'imposizione diretta.

Ma come risolvere, allora, il problema? Una prima possibilità potrebbe essere il ricorso al suddetto comma 5 dell'art. 82 che, per i titoli esenti da imposta di successione, fa riferimento al "valore normale alla data di apertura della successione". L'utilizzo di tale richiamo consentirebbe – tramite i criteri dettati dall'art. 9, comma 4, del t.u.i.r. – di attribuire un valore a tutte le possibili partecipazioni oggetto di successione. Resta il fatto che i criteri ivi indicati non sono omogenei con quelli individuati dall'art. 16 del d.lgs. n. 346/1990 (che, tra l'altro, esclude ora espressamente l'avviamento dal computo della base imponibile (12)).

Un'ulteriore possibilità sarebbe quella di avvalersi comunque del richiamo, contenuto nell'art. 82, comma 5, del t.u.i.r., al "valore ... agli effetti dell'imposta di successione". Si è visto – e l'osservazione verrà ulteriormente confermata a proposito delle donazioni – che le regole che determinavano il valore dell'attivo e più in generale la base imponibile ai fini dell'imposta di successione sono rimaste in vigore – addirittura sono espressamente richiamate dall'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001 – non più come regole di disciplina di un'imposta ormai soppressa, bensì come regole di funzionamento ritenute, almeno per il momento, indispensabili per l'applicazione di altre imposte, che a tali norme fanno riferimento. In quest'ottica, non sarebbe rilevante la circostanza che il trasferimento *mortis causa* delle partecipazioni abbia formato, o meno, oggetto di dichiarazione, quanto piuttosto che sia possibile determinarne il valore con i criteri già utilizzati per la determinazione dell'attivo ereditario. Potrebbe allora ritenersi che, anche dopo la soppressione dell'imposta di successione, restando in vigore l'impianto normativo di riferimento, ed in particolare il disposto dell'art. 16 del d.lgs. n. 346/1990 – che consente di determinare con certezza il valore della partecipazione caduta in successione (tra l'altro, alla luce della legge n. 342/2000, sulla base dei valori contabili e depurato dell'avviamento) – sia rimasto in vigore il richiamo contenuto nel comma 5 dell'art. 82 del t.u.i.r., sostituendosi al valore definito o dichiarato quello comunque determinabile ai fini dell'imposta sulle successioni; assumendo quindi quel valore come costo, ai fini della determinazione della plusvalenza.

L'incertezza sul punto non sembra quindi eliminata dall'opinione espressa dall'Agenzia delle Entrate, per l'evidente iniquità cui la stessa dà luogo. Non resta che attendere, sul punto, i decreti delegati che dovranno adeguare anche la disciplina impositiva in oggetto ai principi della riforma.

b) – cessione di immobili.

Nell'ipotesi in cui l'alienante a titolo oneroso abbia acquistato l'immobile per successione *mortis causa*, occorre, anche qui, far riferimento alle disposizioni del t.u.i.r., che regolano diversamente le singole fattispecie (precisato, peraltro, che non si ha in nessun caso neutralità

fiscale del trasferimento successorio, ed in tutti i casi il valore del bene viene "rivalutato", sia pure senza oneri):

b1) – trattandosi di successione avente ad oggetto terreni edificabili, l'art. 82, comma 2, del t.u.i.r. assume come valore di acquisto quello "dichiarato nelle relative denunce", aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'eventuale Invim. L'applicazione della norma a seguito della riforma non dà luogo a problemi: poiché la dichiarazione deve essere comunque presentata relativamente agli immobili oggetto di successione, ed in tale dichiarazione deve essere dichiarato il valore attribuito agli immobili stessi ai fini del pagamento delle imposte ipotecarie e catastali, i presupposti di applicazione dell'art. 82, comma 2, rimangono invariati. Anche in questo caso, quindi l'evento morte non dà luogo a realizzo di plusvalenze, ma determina l'"affrancamento" della plusvalenza maturata fino al momento dell'apertura della successione;

b2) – trattandosi di successione avente ad oggetto immobili lottizzati, si assume quale valore di acquisto il valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere, ovvero alla data di inizio della costruzione (art. 82, comma 2, t.u.i.r.);

b3) – in caso di successione riguardante altri immobili, la plusvalenza realizzata con la successiva alienazione onerosa non è oggetto di tassazione (art. 81, lettera b), del t.u.i.r.).

C) – LA TASSAZIONE DELLE DONAZIONI E DELLE LIBERALITÀ TRA VIVI

9. Soppressione dell'imposta sulle donazioni e detassazione dei trasferimenti liberali in ambito familiare

Come risulta dal coordinamento tra il primo ed il secondo comma dell'art. 13 della legge n. 383/2001, è stata integralmente abolita – senza l'istituzione di alcuna nuova forma di imposizione – l'imposta sulle donazioni, con riferimento agli atti di donazione ed alle altre liberalità tra vivi, a favore del coniuge, dei parenti in linea retta (**13**) e degli altri parenti (in linea collaterale) fino al quarto grado.

Viene quindi modificata, in modo sostanziale, la normativa, oggi risultante dall'art. 56, commi 1, 2 e 3, nel testo risultante a seguito delle variazioni apportate con l'art. 69 della legge 21 novembre 2000 n. 342. Tale sistema, fino ad oggi vigente, comportava la tassazione, con aliquote variabili dal tre al cinque per cento a seconda del grado di parentela, dei suddetti atti di liberalità, fatta salva la franchigia stabilita ai commi 2 e 3 del suddetto art. 56 (ordinariamente determinata in lire 350.000.000 per ciascun beneficiario, ma fissata in lire un miliardo con riferimento ai discendenti in linea retta ed ai soggetti con *handicap* riconosciuto grave ai sensi di legge). A seguito dell'ultima riforma, invece, tutte le donazioni e liberalità tra vivi, di qualunque importo, in ambito familiare, non sono ormai più soggette ad imposizione.

Gli atti di donazione in oggetto non sono quindi più soggetti ad imposta di donazione (che è stata soppressa), e sono al di fuori dell'ambito impositivo dell'imposta di registro. Ne consegue che detti atti sono soggetti ormai a registrazione gratuita, come ha del resto riconosciuto la stessa Agenzia delle Entrate (**14**), ribaltando l'interpretazione sostenuta con riferimento al regime previgente – che viene peraltro confermata – diretta a sostenere, per il passato, la tesi dell'assoggettamento ad imposta fissa di registro delle donazioni rientranti nella franchigia; interpretazione, quest'ultima, che si è in altra sede ritenuta priva di fondamento (**15**).

La riforma non modifica invece, in alcun modo, l'imposizione sul valore aggiunto degli atti di donazione e di liberalità in oggetto, applicabile in quanto gli stessi realizzino una destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa (cfr. l'art. 2, comma 2, nn. 4) e 5), del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633). Ne consegue che in caso di donazione da imprenditore al coniuge, a parenti in linea retta o altri parenti entro il quarto grado, si applica l'imposta sul valore aggiunto con le aliquote corrispondenti alla tipologia dell'operazione effettuata. Per

l'individuazione delle ipotesi di ricorrenza dei presupposti, oggettivo e soggettivo, di applicazione dell'Iva occorre far riferimento alle norme degli artt. 2 e seguenti del d.p.r. 633/1972.

Occorre aggiungere, a quanto sopra, alcune precisazioni. Sotto il profilo oggettivo, non sono assoggettati all'imposizione di cui sopra anche gli atti di rinuncia a beni o diritti, espressamente ricompresi tra le liberalità dall'art. 13, comma 2, ma già, prima d'ora, dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 346/1990. Ovviamente, condizione per tale esclusione è il fatto che risulti espressamente dall'atto che la rinuncia è stata effettuata per spirito di liberalità (il che non significa che si tratti di rinuncia c.d. traslativa: è una normale rinuncia abdicativa, in cui viene esplicitato lo spirito di liberalità a favore di un dato soggetto); in caso contrario, la fattispecie è inevitabilmente attratta al regime impositivo risultante dall'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131 (testo unico sull'imposta di registro), e la rinuncia sconterà, quindi, l'imposta di registro applicabile a tale tipologia di atti.

Sotto il profilo soggettivo, la donazione non è assoggettata all'imposizione di cui sopra se effettuata, sia a favore del coniuge o di parenti in linea retta, sia a favore di parenti in linea collaterale entro il quarto grado. Non sono invece contemplati gli affini, né in linea retta né in linea collaterale, con una evidente differenza di disciplina rispetto a quanto disposto a seguito delle modifiche realizzate con l'art. 69 della legge n. 342/2000 (che espressamente equiparava, ai parenti entro il quarto grado, gli affini in linea retta, e gli affini in linea collaterale entro il terzo grado). La scelta è probabilmente dovuta ad un *lapsus calami*, il che non toglie che si tratti di una scelta vincolante per l'interprete, che non appare neanche revocabile in sede di attuazione della delega conferita all'esecutivo, considerati i limiti cui quest'ultima è sottoposta.

Più in generale, la riforma, nell'esonerare totalmente da imposizione le liberalità a favore di determinati membri della famiglia, accentua ulteriormente, rispetto al passato, la differenza di trattamento tra famiglia legittima e famiglia di fatto; ne risulta notevolmente penalizzata la figura del convivente *more uxorio*, equiparato ad un estraneo ai fini di cui trattasi.

Nessuna modifica, come meglio sarà infra precisato, appare effettuata in relazione alle imposte ipotecaria e catastale, che continuano ad essere dovute in conformità alla disciplina già vigente (e quindi, ricorrendo i presupposti dell'agevolazione per la prima casa, in misura fissa (16)).

10. Modificazione del regime impositivo dei trasferimenti liberali tra estranei: le imposte di registro e sul valore aggiunto

Radicalmente diverso è il trattamento tributario delle donazioni e liberalità effettuate a soggetti "diversi" da quelli sopra considerati. Mentre il comma 1 dell'art. 13 espressamente dispone la "soppressione" dell'imposta di donazione, il comma 2 stabilisce che i suddetti atti 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".

