

IL DECRETO LEGGE COLLEGATO
ALLA FINANZIARIA 2007

IMPOSTE INDIRETTE SU DONAZIONI E ATTI GRATUITI.....	2
IMPOSTE INDIRETTE SULLE SUCCESSIONI MORTIS CAUSA	6
IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PLUSVALENZE IMMOBILIARI	9
REQUISITI DI RURALITÀ DEI FABBRICATI E CATASTO FABBRICATI.....	9
AUMENTO DEI MOLTIPLICATORI CATASTALI	10
AUMENTO DI TASSE IPOTECARIE	10
AUMENTO DI TRIBUTI CATASTALI.....	10
VISURE CATASTALI.....	10
DISMISSIONI IMMOBILIARI.....	10
AMMORTAMENTI E CANONI DI LEASING.....	11
DEDUCIBILITÀ DEI COSTI PER AUTOVEICOLI	11

IMPOSTE INDIRETTE SU DONAZIONI E ATTI GRATUITI

Il decreto legge collegato alla legge finanziaria per il 2007 contiene, all'art. 6, una serie di disposizioni che riformano la disciplina delle imposte indirette applicabili alle donazioni ed agli altri atti a titolo gratuito. In particolare, si applicano le seguenti regole:

A) - IMPOSTA DI REGISTRO:

- le donazioni sono, ora, normalmente assoggettate ad imposta di registro (viene a tal fine modificato l'art. 13, comma 2, della legge 18 ottobre 2001 n. 383), con aliquote differenziate a seconda del grado di parentela intercorrente tra donante e donatario;
- relativamente alle donazioni immobiliari, è prevista l'esenzione da imposta di registro per tutte le donazioni ed atti gratuiti effettuati a favore di parenti in linea retta o del coniuge, qualunque sia il relativo ammontare;
- relativamente alle donazioni aventi ad oggetto aziende, azioni, obbligazioni, quote sociali, altri titoli e denaro contante, l'esenzione da imposta di registro è prevista nel solo caso di donazione a parenti in linea retta od al coniuge fino ad un valore di euro 100.000;
- agli atti di donazione sono equiparati, ai fini del regime dell'imposta di registro, non solo le liberalità indirette ma anche gli atti a titolo gratuito non liberali (ad es., gli atti compiuti gratuitamente tra società appartenenti al medesimo gruppo), finora assoggettati all'imposta di registro con aliquota del 3%, ai sensi dell'art. 9 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986;
- agli atti di donazione sono anche equiparati gli atti costitutivi di vincoli di destinazione, tra i quali, in particolare, rientrano quelli previsti dall'art. 2645-ter c.c., ed i trusts (siano essi costituiti in Italia o all'estero). Ciò comporterà, a livello redazionale, la necessità di indicare nell'atto di destinazione il valore attribuito al vincolo (che è cosa diversa dal valore del bene). È probabile da escludere l'applicabilità della nuova disciplina ai c.d. trusts di scopo (privi, cioè, di beneficiari determinati), come pure al fondo patrimoniale (che è un vincolo di destinazione, ma che non è disposto "a favore" di persone determinate, come sembra invece richiedere la nuova disciplina in esame). Dubbi sorgono anche riguardo ai vincoli di destinazione urbanistici, relativamente ai quali la conclusione più plausibile sembra tuttavia essere quella dell'esclusione dalla nuova disciplina, trattandosi di vincoli privi di valore patrimoniale, a differenza di quelli contemplati dall'art. 2645-ter c.c.;
- relativamente ai beni mobili, il novellato art. 13, comma 2, contempla unicamente "aziende, azioni, obbligazioni, quote sociali, altri titoli e denaro contante"; ponendosi quindi il problema se le donazioni aventi ad oggetto altri beni mobili (ad esempio, autoveicoli, imbarcazioni, aeromobili, arredi, beni immateriali, ecc.) o diritti di credito, siano esenti da qualsiasi imposizione, ovvero assoggettati all'imposta di registro residualmente prevista per gli atti aventi contenuto patrimoniale (art. 9 della tariffa, parte prima, del d.p.r. 131/1986). La prima lettura, che appare più plausibile (anche perché le donazioni sono fatte oggetto di una disciplina tassativa, contenuta nell'art. 13, comma 2, della legge n. 383/2001, e non sono state ricomprese nella tariffa allegata al t.u.), sembra peraltro condurre inevitabilmente alla incostituzionalità della nuova normativa per ingiustificata disparità di trattamento.

B) - IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI:

- sono applicabili le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa solo nel caso in cui donatario sia il coniuge o un parente in linea retta, ricorrano i requisiti per l'applicazione delle agevolazioni per la prima casa (estensibili, quindi, anche alle pertinenze della prima casa), ed il trasferimento riguardi un immobile di valore non superiore ad euro 180.000 (le suddette condizioni devono essere valutate in relazione ad

ogni singolo beneficiario); nel caso in cui il valore delle suddette donazioni ecceda l'importo di euro 180.000, dovranno applicarsi le imposte proporzionali (con le aliquote del 3% e dell'1%) solo per l'eccedenza (sembra in tal caso, dal tenore letterale delle disposizioni in esame, che l'imposta fissa si cumuli con l'imposta proporzionale dovuta sull'eccedenza);

- negli altri casi si applicano le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, rispettivamente con le aliquote del 3% e dell'1%.

C) - COORDINAMENTO CON LA DISCIPLINA PREVIGENTE.

Le nuove disposizioni devono essere coordinate con la disciplina preesistente. Vengono, in particolare, in considerazione le seguenti problematiche:

- Donazioni ricadenti nella "franchigia".

Trattandosi di donazioni immobiliari al coniuge o parenti in linea retta, ovvero di donazioni aventi ad oggetto altri beni di valore non superiore a 100.000 euro, deve ritenersi, come già riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria (Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 2.2) che l'atto è esente da imposta di registro (non si applica, cioè, neanche l'imposta di registro in misura fissa). Tale trattamento di esenzione dall'imposta di registro sembra doversi estendere anche agli atti costitutivi di vincoli di destinazione, che sono ora equiparati in tutto agli atti gratuiti e donativi.

- Donazione da parte di soggetto imprenditore.

La riforma non modifica in alcun modo il regime dell'imposizione sul valore aggiunto degli atti di donazione e degli altri atti gratuiti che 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). Applicandosi *in toto* il regime dell'imposta di registro, trova applicazione in tal caso il principio di alternatività sancito dall'art. 40 del d.p.r. n. 131/1986 (come già riconosciuto con Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 3): con la conseguenza che la donazione soggetta ad Iva sconterà l'imposta di registro in misura fissa, e normalmente anche le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, salvo il regime dei beni strumentali di cui all'art. 10, n. 8-ter, del d.p.r. n. 633/1972 e le fattispecie di applicazione delle imposte proporzionali in corrispondenza ai regimi di esenzione da Iva, introdotti dal d.l. n. 223/2006, come modificato dalla legge di conversione n. 248/2006.

- Rinuncia abdicativa a diritti reali immobiliari.

Gli atti di rinuncia abdicativa sono espressamente equiparati alle donazioni ed agli altri atti gratuiti ai fini dell'imposta di registro (cfr. l'art. 13, comma 2, della legge n. 383/2001, come modificato dall'art. 6, comma 5, del d.l.).

Permane il dubbio derivante dal coordinamento con l'art. 1 della tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986, che equipara le rinunce ai trasferimenti a titolo oneroso: al fine di evitare problemi in sede di tassazione, sembra opportuno esplicitare nell'atto di rinuncia la natura gratuita o liberale della rinuncia.

L'equiparazione non è invece effettuata dall'art. 6, comma 1, del d.l. riguardo alle imposte ipotecarie e catastali: non essendo l'atto di rinuncia un atto traslativo, trovano quindi applicazione allo stesso le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

- Base imponibile per le donazioni.

Il nuovo art. 80, comma 3-bis, del d.p.r. n. 131/1986, richiama le disposizioni contenute nel testo unico sulle successioni e donazioni (d. lgs. n. 346/1990), in quanto compatibili, unicamente per i trasferimenti per causa di morte. Peraltro, l'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001 continua ad operare un richiamo analogo riguardo alle donazioni, prevedendo che "le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni 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". Ne consegue, in particolare:

a) - l'applicabilità dell'art. 56, comma 1, del d. lgs. n. 346/1990, ai sensi del quale la base imponibile per gli atti di donazione è costituita dal “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”;

b) - l'applicabilità alle donazioni ed altri atti gratuiti della c.d. valutazione automatica su base catastale, in conseguenza del rinvio disposto dall'art. 56, comma 4, t.u., all'art. 34 del medesimo t.u. (con conseguente inapplicabilità sul punto dell'art. 52 del d.p.r. n. 131/1986, in particolare del comma 5-bis);

c) - l'applicabilità dell'art. 58 t.u. con riguardo, in particolare, agli oneri a favore di terzi, sostituzioni ecc.;

d) - l'applicabilità, relativamente alle aziende, alle azioni e quote sociali, dell'art. 56, comma 4, t.u., e quindi, in forza del rinvio ivi contenuto, dei criteri di determinazione della base imponibile già 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 d. lgs. n. 346/1990, come modificati dall'art. 69, commi 1 e 15 della legge 342/1990);

e) - 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.