La norma dà luogo ad una lunga serie di problemi interpretativi. La soppressione dell'imposta sulle donazioni comporta, certamente, l'inapplicabilità – per gli atti stipulati dopo l'entrata in vigore della legge – dell'imposta quale disciplinata dal d.lgs. n. 346/1990, ma tale conseguenza è compensata dall'attrazione delle liberalità in esame in un nuovo, ibrido regime impositivo, risultante dal coordinamento di complessi normativi notevolmente differenti l'uno dall'altro e quindi, per tale motivo, difficilmente riconducibili ad una sintesi armonica.

a) – natura e portata del rinvio all'imposizione sui trasferimenti onerosi.

L'art. 13, comma 2, fa innanzitutto riferimento alle "imposte sui trasferimenti" applicabili ai "trasferimenti a titolo oneroso"; in tale nozione devono essere certamente comprese sia l'imposta di registro, sia l'imposta sul valore aggiunto (quest'ultima, ricorrendone i presupposti soggettivo ed oggettivo, come sopra ricordati).

L'art. 13, comma 2, nel parlare di "operazioni a titolo oneroso", non utilizza il termine "corrispondenti". Ciò può essere dovuto alla difficoltà di raffrontare fattispecie causali profondamente disomogenee l'una dall'altra, alla circostanza che l'ambito di applicazione delle singole imposte "sui trasferimenti" (come si è visto, essenzialmente imposta di registro ed imposta sul valore aggiunto) generalmente prescinde da una precisa qualificazione causale, o più semplicemente ad una improprietà terminologica; deve comunque ritenersi che, nella determinazione dell'imposta sui trasferimenti concretamente applicabile all'atto di donazione o di liberalità debbano utilizzarsi i medesimi criteri soggettivi, oggettivi e negoziali adottati ai fini della tassazione degli atti a titolo oneroso, ed il punto non sembra creare particolari difficoltà.

Neanche appare dubbio che le imposte richiamate al comma 2 dell'art. 13 conservano la loro natura giuridica originaria, salve le particolarità di disciplina che verranno di seguito evidenziate. A livello eminentemente pratico, ciò sembra comportare, ad esempio, la necessità di utilizzare, per il pagamento dell'imposta di registro, i relativi codici tributo, quali previsti dal decreto dirigenziale del 9 dicembre 1997, e successive modifiche: non sembra, infatti, che l'applicazione di alcune regole dell'imposta di donazione (base imponibile, agevolazioni) sia sufficiente per mutare la qualifica dell'imposta dovuta, che rimane pur sempre imposta di registro.

Riguardo all'aspetto del carico impositivo, realizzato dalla riforma in relazione alle donazioni ad estranei, può evidenziarsi, a prescindere da ogni raffronto di ordine quantitativo con il regime previgente, l'asimmetria rispetto alle successioni *mortis causa* a favore dei medesimi soggetti, che sono oggi totalmente detassate, qualunque sia il valore dei beni relitti. Ciò comporta la convenienza di disporre per testamento, anziché per donazione, a favore dei soggetti suddetti.

b) – base imponibile.

L'art. 14, comma 1, rinvia, per la determinazione della base imponibile delle donazioni tra estranei, alle disposizioni già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni. Tali disposizioni sono, in concreto, quelle contenute nell'articolo 56 del t.u., ed in particolare:

- nell'articolo 56, comma 1, che individua per l'appunto come base imponibile il "valore globale dei beni e dei diritti oggetto della donazione, al netto degli oneri da cui è gravato il donatario diversi da quelli indicati nell'articolo 58, comma 1, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono comprese più donazioni a favore di soggetti diversi, al valore della quota spettante o dei beni o diritti attribuiti a ciascuno di essi";
- nell'articolo 56, comma 4, secondo il quale "il valore dei beni e dei diritti donati è determinato a norma degli articoli da 14 a 19 e dell'articolo 34, commi 3, 4 e 5".

Questi rinvii comportano, a titolo esemplificativo:

- a)* – relativamente alle aziende, alle azioni e quote sociali, l'applicazione dei criteri validi per l'imposta di donazione, ed in particolare l'irrelevanza del valore di avviamento (art. 15, comma 1, e art. 16, comma 1, lettera b), del t.u., come modificati dall'art. 69, commi 1 e 15 della legge 342/1990) (17);
- b)* – relativamente agli immobili censiti nel catasto fabbricati, l'applicazione, ai fini della c.d. valutazione automatica, delle disposizioni dell'art. 34 del t.u., per molti aspetti diverse rispetto alle analoghe disposizioni contenute nel t.u. sull'imposta di registro;
- c)* – relativamente alla donazione modale con onere a favore del donante, la possibilità di abbattere il valore imponibile di un importo corrispondente al valore dell'onere.

Non rilevano invece, riguardo alle donazioni in esame, le eventuali passività inerenti l'immobile, laddove le stesse non siano accollate, a titolo di onere, al donatario: gli artt. 20 e seguenti del t.u. non sono infatti richiamati dall'art. 56 in tema di imposta di donazione.

Il rinvio, ai fini della determinazione della base imponibile, deve ritenersi applicabile alla sola fattispecie in cui la donazione sia assoggettata ad imposta di registro, come verrà *infra* specificato a proposito del regime dell'imposta sul valore aggiunto.

c) – franchigie.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 13, l'applicazione delle imposte sui trasferimenti dovute per gli atti onerosi è subordinata al fatto che il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire. La disposizione, in realtà, è imprecisa, e va coordinata con quanto disposto al successivo art. 14, comma 1, ai sensi del quale si applicano, tra l'altro, le "franchigie" vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni. Viene in considerazione, essenzialmente, l'art. 56, comma 3, del d.lgs. n. 346/1990, come modificato dall'art. 69 della legge 342/1990, che prevede la franchigia di un miliardo (oltre che per i discendenti minori in linea retta: ma la previsione non è più attuale, in quanto assorbita dall'abrogazione dell'imposizione, *ex* art. 13, comma 1) per ciascun beneficiario che sia persona con *handicap* riconosciuto grave, ai sensi delle leggi ivi indicate. Non vi è quindi ragione per negare tale maggiore franchigia al caso in esame.

L'applicazione delle franchigie suddette comporta che le donazioni e liberalità (ivi comprese le rinunce), effettuate ai soggetti "diversi", individuati al secondo comma dell'art. 13:

- sono sottratte a qualsiasi imposta sui trasferimenti fino all'importo di lire 350 milioni (o di un miliardo);
- sono assoggettate alle imposte sui trasferimenti previste per gli atti onerosi, per l'eccedenza.

Trattandosi di atti di donazione di beni o diritti di valore inferiore alla franchigia, l'Amministrazione finanziaria ha correttamente ritenuto che, anche se il donatario rientra tra i soggetti "diversi" di cui all'art. 13, comma 2, la registrazione ha luogo gratuitamente, senza percezione dell'imposta fissa di registro **(18)**.

d) – coacervo.

Sorge a questo punto il problema del coordinamento della disposizione in esame con quella contenuta nell'art. 57 del d.lgs. n. 346/1990, come modificato dall'art. 69 della legge 342/1990, ai sensi del quale il valore della donazione è maggiorato (non più ai fini della determinazione delle aliquote, ma ai fini di erosione della franchigia) di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario. La lettera dell'art. 13, comma 2, non aiuta al riguardo, in quanto non vi è alcun riferimento normativo al coacervo già disciplinato nell'ambito dell'imposta di donazione (ora soppressa). Occorre, quindi, far riferimento ad altre norme della legge n. 383/2001. In particolare, all'art. 14, comma 1, che richiama le norme su agevolazioni e base imponibile contenute nel testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni. Evidentemente la materia del coacervo, quale risultante dopo le modifiche apportate con la legge n. 342/2000, non attiene alla base imponibile **(19)**; tuttavia, il richiamo dell'art. 14, comma 1, appare indice della volontà legislativa di estendere al nuovo regime di tassazione le regole che disciplinavano, genericamente, la base di calcolo dell'imposta. Ed il richiamo alle franchigie, contenuto nel medesimo comma 1 dell'art. 14, è ancor più significativo in questo senso, poiché non applicando il coacervo si verrebbe ad avere un sistema di franchigie totalmente differente rispetto al regime previgente: si potrebbe aggirare la norma che disciplina la donazione ad estranei semplicemente frammentando l'atto in più donazioni, ciascuna di valore inferiore alla franchigia. In conclusione, sembra di poter affermare con sufficiente certezza che la stipula di donazioni successive alla prima, a favore del medesimo soggetto, comporta erosione della

franchigia, che può essere quindi utilizzata un'unica volta (20); ferma restando l'opportunità di una più chiara disciplina sul punto, in sede di decreti delegati.

Ciò detto, i problemi non sono totalmente risolti, in quanto deve anche accennarsi all'ipotesi in cui una donazione ad estranei sia stata effettuata anteriormente al 25 ottobre 2001, data di entrata in vigore della legge n. 383/2001. Esigenze di coerenza sistematica – pur con gli inevitabili dubbi nascenti dalla diversità dell'imposta oggi applicabile rispetto al passato (imposta di registro in luogo dell'imposta di donazione) – inducono a ritenere che il coacervo operi anche in tal caso; del resto, non vi sarebbe motivo per assoggettare la fattispecie ad una disciplina diversa, ove si tenga conto che il medesimo regime di coacervo istituito con la legge n. 342/2000 deve ritenersi vigente oggi. Anche qui appare indifferibile una chiara presa di posizione ad opera del legislatore delegato.

Ciò comporta, tra l'altro, la persistente applicazione dell'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 346/1990, che obbliga le parti ad indicare, negli atti di donazione, gli estremi delle donazioni precedenti.

e) – imposta sul valore aggiunto.

Nella prima stesura del disegno di legge di riforma, la donazione ai soggetti "diversi" in oggetto era assoggettata, subordinatamente al superamento della franchigia, in ogni caso ad imposta di registro. Nel corso dell'*iter* che ha portato alla stesura definitiva, tale riferimento è stato sostituito con quello alle "imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso", sempre in caso di superamento del valore di franchigia.

L'ampia dizione della norma porta a ritenere compresa, nel richiamo, anche l'imposta sul valore aggiunto, ovviamente ove ne ricorrano i presupposti soggettivo ed oggettivo. Peraltro, se l'applicazione dell'imposta di registro in luogo di quella di donazione non dà luogo, in linea di massima, a particolari difficoltà (considerata l'affinità dei due sistemi impositivi), problemi particolari sorgono in relazione all'imposta sul valore aggiunto, il cui meccanismo di funzionamento appare refrattario alla maggior parte delle norme specifiche dettate per le donazioni in esame, ed in particolare alla disciplina richiamata dall'art. 14, comma 1.

Occorre, innanzitutto, evidenziare che tale imposta si applicava a tutte le donazioni (a favore di chiunque effettuate) già prima della riforma in commento, giusta l'espressa disciplina contenuta nell'art. 2, comma 2, nn. 4) e 5), del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 (e come anche risulta espressamente dall'art. 56, comma 5, ultima parte, del t.u.). Non vi sarebbe stata quindi necessità, per assoggettare la donazione ad Iva, della disposizione del secondo comma dell'art. 13.

Qual è allora, con riferimento a tale imposta, il significato del secondo comma dell'articolo 13? E' forse quello di dar luogo ad una modifica della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, in modo da "adattare" tale imposta alla logica della donazione? L'analisi di alcuni profili di disciplina può essere utile alla comprensione della problematicità di tale questione.

Nessun dubbio, innanzitutto, quando la donazione è effettuata a favore del coniuge, di parenti in linea retta o di parenti in linea collaterale entro il quarto grado: l'intera donazione è soggetta ad imposta sul valore aggiunto, a prescindere dal relativo valore, in applicazione dell'art. 2, comma 2, nn. 4) e 5), del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633.

Quid iuris quando la donazione è fatta ai "soggetti diversi" indicati al comma 2 dell'art. 13, considerato che, in tal caso, il rinvio alle imposte applicabili ai trasferimenti onerosi è limitato solo alle ipotesi in cui si eccede la franchigia? Appare assurda una diversità di trattamento, nel senso di un trattamento più favorevole dei soggetti estranei, che il legislatore ha invece voluto penalizzare rispetto alle persone legate da più stretti vincoli con il donante. D'altra parte, l'esclusione dell'Iva sul valore di franchigia sarebbe in contrasto con il meccanismo di funzionamento di tale imposta, per non parlare del meccanismo del coacervo ai fini dell'erosione della franchigia.

Altro problema: l'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001 rinvia alle disposizioni sulla "base imponibile" contenute nel d.lgs. n. 346/1990. Anche tali disposizioni appaiono inconciliabili con la natura e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (si pensi al problema della base imponibile, ai fini Iva, di una donazione con onere).

L'assurdità delle conclusioni a cui si giungerebbe applicando le suddette disposizioni all'Iva porta alla conclusione che la base imponibile trova compiuta disciplina nel d.p.r. 633/1972, nelle norme comunitarie ed in una serie di fonti normative specificamente dedicate a tale imposta, che del resto non appaiono derogate dalla norma in commento.

Ma allora, qual è il residuo valore del secondo comma dell'art. 13, in relazione all'imposta sul valore aggiunto? Innanzitutto, la norma rileva sotto il profilo qualificatorio: l'imposta sul valore aggiunto, oltre la soglia di franchigia ivi indicata, è dovuta nella misura in cui l'atto è assoggettato alle imposte dovute per gli atti di trasferimento a titolo oneroso, mentre, al disotto della franchigia, continua ad essere dovuta in relazione alla natura gratuita del trasferimento.

Sembra, inoltre, che la portata innovativa del comma 2 dell'art. 13 possa essere colta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche in relazione all'introduzione – nella tassazione delle donazioni – del principio di alternatività rispetto all'imposta di registro. Nel sistema del testo unico dell'imposta di donazione non era prevista alcuna alternatività tra dette imposte, a differenza di quanto dispone, invece, l'art. 40 del d.p.r. 131/1986. Era solo possibile, ai sensi dell'art. 56, comma 5, ultima parte, detrarre dall'imposta di donazione l'Iva pagata. La soluzione è oggi diametralmente opposta, come espressamente riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria (21). L'attrazione delle donazioni in oggetto nell'ambito dell'imposizione ordinaria sui trasferimenti onerosi comporta l'applicabilità, a pieno titolo, dell'art. 40 del t.u. sull'imposta di registro, e dell'alternatività ivi prevista. In questo senso, acquista un significato l'espressione "ordinariamente", utilizzata nel secondo comma dell'art. 13 in commento, che vale a richiamare le ordinarie regole di funzionamento e di applicazione dei tributi previsti per i trasferimenti onerosi, tra le quali un posto di rilievo occupa, per l'appunto, il principio sancito dall'art. 40 del d.p.r. 131/1986.

Ovviamente, la ricostruzione di cui sopra non è esente da problemi. Si pensi, a tacer d'altro, alla evidente disparità di trattamento tra donazioni soggette ad imposta di registro (che sono assoggettate ad imposta solo per la parte che eccede la franchigia), e donazioni soggette ad Iva (che invece sono assoggettate ad imposta per l'intero); disparità che non appare, peraltro, rimediabile. Appaiono dubbi anche i margini di manovra del legislatore delegato su una questione così delicata, che coinvolge l'ambito stesso di applicazione dei tributi in esame, oltre alla loro disciplina.

Nessun problema sorge, invece, in ordine al rinvio, fatto dall'art. 13, comma 2, ultima parte, alle "aliquote" applicabili ai trasferimenti onerosi: tutte le aliquote previste nella tabella allegata al d.p.r. 633/1972 sono certamente applicabili anche in caso di trasferimento gratuito soggetto ad Iva, e ciò in perfetta continuità con il passato, visto che la tabella suddetta non distingue, generalmente, tra atti gratuiti ed onerosi.

11. Segue: donazione di quote sociali e tassa sui contratti di borsa

La disciplina della donazione di azioni e quote sociali presenta, anch'essa, qualche difficoltà di interpretazione. Occorre distinguere:

a) – trattandosi di donazione di partecipazioni sociali di valore inferiore a quello della franchigia, l'atto è registrato gratuitamente, stante la soppressione dell'imposta di donazione. Si applica altresì l'imposta di bollo in misura ordinaria;

b) – in caso, invece, di superamento del valore di franchigia, si applicano, ai sensi dell'art. 13, comma 2, le "imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso". Ciò significa che – essendo l'alienazione onerosa di partecipazioni sociali soggetta

ad imposta fissa di registro, ai sensi dell'art. 11 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131/1986 – è questo il regime applicabile alla specie. Non assume quindi significato, sul punto, il rinvio – contenuto nell'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001 – alle regole di determinazione della base imponibile contenute nel d.lgs. n. 346/1990 (e segnatamente nell'art. 16 dello stesso per quanto concerne le partecipazioni).

Tra le imposte applicabili ai trasferimenti onerosi è compresa, peraltro, anche la tassa sui contratti di trasferimento di titoli o valori (c.d. tassa sui contratti di borsa), di cui al r.d. 30 dicembre 1923 n. 3278, come modificata, da ultimo, con d.lgs. 21 novembre 1997 n. 435. Sennonché, tale tassa è definita come "speciale" nel provvedimento che la istituisce, e tale specialità, come riconosciuto anche dall'Amministrazione finanziaria (22), non ne consente l'applicazione alla donazione, non trattandosi di "imposta ordinariamente applicabile" ad un atto a titolo oneroso.

Ovviamente, non trovando applicazione la tassa sui contratti di borsa, non si applica neanche l'art. 34 del d.p.r. 601/1973, con la conseguenza che rimane dovuta, oltre all'imposta fissa di registro, anche l'imposta di bollo secondo le regole ordinarie.

12. Segue: presupposti territoriali di imposizione

L'art. 2 del d.lgs. n. 346/1990 distingueva, ai fini dell'assoggettamento ad imposta di donazione, due ipotesi:

- quella in cui il donante fosse residente in Italia, nel qual caso l'imposta era dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero;
- quella in cui il donante fosse residente all'estero: in tale ipotesi, l'imposta era dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nello Stato italiano.

L'art. 69 della legge n. 342/2000, come è noto, ha introdotto – in deroga al principio di territorialità desumibile dall'art. 2 del d.lgs. n. 346/1990 – una nuova ipotesi di tassazione delle donazioni (art. 55, comma 1-bis del t.u.), quelle formate all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato (salva la detrazione delle imposte pagate all'estero in relazione ai beni ivi esistenti, e salve le convenzioni contro le doppie imposizioni) (23).

L'art. 13, comma 1, ha soppresso l'imposta sulle donazioni. *Quid* in relazione ai criteri di territorialità sopra indicati, che si riferiscono, in effetti, all'imposta di donazione oggi non più esistente? Ad una prima impressione, si potrebbe rispondere che tali criteri sono oggi venuti meno, e che occorre far riferimento ai criteri dettati dal testo unico sull'imposta di registro (in particolare, art. 2 lettera d), art. 4, e art. 11 della tariffa, parte seconda, per i quali è irrilevante la residenza dell'alienante), ed al decreto istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto (artt. 7 e seguenti), in relazione al rispettivo ambito di applicazione. Sennonché, l'art. 17, comma 2, richiama espressamente le donazioni effettuate all'estero, per prorogare il termine transitorio di registrazione delle stesse, così dimostrando di ritenere comunque vigente il relativo obbligo di registrazione. Si pone, quindi, il problema se la norma sulle donazioni a beneficiari non residenti, contenuta nell'art. 55, comma 1-bis, sia l'unica sopravvissuta all'abolizione dell'imposta sulle donazioni sotto il profilo della disciplina della territorialità. Esigenze di coerenza sistematica inducono a rispondere in senso affermativo, anche se appare difficile comprendere quale sia il criterio in base al quale, di due norme del t.u. che regolano il profilo in esame, l'una debba ritenersi abrogata e l'altra no. Si tratta di problema che dovrà, necessariamente, essere affrontato in sede di coordinamento a mezzo dei decreti delegati di cui all'art. 17, comma 3 (24).