- Donazione a persona con handicap riconosciuto grave.

L'art. 6, comma 5, lett. b), del d.l. sopprime il riferimento alle "franchigie" già contenuto nell'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001. Ne consegue che non opera più la franchigia di un miliardo di lire per ciascun beneficiario che sia persona con *handicap* riconosciuto grave: la donazione a tali soggetti è ora in tutto equiparata a quelle ordinarie.

- Coacervo.

Potrebbe porsi il dubbio se il richiamo delle disposizioni relative alla base imponibile - contenuto nell'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001 - comporti rinvio alle disposizioni sul coacervo, contenute nell'art. 56 del d. lgs. n. 346/1990. In realtà, non esistendo più un problema di coacervo ai fini della determinazione delle aliquote, il problema si pone solo ai fini dell'erosione delle franchigie (in particolare, quella di 180.000 euro ai fini delle imposte ipotecarie e catastali sulla donazione della prima casa al coniuge o a parenti in linea retta; e quella di 100.000 euro ai fini dell'imposta di registro per la donazione di altri beni). Per le donazioni di beni mobili il coacervo è, al suddetto fine, espressamente previsto dal novellato art. 13, commi 2-bis e 2-ter, della legge n. 383/2001. Rimane aperto il problema relativamente alla franchigia per le imposte ipotecarie e catastali; per l'applicabilità del coacervo in tal caso sembrerebbe deporre, oltre al rinvio contenuto nell'art. 13 del d. lgs. n. 347/1990, anche la considerazione che, altrimenti argomentando, si potrebbe aggirare la norma che disciplina il limite di franchigia di 180.000 euro, semplicemente frammentando l'atto in più donazioni, ciascuna di valore inferiore alla franchigia suddetta. Si tratterà, in concreto, di fattispecie rara da verificarsi, ma che potrebbe tuttavia prospettarsi (si pensi all'ipotesi di un primo atto con cui viene donata la prima casa, ed un secondo atto con cui si dona invece un'autorimessa pertinenziale, che unitamente al bene principale supera il valore di 180.000 euro; o ancora alla possibilità di stipulare più donazioni *pro quota* della prima casa).

- Donazione di partecipazioni sociali e tassa sui contratti di borsa.

La tassa sui contratti di borsa è applicabile unicamente alle cessioni a titolo oneroso, come espressamente risulta dall'art. 1 del R.D. n. 3278/1923, il quale oltretutto esenta dalla suddetta tassa le cessioni soggette ad imposta proporzionale di registro. Ne consegue che la tassa sui contratti di borsa non si applica in alcun caso alle donazioni di partecipazioni sociali; alle quali quindi non può riferirsi neanche il disposto dell'art. 34 del d.p.r. n. 601/1973 (con conseguente inapplicabilità anche dell'esenzione da imposte di bollo e registro).

- Agevolazioni fiscali.

Alle donazioni rimangono applicabili le agevolazioni previste dall'art. 3 del d.lgs. n. 346/1990 (donazioni ad enti pubblici ed altri enti ivi indicati), riferibili giusto il richiamo dell'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001, e dell'art. 55, comma 2, del d. lgs. n. 346/1990 all'imposta di registro (agevolazioni richiamate, ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, dagli articoli 1, comma 2, e 10, comma 3, del d. lgs. n. 347/1990). Per quanto concerne le agevolazioni per la prima casa, non trovano più applicazione le previsioni di cui all'art. 69, commi 3 e 4, della legge n. 342/2000 (art. 6, comma 2). La principale conseguenza di tale esclusione consiste nella necessità di sussistenza dei requisiti soggettivi per le agevolazioni per la prima casa in capo a ciascun singolo donatario.

Per quanto concerne il problema della reiterazione delle agevolazioni per la prima casa:

a) - la disciplina ora contenuta nell'art. 1-*quater* della tariffa allegata al d.lgs. n. 347/1990, e nell'art. 10, comma 2, del medesimo decreto, esclude che si possa usufruire delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, in caso di acquisto gratuito, se il donatario è già in possesso di altra abitazione acquistata a titolo oneroso con le agevolazioni di cui alla nota II-*bis* all'art. 1 della tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986;

b) - al contrario, stante il tenore letterale della suddetta nota II-*bis*, l'averne usufruito del trattamento di favore in caso di donazione non impedisce di usufruire delle agevolazioni per la prima casa - fermo il requisito dell'impossidenza nel comune - in sede di successivo acquisto oneroso.