13. Segue: le imposte ipotecarie e catastali

Si deve ritenere che nulla è mutato in relazione alle imposte ipotecarie e catastali dovute in dipendenza degli atti di donazione, come espressamente chiarito, del resto, nella circolare

dell' Agenzia delle Entrate (25). Ovviamente, anche per tali imposte nascono problemi di coordinamento. Basti considerare:

- gli articoli 1, comma 2, e 10, comma 3, del testo unico, che escludono l' applicazione dell' imposta per i trasferimenti di cui all' art. 3 del d.lgs. n. 346/1990: tenuto conto che l' art. 3 è, come sopra evidenziato, tra le disposizioni richiamate dall' art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001, deve ritenersi che anche per le imposte ipotecarie e catastali debba applicarsi l' esenzione in oggetto, nonostante le stesse accompagnino, oggi, non più un atto soggetto ad imposta di donazione, ma un atto soggetto ad imposta di registro;
- l' art. 13, comma 1, relativo ad accertamento, liquidazione, sanzioni, riscossione, prescrizione, che va oggi letto esclusivamente, per quanto riguarda le donazioni, alla luce del rinvio da esso effettuato alle disposizioni relative all' imposta di registro.

Un problema particolare è quello della applicabilità delle agevolazioni già riferibili alle imposte ipotecarie e catastali, ma in quanto inerenti ad atti soggetti ad imposta di donazione. Non ha rilievo, sul punto, l' art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001, che rinvia alle sole agevolazioni "già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni". La conclusione, quindi, non può che essere nel senso che le imposte ipotecarie e catastali sugli atti di donazione saranno agevolate solo laddove l' agevolazione sia autonomamente prevista per dette imposte, rimanendo invece esclusa nei casi in cui, eventualmente, tale autonoma previsione non sussista.

14. Segue: agevolazioni, esenzioni, riduzioni di imposta previste nell' ambito delle imposte di registro, sul valore aggiunto e di donazione

a) – agevolazioni previste per gli atti a titolo oneroso.

Particolarmente complessa si presenta l' interpretazione del sistema delle agevolazioni (26) applicabili alle donazioni a favore dei soggetti indicati all' art. 13, comma 2. Occorre innanzitutto verificare se, a seguito del richiamo alle imposte sui trasferimenti "ordinariamente" applicabili agli atti a titolo oneroso, trovino applicazione le agevolazioni previste in tema di imposta di registro o di imposta sul valore aggiunto. Una prima lettura potrebbe indurre ad attribuire al termine "ordinario" il significato, altrove desumibile, di "non agevolato" (basti pensare, a titolo esemplificativo, alla previsione dell' applicazione dell' imposta in misura "ordinaria", contenuta nelle note II-bis, II-ter e II-quater dell' art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al t.u. sull' imposta di registro, in relazione alle ipotesi in cui vengono meno i trattamenti agevolati o di favore comunque ivi previsti). Peraltro, appare possibile una diversa interpretazione, che rispetto all' elemento lessicale sopra indicato (27) faccia prevalere altre considerazioni: in primo luogo l' esigenza di non penalizzare gli acquisti gratuiti rispetto a quelli onerosi in presenza di obiettivi ritenuti particolarmente meritevoli (come l' acquisto della prima casa o della piccola proprietà contadina), tenuto conto che dall' intero disegno normativo di riforma appare evidente l' intento di favorire i trasferimenti gratuiti, e che con tale intento cozzerebbe una interpretazione che finisse per riservare un trattamento, agli atti gratuiti, peggiore rispetto a quello relativo agli atti onerosi; in secondo luogo, il richiamo globale dell' intera normativa delle "imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili" (nel senso di "normalmente applicabili") agli atti a titolo oneroso; richiamo globale ben difficilmente conciliabile con la frantumazione delle fattispecie impositive ed il richiamo solo di alcune di esse, anche alla luce di quanto disposto dall' ultima parte dell' art. 13, ove viene fatto un richiamo alle "aliquote" previste per il corrispondente atto a titolo oneroso, senza distinzione tra aliquote agevolate o meno. Proprio quest' ultima considerazione è stata ritenuta decisiva dall' Amministrazione finanziaria, che ha pertanto ritenuto che "per effetto del rinvio operato dalla norma in commento, alle sole donazioni e liberalità individuate dall' art. 13, comma 2, è applicabile *in toto* la normativa in tema di imposta di registro, ivi compresi i principi che regolano l' alternativa Iva/registro, nonché le disposizioni agevolative" (28). Ovviamente, le considerazioni di cui sopra – con la dose di

dubbio che inevitabilmente comporta l'avverbio "ordinariamente", sopra menzionato – sono riferibili anche alle disposizioni di favore comprese nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto: con la conseguenza, ad esempio, che si applicano le aliquote agevolate per la prima casa sia in tema di imposta di registro che di IVA.

b) – segue: agevolazioni per la prima casa.

Con specifico riferimento a queste ultime agevolazioni, si pone il problema della reiterazione delle agevolazioni nelle ipotesi in cui un acquisto a titolo oneroso sia seguito da un acquisto a titolo gratuito, o viceversa, sul presupposto che l'acquisto gratuito sia assoggettato, ai sensi dell'art. 13, comma 2, ad imposta di registro o sul valore aggiunto. Stante il tenore letterale della nota II-*bis* all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al t.u. dell'imposta di registro, non appare dubbio – considerata la natura dell'imposta applicabile – che si tratti della medesima agevolazione, e che quindi la stessa non possa essere reiterata **(29)**.

c) – segue: credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.

Tra le agevolazioni "importate" dal sistema delle suddette imposte nell'ambito delle donazioni e liberalità, merita un cenno particolare il "credito d'imposta", previsto dall'art. 7, commi 1 e 2, della legge 23 dicembre 1998 n. 448, a favore dei soggetti che alienano l'abitazione per la quale hanno già usufruito di agevolazioni, ed entro un anno dall'atto di alienazione riacquistano una nuova abitazione, in presenza dei requisiti per usufruire nuovamente delle agevolazioni stesse. Posto che la *ratio* della nuova norma di favore è rinvenibile "nell'intento di favorire, senza aggravio fiscale, la sostituzione dell'immobile acquistato con i benefici fiscali con altro più idoneo alle esigenze del contribuente" **(30)**, e che tale esigenza ricorre anche se la sostituzione avviene a seguito di atti a titolo gratuito (senza che abbia alcuna valenza il profilo del "reinvestimento" del denaro ricavato dall'alienazione del primo immobile e quindi l'onerosità del secondo acquisto), possono prospettarsi i seguenti casi:

1) – abitazione acquistata a titolo oneroso, usufruendo delle agevolazioni per la prima casa, con successiva alienazione ed acquisto, a titolo gratuito, di altra abitazione entro l'anno: nessun dubbio che, ricorrendo i presupposti dell'art. 13, comma 2, spetti il credito d'imposta;

2) – abitazione acquistata a titolo gratuito, successiva alienazione e riacquisto entro l'anno a titolo oneroso: in tal caso, condizione per la spettanza del credito d'imposta è il fatto di avere usufruito in passato dell'aliquota agevolata per la prima casa. Si possono distinguere, ulteriormente, tre casi:

2a) – acquisti per donazione in data anteriore al 25 ottobre 2001, data di entrata in vigore della legge di riforma, soggetti ad imposta di donazione o rientranti nella fascia esente: non essendo gli stessi soggetti ad imposta di registro, non ricorre uno dei presupposti del credito d'imposta, che quindi non compete;

2b) – acquisti per donazione effettuati a partire dal 25 ottobre 2001: ricorrendo i presupposti per l'assoggettamento degli stessi ad imposta di registro con l'aliquota agevolata della prima casa, in sede di successivo riacquisto compete certamente il credito d'imposta;

2c) – acquisti per donazione, anteriori o successivi alla riforma, soggetti ad imposta sul valore aggiunto: solo in presenza dell'applicazione dell'aliquota agevolata per la prima casa è possibile in sede di successivo riacquisto usufruire del credito d'imposta.

d) – agevolazioni previste per le donazioni.

L'art. 14, comma 1, della legge dispone che "le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendono riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento di cui all'articolo 13, comma 2". Si ha, quindi, un richiamo integrale al sistema delle esenzioni ed agevolazioni contenuto nel d.lgs. n. 346/1990, che deve essere peraltro conciliato con il richiamo, che si è visto essere operante, al sistema delle agevolazioni proprie degli atti a titolo oneroso.

Del problema si è occupata l'Agenzia delle Entrate, che, richiamando la relazione al disegno di legge (che ha fatto salva, con riferimento all'art. 14, comma 1, la compatibilità con le agevolazioni per gli atti onerosi), ha ritenuto che, in caso di incompatibilità, prevalgano le agevolazioni previste in tema di imposte di registro o sul valore aggiunto **(31)**. In realtà, il requisito della compatibilità non risulta dalla legge, e non si vede come possa essere utilizzato quale criterio di discriminazione: nella misura in cui, nel sistema dell'imposta sulle donazioni, sia prevista una agevolazione o un'esenzione, la stessa è semplicemente dichiarata applicabile alle donazioni anche a seguito della soppressione dell'imposta di cui al d.lgs. n. 346/1990, e tale dettato testuale non può essere posto nel nulla, per la considerazione che così si verrebbe ad attribuire un trattamento di maggior favore rispetto al sistema delle imposte sui trasferimenti onerosi: proprio la volontà di realizzare un trattamento di maggior favore ha indotto il legislatore ad inserire la suddetta norma dell'art. 14, comma 1.

Tra le agevolazioni, esenzioni e riduzioni di imposta già previste dal t.u. ai fini dell'imposta di donazione, e che trovano ora applicazione nei trasferimenti *ex* art. 13, comma 2, della legge n. 383/2001, occorre ricordare, tra l'altro:

- l'applicazione dell'imposta in misura fissa per le donazioni di beni culturali vincolati, di cui all'art. 59;
- l'esenzione da imposta per le donazioni di veicoli, di cui all'art. 59-*bis*;
- l'esenzione da imposta per le donazioni a favore degli enti indicati nell'art. 3, giusto il richiamo contenuto nel successivo art. 55, comma 2;
- la riduzione di imposta prevista dall'art. 25, comma 1, e dall'art. 56, comma 5, in caso di precedente donazione, avente ad oggetto gli stessi beni, stipulata nei cinque anni precedenti;
- la riduzione di imposta prevista dall'art. 25, comma 2, e dall'art. 56, comma 5, relativamente ai beni immobili culturali non vincolati;
- le riduzioni di imposta per fondi rustici, immobili di imprese artigiane familiari, aziende e quote societarie in Comuni montani, di cui ai commi 3, 4 e 4-*bis* dell'art. 25, giusto sempre il richiamo dell'art. 56, comma 5.

Tra le agevolazioni previste da leggi speciali, può ricordarsi quella a favore dell'imprenditoria agricola giovanile, contenuta nell'art. 14 della legge 15 dicembre 1998 n. 441.

e) – agevolazioni per le imposte ipotecaria e catastale.

Un problema particolare sorge relativamente alle imposte ipotecarie e catastali applicabili in caso di acquisto, a titolo di donazione, della prima casa. Nel sistema delle imposte di registro e sul valore aggiunto, l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa presuppone il possesso, in capo a tutti gli acquirenti, dei requisiti indicati nella nota II-*bis* all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 131/1986. Nel sistema dell'imposta di donazione, invece, è sufficiente che i requisiti sussistano solo in capo ad uno dei beneficiari **(32)**.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, nella fattispecie di cui all'art. 13, comma 2, le agevolazioni per la prima casa si applicherebbero solo ove ricorrano i presupposti previsti ai fini dell'imposta di registro (e quindi purché sussistano, in capo a ciascuno dei beneficiari, i requisiti indicati nella nota II-*bis* suddetta) **(33)**. Tale tesi si giustificerebbe, sia pure solo in parte, ove si accogliesse la tesi della c.d. "riqualificazione" del trasferimento al di sopra della soglia di franchigia, ritenendo nel contempo le imposte ipotecarie e catastali ricomprese nella nozione di "imposte sui trasferimenti" di cui all'art. 13, comma 2: in altri termini, ove si ritenga che il trasferimento a titolo di donazione – nella fattispecie di donazione a soggetti "diversi" *ex* art. 13 comma 2, ed oltre la soglia di franchigia – sia qualificato ai fini tributari, in tutto e per tutto, come un atto a titolo oneroso, ne deriverebbe l'applicazione, alle imposte ipotecarie e catastali dovute in relazione ad esso (e considerate quali "imposte sui

trasferimenti"), del medesimo regime previsto per gli atti onerosi (mentre, al disotto della soglia di franchigia, tale regime sarebbe quello delle liberalità).

Secondo un'altra, possibile impostazione, ove si tenga conto che le imposte ipotecarie e catastali non formano oggetto della novella (che sopprime solo le imposte sulle successioni e donazioni, e assoggetta queste ultime, in determinate ipotesi, alle imposte sui trasferimenti dovute per gli atti onerosi), si dovrebbe concludere che dette imposte non possono subire alcuna ripercussione a seguito dell'emanazione della novella stessa. Ne conseguirebbe, secondo questa tesi, che le agevolazioni previste, specificamente, per le imposte ipotecarie e catastali dovute in relazione agli atti di donazione continuerebbero ad applicarsi, in ogni caso, anche alle fattispecie di cui all'art. 13, comma 2, in base alle regole ed ai presupposti disciplinati, per dette imposte, ai commi 3 e 4 dell'art. 69 della legge n. 342/2000.

15. Donazioni e liberalità indirette collegate a trasferimenti di immobili ed aziende

L'art. 1, comma 4-*bis*, del d.lgs. n. 346/1990, come introdotto dall'art. 69 della legge n. 342/2000, prevedeva:

- a) – l'applicazione dell'imposta di donazione alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione;
- b) – l'inapplicabilità dell'imposta di donazione alle donazioni o altre liberalità collegate ad atti traslativi o costitutivi di diritti reali su immobili o aziende, nel caso in cui per l'atto fosse prevista l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale o dell'imposta sul valore aggiunto.

L'art. 56-*bis* del t.u., anch'esso introdotto dal suddetto art. 69, disponeva poi in ordine all'accertamento delle liberalità indirette, in presenza di dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di un accertamento tributario, e di un incremento patrimoniale superiore a lire 350 milioni. Tale accertamento comportava l'applicazione dell'imposta di donazione con l'aliquota del 7%, da applicarsi alla base imponibile depurata della suddetta franchigia, salvo il regime transitorio di cui al comma 3 (34).

Su tale disciplina si innesta la legge di riforma che, come più volte evidenziato, abroga, all'art. 13, comma 1, l'imposta di donazione. Rimangono in vigore, nonostante l'abrogazione dell'imposta, le regole suindicate? La risposta deve essere articolata.

Nulla quaestio, innanzitutto, per le donazioni al coniuge, ai parenti in linea retta ed ai parenti in linea collaterale fino al quarto grado: l'abolizione dell'imposta di donazione non è accompagnata dall'istituzione di nuove forme di imposizione, e ciò comporta, quindi, che anche le liberalità indirette a favore di tali soggetti sono totalmente detassate. Ne deriva l'inutilità, nell'ambito di tali liberalità, della disposizione sulle liberalità "collegate": ogni e qualsiasi liberalità, collegata o meno al trasferimento oneroso, è ormai non più assoggettata a imposizione.

La medesima conclusione di cui sopra vale per le liberalità a favore di soggetti "diversi", indicati all'art. 13, comma 2, nell'ipotesi in cui il valore attribuito a ciascun beneficiario non superi l'importo della franchigia.

Diversamente occorre concludere per le liberalità a favore dei soggetti "diversi" che superino la suddetta franchigia. Ciò risulta chiaramente, innanzitutto, per quanto concerne l'assoggettamento a tassazione delle liberalità indirette (e quindi, conseguentemente, per le particolari regole di accertamento *ex art. 56-bis*): l'art. 13, comma 2, comprende nell'assoggettamento alle imposte sui trasferimenti applicabili agli atti onerosi anche i trasferimenti di beni e diritti per "altra liberalità tra vivi". Anche le liberalità indirette sono quindi assoggettate ad imposta di registro oppure – ove ne dovessero ricorrere i presupposti, eventualità, questa, abbastanza rara – ad imposta sul valore aggiunto.

Trattandosi di fattispecie soggette ad imposizione, si pone il problema se valga anche per queste liberalità la regola dell'art. 1, comma 4-*bis*, del t.u. (la cui formulazione non fa cenno a rapporti di parentela tra l'autore della liberalità ed il beneficiario), che consente di non applicare l'imposta quando la liberalità indiretta è collegata ad un atto di trasferimento soggetto ad Iva o ad imposta proporzionale di registro (35). Sarebbe possibile, da un lato, ritenere che il suddetto comma 4-*bis* dichiara espressamente inapplicabile (solo) l'imposta di donazione: soppressa quest'ultima, la norma non potrebbe valere in relazione all'imposta di registro o sul valore aggiunto. Occorre, peraltro, tener conto che l'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001 fa genericamente rinvio alle esenzioni e agevolazioni già previste per le donazioni ed il richiamo nella sua ampiezza può considerarsi come comprensivo anche della fattispecie in esame. Quest'ultima, in realtà, è in senso rigoroso una fattispecie di esclusione dall'imposta e non di esenzione. Ma come è noto non esistono sicuri elementi differenziali tra la nozione di esclusione e quella di esenzione e, soprattutto, la distinzione stessa è di matrice dottrinale e spesso non corrisponde al linguaggio legislativo. Dunque, la norma di cui al citato art. 14, comma 1, potrebbe interpretarsi come riferita a tutte le situazioni in cui l'imposta non si applicava, o si applicava in misura ridotta.

16. Soppressione dell'INVIM

L'art. 69, comma 6, della legge n. 342/2000, dispone che alle donazioni non si applica l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (regola, questa, applicabile, ai sensi del successivo comma 15, alle donazioni fatte a decorrere dal 1° gennaio 2001). La norma, applicabile quale che sia il valore dei beni donati ed il rapporto di parentela con i beneficiari, non è stata abrogata dalla legge n. 383/2001, e rimane quindi senz'altro in vigore. Del resto, l'eliminazione dell'Invim è stata disposta *tout court*, prescindendo quindi dal regime di tassazione applicabile alla donazione, ed è ora confermata più in generale dal disegno di "legge finanziaria 2002", che prevede l'eliminazione totale dell'Invim nell'ipotesi in cui il presupposto per la sua applicazione si verifichi a partire dal 1° gennaio 2002.

17. Tassazione delle plusvalenze realizzate a mezzo di cessioni onerose successive alla donazione

a) – Donazione di valori mobiliari.

L'articolo 16, comma 1, della legge n. 383/2001 dispone:

- "Il beneficiario di un atto di donazione o di altra liberalità tra vivi, avente ad oggetto valori mobiliari inclusi nel campo di applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 21 novembre 1997 n. 461, ovvero un suo avente causa a titolo gratuito, qualora ceda i valori stessi entro i successivi cinque anni, è tenuto al pagamento dell'imposta sostitutiva come se la donazione non fosse stata fatta, con diritto allo scomputo dall'imposta sostitutiva delle imposte eventualmente assolte ai sensi dell'articolo 13, comma 2".