- Tra le altre agevolazioni, esenzioni e riduzioni di imposta già previste dal d. lgs. n. 346/1990 ai fini dell'imposta di donazione, e che trovano ora applicazione nei trasferimenti *ex art.* 13, commi 2 e seguenti, 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*;

- 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.

Sembra doversi applicare, stante la mancata previsione nel d.l. in commento di esenzioni per gli atti donativi e gratuiti (a differenza delle successioni, per cui vi è un espresso richiamo nel novellato art. 43 t.u.; e stante il mancato richiamo negli artt. 56 ss. del d. lgs. n. 346/1990 all'esenzione prevista per le successioni *ex art.* 12 del medesimo decreto) l'imposta di registro per le donazioni aventi ad oggetto titoli di stato ed equiparati (per i quali non sussiste neanche una previsione di esenzione da ogni imposta nella relativa legislazione speciale, ed in particolare nel testo unico sul debito pubblico, di cui al d. lgs. 30 dicembre 2003 n. 398).

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.

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, in caso di incompatibilità con le agevolazioni previste dal d. lgs. n. 346/1990, prevalgano le agevolazioni previste in tema di imposte di registro o sul valore aggiunto (Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 3); appare difficile, peraltro, ravvisare una tale incompatibilità.

- Liberalità indirette collegate ad un trasferimento immobiliare.

Il nuovo regime di tassazione delle donazioni rende rilevante la disciplina delle liberalità indirette collegate a trasferimenti immobiliari, quale contenuta nell'art. 1, comma 4-*bis*, del d.lgs. n. 346/1990, come introdotto dall'art. 69 della legge n. 342/2000. Tale ultima disposizione prevede: *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 sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale o dell'imposta sul valore aggiunto. Se si ritiene, come sembra preferibile, che nel richiamo alle "esenzioni", contenuto nell'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001, sia ricompresa anche questa fattispecie, appare opportuno, in questi casi, far risultare dall'atto traslativo la liberalità ed il relativo collegamento, ai fini dell'esclusione da imposta.

- 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, o euro 180.759,91 – la c.d. presunzione di liberalità, e quindi l'applicazione del regime tributario applicabile alle donazioni, se più oneroso; di conseguenza "le parti contraenti devono dichiarare contestualmente se fra loro sussista o meno un rapporto di coniugio o di parentela in linea retta o che sia considerato tale ai sensi del comma 1. In mancanza di tale dichiarazione il trasferimento si considera a titolo gratuito ove al momento della registrazione non risulti comprovata l'inesistenza del rapporto". La disposizione non è stata abrogata dalla legge n. 383/2001, ma era divenuta in concreto inapplicabile con l'abrogazione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Con l'introduzione della disciplina in esame la fattispecie ivi prevista può di nuovo realizzarsi, ed è quindi onere delle parti inserire in atto la dichiarazione di inesistenza di rapporti di parentela in linea retta o coniugio.

D) - ENTRATA IN VIGORE:

- Le disposizioni sopra descritte si applicano - ai sensi dell'art. 6, comma 6, del d.l. in commento - agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate, ed alle scritture private non autenticate registrate dalla data di entrata in vigore del decreto legge.

IMPOSTE INDIRETTE SULLE SUCCESSIONI MORTIS CAUSA

L'art. 6 del decreto legge collegato alla legge finanziaria per il 2007 contiene una nuova regolamentazione della disciplina tributaria dei trasferimenti per causa di morte. In particolare:

A) - IMPOSTA DI REGISTRO:

- viene inserita all'art. 2 del d.p.r. n. 131/1986 la lett. d-*bis*), ricomprendendo espressamente tra le fattispecie assoggettate ad imposta di registro le successioni per causa di morte. Ciò comporta, tra l'altro, 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;

- ai fini della competenza territoriale dell'ufficio, vengono richiamate le disposizioni del d. lgs. n. 346/1990, come modificate dall'art. 15, comma 3, della legge n. 383/2001 (quest'ultima, in particolare, riguardo all'ipotesi del de cuius residente all'estero);

- viene modificato l'art. 13 del d.p.r. n. 131/1986, richiamando i termini, già previsti per la presentazione della dichiarazione di successione (ora ridenominata dichiarazione di trasferimento a causa di morte) dall'art. 31 del d. lgs. n. 346/1990;