Si tratta della tassazione delle plusvalenze realizzate mediante gli atti, aventi ad oggetto partecipazioni sociali, qualificate o meno, e gli altri valori mobiliari, indicati nell'art. 81, comma 1, lettere da c) a c-*quinquies*) del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917. La disposizione va peraltro, per la sua esatta comprensione, coordinata con quella contenuta nel comma 5 dell'art. 82 del richiamato t.u.i.r., a norma del quale, se l'acquisto della partecipazione da parte del cedente è avvenuto per donazione, "si assume come costo il costo del donante". In altri termini, nella previsione del t.u.i.r. la donazione di partecipazioni sociali o altri valori mobiliari è fiscalmente "neutra", e comporta che la plusvalenza maturata fino al momento della donazione verrà tassata solo al momento della successiva cessione a titolo oneroso da parte del donatario.

La norma, da ultimo illustrata, si prestava peraltro a comportamenti elusivi. In particolare, nell'ipotesi di partecipazioni sociali, la cui cessione a titolo oneroso è soggetta all'imposta

sostitutiva con aliquote diverse a seconda che si tratti di partecipazione qualificata o meno (rispettivamente, il 27% ed il 12,5%), il soggetto che avesse voluto cedere la partecipazione pagando una minore imposta avrebbe potuto donare a più soggetti (possibilmente familiari) frazioni della partecipazione, in modo da scendere al disotto della soglia di qualificazione, per poi operare, da parte dei donatari, la cessione onerosa delle singole partecipazioni non qualificate così ottenute (36).

La nuova disposizione impedisce tale pratica elusiva, disponendo che ove il donatario (o un suo successivo avente causa a titolo gratuito) ceda (ovviamente a titolo oneroso) la partecipazione ricevuta entro cinque anni dalla donazione, è tenuto al pagamento dell'imposta sostitutiva come se la donazione non fosse stata fatta, salvo lo scomputo delle imposte eventualmente assolte ai sensi dell'art. 13, comma 2.

In conclusione, permane, anche dopo la riforma, la neutralità fiscale della donazione di partecipazioni sociali, qualunque sia il tempo intercorso tra la donazione e la successiva, eventuale alienazione onerosa della partecipazione medesima. In presenza, però, di particolari circostanze, quali quelle sopra illustrate, la rivendita infraquinquennale della partecipazione consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi fiscali della donazione effettuata.

La norma antielusiva in oggetto opera anche laddove l'acquisizione gratuita della partecipazione sociale abbia avuto luogo in conseguenza di "altra liberalità tra vivi" (può ipotizzarsi, all'uopo, la rinuncia unilaterale all'usufrutto di partecipazioni sociali, quando effettuata per spirito di liberalità). Sono invece fuori dall'ambito letterale di applicazione della norma i trasferimenti gratuiti non liberali: esclusione, questa, non facilmente giustificabile, ove si consideri la facilità con la quale sarebbe possibile, in tal modo, eludere l'ostacolo normativo (si pensi, sempre con riferimento all'esempio di cui sopra, ad una rinuncia ad usufrutto non qualificata dall'intento liberale).

b) – Donazione di azienda.

Ai sensi dell'art. 16, comma 2, della legge n. 383/2001, "in caso di trasferimento a titolo ... di donazione dell'azienda o del ramo di azienda, con prosecuzione dell'attività di impresa, i beni e le attività ceduti sono assunti ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa".

La norma non modifica espressamente la disciplina già contenuta nel t.u.i.r. (d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917), che all'articolo 54, comma 5, come aggiunto dall'art. 3, comma 25, lettera a), della legge 23 dicembre 1996 n. 662, dispone: "Il trasferimento di azienda ... per atto gratuito a familiari non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa."

Occorre, pertanto, coordinare le due disposizioni. Va, innanzitutto, escluso che la nuova norma abroghi la precedente, che ha un diverso contenuto normativo. Infatti:

- la norma del t.u.i.r. si riferisce solo alla donazione "a familiari", mentre il nuovo art. 16, comma 2, riguarda le donazioni a favore di qualsiasi beneficiario;
- l'art. 16, comma 2, condiziona la neutralità fiscale del trasferimento gratuito alla circostanza che vi sia "prosecuzione dell'attività di impresa", mentre un tale requisito non è richiesto in caso di donazione a familiari;
- l'art. 16, comma 2, si riferisce all'atto di donazione, mentre l'art. 54, comma 5, fa riferimento alla più ampia categoria dell'atto gratuito a favore di familiari.

Per il resto, entrambe le disposizioni (nonostante il tenore meno completo, sotto questo profilo, dell'art. 54, comma 5) sembrano applicabili sia alla donazione dell'azienda che a quella di ramo di azienda, non sussistendo ragioni giustificatrici di una disparità di trattamento sul punto. Altrettanto certo è che, nonostante il diverso tenore letterale delle due

norme, in entrambi i casi, ricorrendo i presupposti di legge, la donazione non costituisce realizzo di plusvalenze.

La differenza – che giustifica la permanenza in vigore dell'art. 54, comma 5 – è allora da individuarsi, essenzialmente, nel maggior favore del legislatore del trasferimento di azienda a favore di familiari, in relazione al quale con più facilità è possibile usufruire della neutralità fiscale in occasione del trasferimento gratuito.

c) – Donazione di immobili.

La disciplina della tassazione delle plusvalenze immobiliari, nell'ipotesi in cui il titolo di acquisto in capo al cedente sia rappresentato da un atto di donazione, non subisce, invece, modifiche con la legge n. 383/2001 in commento. Pertanto – esclusa ogni e qualsiasi neutralità del trasferimento liberale (nel senso che la plusvalenza viene "affrancata" a seguito di donazione, sia pure senza oneri) – la tassazione, ove prevista, avviene come segue:

- trattandosi di donazione di terreni edificabili, si assume come valore di acquisto quello dichiarato nell'atto di donazione, ovvero quello in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'eventuale Invim (art. 82, comma 2, t.u.i.r.);
- trattandosi di donazione di immobili lottizzati, si assume quale valore di acquisto il valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere, ovvero alla data di inizio della costruzione (art. 82, comma 2, t.u.i.r.);
- in caso di donazione di altri immobili, la plusvalenza realizzata con la successiva alienazione onerosa non è oggetto di tassazione (art. 81, lettera *b*), del t.u.i.r.).

18. Norme "antielusive"

A norma dell'articolo 16, comma 3, della legge n. 383/2001, "Le disposizioni antielusive di cui all'articolo 69, comma 7, della legge 21 novembre 2000 n. 342, si applicano con riferimento alle imposte dovute in conseguenza dei trasferimenti a titolo di donazione o altra liberalità".

Si rammenta che il comma 7 dell'art. 69 richiama l'art. 37-*bis* del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, che a sua volta rende inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. Come conseguenza dell'inopponibilità, l'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi derivanti dall'atto, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte comunque dovute per effetto dell'atto inopponibile.

Per effetto, quindi, dell'art. 69, comma 7, il meccanismo sopra illustrato veniva a risultare applicabile anche all'imposta sulle donazioni. Abolita ora quest'ultima, l'art. 16, comma 3, rende applicabile il congegno antielusivo "alle imposte dovute in conseguenza dei trasferimenti a titolo di donazione o altra liberalità".

La disposizione merita un breve commento. Considerato che, in caso di donazione a coniuge e parenti indicati al comma 1 dell'art. 13, non vi sono per definizione "imposte dovute", l'eventuale compimento, tra i predetti soggetti, di donazioni o liberalità "prive di valide ragioni economiche" rientra comunque nell'ambito di applicazione dell'art. 69, comma 7, senza che sia necessario alcun richiamo nella legge n. 383/2001. Per le donazioni a soggetti "diversi", invece, il richiamo si rendeva necessario, in quanto solo tramite esso è ora possibile applicare la norma antielusiva alle imposte di registro e sul valore aggiunto, dovute a seguito della donazione. Emerge peraltro la constatazione dell'improbabilità di una donazione a favore di soggetti estranei che dia luogo ad elusione di imposta (se non, probabilmente, al fine di cumulare più agevolazioni previste nei due differenti sistemi normativi); mentre assai più frequente potrebbe essere il compimento di un atto del genere tra familiari, considerata la detassazione disposta con le disposizioni in commento.

D) – RIFLESSI SULLA TASSAZIONE DI ALTRE TIPOLOGIE DI ATTI

19. La presunzione di liberalità

L'art. 26 del d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, come da ultimo modificato dall'art. 69 della legge n. 342/2000, prevede – in relazione ai trasferimenti a titolo oneroso di immobili, ed ai trasferimenti a titolo oneroso di partecipazioni sociali di valore superiore a lire 350 milioni (37) – la c.d. presunzione di liberalità, che scatta allorché "l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento, anche se richiesta successivamente alla registrazione, risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti".

La disposizione risultava già di difficile applicazione, quantomeno con riferimento ai trasferimenti immobiliari, dopo la riforma operata con l'art. 69 della legge n. 342/2000, che rendeva oltremodo improbabile l'assoggettamento del trasferimento gratuito ad un carico impositivo superiore a quello dei trasferimenti a titolo oneroso. Oggi, a seguito dell'abolizione dell'imposta delle donazioni, si verifica che – relativamente ai trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta – la presunzione di liberalità diviene di impossibile applicazione.

Le riflessioni di cui sopra valgono sia per i trasferimenti di immobili che per quelli di quote sociali, e comportano, in pratica, la sostanziale irrilevanza della presunzione di liberalità, pur in difetto di una sua espressa abrogazione.

Ovviamente, tale irrilevanza comporta, di riflesso, l'ininfluenza degli atti di trasferimento in oggetto in relazione all'accertamento dell'erosione della franchigia, in sede di successivi atti di donazione.

20. La base imponibile della divisione ereditaria

L'art. 34 del d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131 dispone che la massa comune, da valere quale base imponibile nelle divisioni ereditarie, è costituita "dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione". Una tale disposizione pone il problema della sua attuale vigenza e portata, dopo l'abrogazione dell'imposta di successione medesima.

Al di là dell'imprecisione terminologica (la norma fa riferimento ad un asse determinato "a norma dell'imposta di successione", anziché, come più correttamente avrebbe dovuto esprimersi, "a norma delle regole contenute nel testo unico delle disposizioni sull'imposta di successione"), il senso della regola appare chiaro: occorre far riferimento alle disposizioni in tema di determinazione dell'attivo e del passivo, contenute nel d.lgs. n. 346/1990. Si è visto, a proposito del nuovo regime impositivo delle successioni *mortis causa*, che il testo unico rimane in vigore, non già quale regolamentazione di un'imposta ormai abolita, bensì quale complesso di regole di funzionamento, richiamate ai fini della disciplina di altri tributi che ad esso testo unico fanno riferimento. Ma se ciò è vero, ne consegue che non può non considerarsi ancora vigente, ai fini dell'art. 34 in commento, anche il rinvio alle regole del t.u. in tema di determinazione dell'asse ereditario netto. A prescindere ovviamente, in questa sede, da ogni valutazione sull'idoneità di tale meccanismo ad assicurare un'equa tassazione della divisione ereditaria, tenuto conto che una serie di beni, che certamente possono contribuire a formare la massa dividenda, non costituiscono parte del suddetto "asse ereditario netto" (si pensi ad autoveicoli, titoli esenti, ma anche ai beni oggetto di collazione, solo per fare qualche esempio). La delega conferita al Governo per il coordinamento della disciplina connessa alle successioni per causa di morte appare allora l'occasione adatta per rivisitare il criterio in esame, individuandone un altro, in sua sostituzione, che tenga conto della composizione della massa dividenda sulla base dei criteri civilistici (e quindi, per esempio,

con inclusione anche dei beni oggetto di collazione in natura), in modo da evitare conguagli fittizi e realizzare in ogni caso una giusta tassazione della fattispecie.

Ovviamente, il riferimento – in attesa dei decreti delegati – al valore dell'asse ereditario netto non postula la presentazione di una dichiarazione di successione a tal fine. Occorre, infatti, rammentare che, per le successioni apertesesi a partire dal 25 ottobre 2001, la dichiarazione di successione deve essere oggi presentata limitatamente agli immobili, in correlazione all'obbligo di pagamento delle relative imposte ipotecaria e catastale, e che quindi è ben possibile che oggetto dell'atto di divisione siano cespiti non immobiliari che non sono stati ricompresi nella denuncia di successione.

E) – DISPOSIZIONI DI FAVORE PER I TRASFERIMENTI DI TERRENI AGRICOLI E MONTANI

21. Successioni ed atti di liberalità relativi a terreni agricoli e montani

L'art. 14, comma 2, della legge n. 383/2001 recita: "Il totale delle imposte di registro, ipotecarie e catastali applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni medesimi". La disposizione – interpretata dall'Amministrazione finanziaria come riferentesi esclusivamente alla tassazione delle successioni *mortis causa* aventi ad oggetto i suddetti terreni (38) – comporta una deroga alle disposizioni che prevedono l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale (le uniche applicabili alla successione) nella misura minima di lire 250.000. Il tutto nell'evidente, condivisibile intento di non gravare i trasferimenti aventi ad oggetto tali terreni con un'imposizione superiore al loro stesso valore.

La disposizione, tuttavia, deve essere chiarita su alcuni punti. Innanzitutto, sembra necessario interpretarla nel senso che nell'agevolazione devono ritenersi compresi anche gli eventuali fabbricati rurali, pertinenza dei terreni agricoli o montani espressamente indicati, in omaggio al principio generale, risultante da più parti dell'ordinamento tributario (in particolare, dal sistema delle imposte di registro e sul valore aggiunto), che la pertinenza segue il regime tributario del bene principale.

In secondo luogo, è possibile che nella successione siano ricompresi altri immobili, oltre ai terreni sopra indicati. Evidentemente, se tutti gli immobili sono devoluti ai medesimi soggetti, la disposizione non potrà essere applicata, posto che le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura proporzionale, e la ricorrenza di immobili diversi comporta la prevalenza del principio generale che vuole la misura minima dell'imposta non inferiore a lire 250.000. Ove, viceversa, gli altri immobili siano devoluti ad altre persone, considerato che, nel nuovo sistema, la solidarietà ai fini delle imposte ipotecaria e catastale deve ritenersi limitata ai beneficiari della medesima devoluzione ereditaria, ne consegue – come correttamente chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria (39) – l'estensione al caso in esame del trattamento di favore.

In terzo luogo, appare incongruo il richiamo, effettuato nella norma in commento, all'imposta di registro. Lo è se riferito alla successione *mortis causa*, che, come è noto, non è soggetta a tale imposta. Lo è altrettanto, però, se riferito alla donazione, ove si consideri che quest'ultima, a favore di chiunque effettuata, è esente da imposta di registro, come giustamente affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate.

L'improprio richiamo all'imposta di registro solleva peraltro il problema della ricomprensione, nel trattamento di favore in esame, delle donazioni, oltre che delle successioni. Di parere contrario, come si è visto, è l'Amministrazione finanziaria, che valorizza il riferimento all'"asse ereditario". In senso contrario, peraltro, si può far valere l'inaffidabilità del mero dato letterale nell'ambito di una norma che fa un'altrettanto

inaffidabile richiamo all'imposta di registro nel caso in esame. Inoltre, appare priva di una razionale giustificazione una disparità di trattamento tra successioni e donazioni nella materia in esame, ove si consideri che tutte le disposizioni tendenti ad agevolare il trapasso di immobili rustici (cfr., sul punto, gli artt. 25 e 56, comma 5, del d.lgs. n. 346/1990, e le successive modifiche allo stesso) equiparano, sotto tale profilo, le due fattispecie. Non sussistono, in altri termini, le ragioni di politica legislativa che hanno indotto il legislatore, al comma 2 dell'art. 13, a differenziare alcune donazioni dalle successioni ai fini del loro trattamento tributario.

Ne consegue che, secondo una lettura della norma attenta, oltre che ad un dato letterale di per sé equivoco, a ragioni sistematiche e di equità, anche le donazioni aventi ad oggetto terreni agricoli o montani, e loro pertinenze, devono ragionevolmente farsi rientrare nella disciplina di favore dell'art. 14, comma 2.

22. Il problema degli atti a titolo oneroso

Una diversa soluzione si impone relativamente agli atti traslativi, a titolo oneroso, dei terreni agricoli e montani di cui all'art. 14, comma 2. È vero che il riferimento all'imposta di registro, ivi contenuto, potrebbe far ritenere il contrario. Ma è altresì vero che su tale equivoco dato letterale deve prevalere la considerazione sistematica che l'intero Capo VI della legge è intitolato alla "soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni", e che non vi è traccia, né nella legge, né nei relativi lavori preparatori, di un intento del legislatore di estendere la disciplina in oggetto anche agli atti a titolo oneroso.

Certamente, peraltro, non vi è alcuna ragione logico-giuridica o di politica legislativa che possa giustificare un diverso trattamento degli atti in oggetto rispetto a quelli gratuiti. In entrambe le fattispecie, appare assurdo tassare l'atto con imposte di ammontare superiore a quello del valore del bene trasferito. Non resta, quindi, che auspicare un intervento legislativo – le deleghe conferite al Governo non appaiono a tal uopo sufficienti, essendo subordinate all'espressa condizione di non aggravio a carico del bilancio dello Stato – che risolva tale anomalia.

F) – DISPOSIZIONI TRANSITORIE

23. Proroga di termini

La legge n. 383/2001 in commento dispone, ai commi 2 e 3 dell'articolo 17, alcune proroghe. Più precisamente, è prorogato al 30 giugno 2002 il termine, previsto dall'art. 56-*bis*, comma 3, del d.lgs. n. 346/1990, come introdotto dall'art. 69 della legge n. 342/2000, per effettuare la registrazione volontaria delle liberalità indirette, e delle donazioni fatte all'estero a favore di residenti, con l'applicazione dell'imposta nella misura del 3% (fatta sempre salva la franchigia).

24. L'entrata in vigore delle nuove disposizioni. Prospetto storico riassuntivo dell'imposizione fiscale sulle successioni

Ai sensi dell'art. 17, comma 1, della legge n. 383/2001, le disposizioni di cui al Capo VI in oggetto si applicano alle successioni per causa di morte aperte e alle donazioni fatte successivamente alla data di entrata in vigore della legge (e quindi a partire dal 25 ottobre 2001 compreso, giorno successivo alla pubblicazione della legge sulla Gazzetta Ufficiale).

Relativamente, in particolare, alle successioni, la norma riprende il criterio tradizionale dell'apertura della successione, in ciò differenziandosi dall'ultima riforma, contenuta nell'art. 69 della legge n. 342/2000, la cui decorrenza era stabilita, dal comma 15 del medesimo articolo, in relazione alle successioni per le quali il termine di presentazione delle relative dichiarazioni scadeva a partire dal 1° gennaio 2001 (40).

Si riporta qui di seguito un prospetto riassuntivo dell'imposizione fiscale sulle successioni, riferito alla situazione normativa vigente a partire dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 346/1990 fino alla riforma oggetto del presente commento.

1) – *Successioni apertesi entro il 28 marzo 1997* (salva la particolare disciplina transitoria dell'art. 11, comma 4, del d.l. 79/1997):

- Imposta di successione (con franchigia globale fino a lire 250.000.000);
- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali;
- Invim (in caso di immobili di valore superiore a lire 250.000.000).

2) – *Successioni apertesi a partire dal 29 marzo 1997 (cfr. supra), e fino al 31 dicembre 1999:*

- Imposta di successione (con franchigia globale fino a lire 250.000.000);
- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali;
- Imposta sostitutiva Invim dell'1% (oltre l'importo di lire 250.000.000).

3) – *Successioni apertesi a partire dal 1° gennaio 2000, ma per le quali il termine per la dichiarazione è scaduto entro il 31 dicembre 2000:*

- Imposta di successione (con franchigia globale fino a lire 350.000.000);
- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali;
- Imposta sostitutiva Invim dell'1% (oltre l'importo di lire 350.000.000).

4) – *Successioni per le quali il termine per la dichiarazione è scaduto a partire dal 1° gennaio 2001, ma apertesi entro il 24 ottobre 2001:*

- Imposta di successione (con franchigia individuale, per ogni beneficiario, fino a lire 350.000.000, oppure fino a lire un miliardo se il beneficiario è discendente in linea retta minore di età o persona con *handicap* riconosciuto grave);
- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali (ma fisse in presenza dei presupposti per l'agevolazione 1^a casa, anche se i requisiti sono posseduti da uno solo dei beneficiari).

5) – *Successioni apertesi a partire dal 25 ottobre 2001:*

- Imposte ipotecaria e catastale proporzionali (ma fisse in presenza dei presupposti per l'agevolazione 1° casa, anche se i requisiti sono posseduti da uno solo dei beneficiari).

NOTE

(1) Sull'art. 69 della legge n. 342/2000, cfr. Circ. Agenzia Entrate 7 maggio 2001 n. 44/E; Circ. Min. Fin. 16 novembre 2000 n. 207/E; AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001; C.N.N. (estensori BELLINI-FRIEDMANN), *Circolare 7 maggio 2001 n. 44/E dell'Agenzia delle Entrate, avente per oggetto "Imposta sulle successioni e donazioni - legge 21 novembre 2000 n. 342, art. 69" - aspetti particolari* (26.7.2001), in *CNN Strumenti*, voce 0930; C.N.N. (estensori FRIEDMANN-PETRELLI), *Primi commenti alla modifica del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni* (15.12.2000), in *CNN Strumenti*, voce 0930; C.N.N. (estensori FRIEDMANN-PETRELLI), *Sulla registrazione gratuita della donazione di valore inferiore a lire 350.000.000* (8.3.2001), in *CNN Strumenti*, voce 0720.

(2) Per un'indicazione dei problemi scaturenti dall'omissione della trascrizione *ex art.* 2648 c.c., cfr. PETRELLI, *Note sulla trascrizione degli acquisti mortis causa*, in *Riv. not.*, 1993, p. 271 ss.

(3) Cfr. anche, sul punto, la Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 4.

(4) In tal senso i chiarimenti forniti nella videoconferenza del giorno 24 ottobre 2001.

(5) Dovrà costituire oggetto di approfondimento, a seguito della riforma, il problema della sorte delle convenzioni contro le doppie imposizioni, nel tempo stipulate dall'Italia. Su tali profili, cfr. PISTONE, *Profili di diritto comparato, internazionale e comunitario in materia di imposte sulle successioni*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 366 ss.

- (6) C.N.N. (estensore CANTAMESSA), *Ricevibilità di atto di vendita di un immobile pervenuto per successione mai presentata* (17-18 maggio 2001), in *CNN Strumenti*, voce 1210.
- (7) Appare un falso problema quello, che potrebbe porsi, in relazione alla competenza del notaio a ricevere, dopo l'entrata in vigore della legge di riforma, verbali di apertura di cassette di sicurezza ai fini dell'art. 48 in esame. Infatti, per le successioni apertes anteriormente all'entrata in vigore della novella, *nulla quaestio*, in quanto la norma continua a produrre pienamente i propri effetti. Quanto alle successioni apertes successivamente, ove si ritenga, come appare, che le formalità *ex art. 48* per l'apertura non siano più richieste, nessun problema; ove viceversa si ritenesse ancora necessario un verbale, ovviamente tale atto non potrebbe che trovare la propria ragion d'essere nella sopravvivenza dell'art. 48 medesimo (ed a prescindere, in questa sede, dalla *vexata quaestio* della competenza notarile per il ricevimento di verbali di constatazione, che la dottrina più avveduta tende ormai a risolvere in senso affermativo).
- (8) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 2.1.
- (9) La questione è stata analizzata in modo approfondito dalla dottrina, in relazione all'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali agli atti di cessione e conferimento di aziende ed immobili. Cfr., per una panoramica delle opinioni sul punto, RAVENNI, *Il conferimento di immobili in società con particolare riferimento alle imposte ipotecarie e catastali*, in *Riv. not.*, 1999, p. 398; PORCARO, *La (presunta) irrilevanza delle passività dell'azienda ceduta nell'imposta ipotecaria e catastale*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, p. 56; PAPPÀ MONTEFORTE, *Base imponibile delle imposte di trascrizione e catastale nella cessione di azienda con immobili*, in *Notariato*, 1996, p. 216; AGOSTINI, *Determinazione della base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali in caso di trasferimento di azienda*, in *Notariato*, 1995, p. 273; PORCARO, *L'imposta ipotecaria e catastale nella cessione di azienda*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 869; DUS, *La "base imponibile" dei conferimenti di immobili ai fini delle imposte ipotecarie e catastali*, in *Dir. e pratica trib.*, 1992, I, p. 1481.
- (10) BUSANI, *Successioni, il rebus degli investimenti*, in *Il Sole 24 Ore* del 13 ottobre 2001, p. 19; BUSANI-DEL BO, *Successioni, la "spina" del capital gain*, in *Il Sole 24 Ore* del 19 ottobre 2001, p. 23.
- (11) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 5.
- (12) Cfr. PURI, *I trasferimenti liberali di partecipazioni ed aziende: profili dell'imposizione indiretta*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 170 ss.; FRIEDMANN, *Innovazioni e modificazioni in materia di imposta sulle successioni*, *ibidem*, p. 233 ss.
- (13) La legge fa riferimento ai "parenti" in linea retta, tra i quali sono compresi, oltre ai discendenti, anche gli ascendenti. E' erroneo, quindi, il riferimento ai soli "discendenti", contenuto nella Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 2.2.
- (14) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 2.2.
- (15) C.N.N. (estensori FRIEDMANN-PETRELLI), *Sulla registrazione gratuita della donazione di valore inferiore a lire 350.000.000* (8.3.2001), in *CNN Strumenti*, voce 0720.
- (16) In tal senso, Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 2.2.
- (17) Cfr. sul punto PURI, *I trasferimenti liberali di partecipazioni ed aziende: profili dell'imposizione indiretta*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 151 ss., spec. p. 164 ss.; MARONGIU, *La "sterilizzazione" dell'avviamento e la donazione d'azienda*, *ibidem*, p. 199 ss.
- (18) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 2.2.
- (19) Cfr. sul punto STEVANATO, *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 272 ss.
- (20) In tal senso, espressamente, Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 2.2.
- (21) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 3.
- (22) Cfr. il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella videoconferenza del 24 ottobre 2001.
- (23) Sulle problematiche nascenti, a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 342/2000, in relazione alla disciplina della territorialità dell'imposta di donazione, cfr. FEDELE, *Le innovazioni nella legge n. 342 del 2000, le definizioni della ratio del tributo, i rapporti con l'imposta di registro*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 77 ss.
- (24) Dovranno altresì essere approfonditi, a seguito della riforma, i riflessi sulle vigenti convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.
- (25) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 2.2.
- (26) Sul concetto di agevolazioni fiscali, si rinvia a C.N.N. (estensore PETRELLI), *Agevolazioni per l'acquisto di immobili a fini di utilizzo edificatorio* (8.2.2001), in *CNN Strumenti*, voce 0730. - ed in *Riv. not.*, 2001, p. 969.

- (27) Peraltro anche la lettera della legge appare portatrice di un preciso significato, laddove imposta "ordinaria" si contrappone ad imposta "speciale": cfr. quanto sopra chiarito in relazione all'inapplicabilità della tassa sui contratti di borsa (proprio in quanto ritenuta "speciale") alle donazioni di quote sociali.
- (28) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 3.
- (29) Ovviamente, quando l'agevolazione riguardi le imposte ipotecarie e catastali (vedi l'ipotesi di successione), non si pone alcun problema di reiterazione.
- (30) C.N.N. - Commissione Studi Tributarî (estensori BELLINI-PODETTI), *Finanziaria 1999. Note sulle agevolazioni per il "riacquisto" della "prima casa"*, in *CNN Strumenti*, voce 0010.
- (31) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 3.
- (32) Per l'approfondimento della disciplina delle agevolazioni in oggetto, disciplinate dai commi 3 e 4 dell'art. 69 della legge n. 342/2000, cfr. MASTROIACOVO, *Agevolazioni relative alle imposte ipotecarie e catastali*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 101 ss.
- (33) In tal senso, espressamente, Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E.
- (34) Sulle liberalità in oggetto, non risultanti da atti soggetti a registrazione, cfr. GAFFURI, *Le liberalità informali*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 281 ss.; LUPI, *I trasferimenti non formali: dalle scelte rinunciarie del legislatore del 1973 all'imbarazzo di quello del 2000*, *ibidem*, p. 289 ss.
- (35) Sulle c.d. liberalità collegate, cfr. MONTELEONE, *Il nodo delle liberalità indirette*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 331 ss.; STEVANATO, *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*, *ibidem*, p. 264 ss.; PURI, *I trasferimenti liberali di partecipazioni ed aziende: profili dell'imposizione indiretta*, *ibidem*, p. 158 ss.
- (36) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 5.
- (37) In merito alla presunzione di liberalità, relativamente ai trasferimenti di partecipazioni sociali, cfr. STEVANATO, *La nuova presunzione di liberalità per i trasferimenti di partecipazioni societarie, tra simulazione ed accertamento di una donazione indiretta (negozio misto con donazione)*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 185 ss.
- (38) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 3.
- (39) Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 3.
- (40) Per l'entrata in vigore dell'art. 69 della legge n. 342/2000, cfr. MASTROIACOVO, *Considerazioni relative all'entrata in vigore della riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano 2001, p. 125 ss.