- viene modificato l'art. 41 del d.p.r. n. 131/1986, prevedendosi l'obbligo di versare l'imposta di registro entro il termine di presentazione della dichiarazione di successione (sembra quindi applicabile la disciplina del 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). La previsione deve peraltro essere coordinata con quella relativa all'autoliquidazione e pagamento anticipato delle imposte ipotecarie e catastali: sembra doversi ritenere, in assenza di una espressa disposizione, che l'imposta di registro, a differenza delle imposte ipotecarie e catastali, non possa e non debba essere autoliquidata dagli interessati, ma debba essere al contrario liquidata dall'ufficio;

- viene modificato l'art. 43, comma 1, del d.p.r. n. 131/1986, che rinvia per la determinazione della base imponibile agli artt. 47, 48, 51 e 52 del medesimo decreto, con esclusione però del comma 5-*bis* dell'art. 52, come aggiunto dal d.l. n. 223/2006: ne consegue la perdurante applicabilità ai trasferimenti successori riguardanti beni immobili della c.d. valutazione automatica o catastale;

- il suddetto art. 43 precisa inoltre che nella determinazione della base imponibile dei trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali non si tiene conto del valore di avviamento; e che non si tiene altresì conto delle passività ereditarie che non afferiscono alle aziende;

- viene modificato l'art. 57 del d.p.r. n. 131/1986, precisandosi che sono obbligati al pagamento dell'imposta tutti coloro che sono tenuti alla presentazione della dichiarazione (sul punto, cfr. l'art. 28 del d. lgs. n. 346/1990);

- infine, viene modificato l'art. 80 del d.p.r. n. 131/1986, che ora contiene, al comma 3-*bis*, un rinvio, per quanto compatibili, alle disposizioni del d. lgs. n. 346/1990;

- è introdotto nella parte prima della tariffa l'art. 2-*bis*, che prevede aliquote differenziate in relazione al rapporto di parentela o affinità o estraneità dei beneficiari della successione; per le successioni devolute al coniuge o a parenti in linea retta, vi è totale esenzione da imposta di registro relativamente ai beni immobili, mentre per altri beni (aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli o quote sociali) è prevista una soglia di franchigia fino a 100.000 euro;

- il nuovo art. 43, comma 1, lett. i-*bis*) del d.p.r. n. 131/1986 rinvia "per ogni altro bene o diritto" alle disposizioni di cui al titolo II, capo II, del d. lgs. n. 346/1990, "in materia di valutazione di aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali". Tale limitazione, letta in combinato disposto con l'elencazione tassativa contenuta nel nuovo articolo 2-*bis* della tariffa, parte prima, che contempla oltre agli immobili solo aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli o quote sociali, sembra deporre nel senso dell'esclusione da tassazione relativamente a tutti gli altri beni mobili e diritti (denaro contante, beni mobili registrati, arredi, beni immateriali, diritti di credito, ecc.), anche se questa lettura si espone al rilievo di illegittimità costituzionale per ingiustificata disparità di trattamento;

B) - IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI:

- è prevista l'applicazione di imposte ipotecarie e catastali in misura fissa per i trasferimenti a favore del coniuge o di parenti in linea retta aventi ad oggetto l'abitazione principale del defunto (che è concetto diverso da quello di "prima casa", cui

si riferiscono invece le norme sulle donazioni). Nel concetto di abitazione principale sembrano doversi ricomprendere anche le relative pertinenze;

- negli altri casi si applicano le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, con l'aliquota rispettivamente del 3% e dell'1%.

- come inequivocabilmente si desume dai novellati artt. 1-ter e 1-quinquies della tariffa allegata al d. lgs. n. 347/1990, è espressamente contemplata la possibilità di costituzione di vincoli di destinazione mortis causa: anche in tal caso trova applicazione la nuova imposta ipotecaria proporzionale, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti per causa di morte relativi ad immobili e diritti reali immobiliari. Valgono anche qui le considerazioni sopra sviluppate che inducono ad escludere la tassazione in misura proporzionale riguardo alle fattispecie dubbie di destinazione (trust, fondo patrimoniale, vincoli urbanistici, ecc.). Nei casi in cui è dovuta l'imposta proporzionale, occorre quindi indicare nella dichiarazione dei trasferimenti per causa di morte il valore attribuito al vincolo.

C) - COORDINAMENTO CON LA DISCIPLINA PREVIGENTE.

Dal confronto tra la nuova disciplina e quella previgente, contenuta nella legge n. 383/2001 e nel d. lgs. n. 346/1990, emergono alcuni profili di interesse:

1) - la disciplina della territorialità dell'imposta, contenuta nell'art. 2 del d. lgs. n. 346/1990, sembra rivivere con l'introduzione della disciplina in esame;

2) - l'introduzione dell'imposta di registro sembra rendere necessaria l'indicazione nella dichiarazione di successione dei beni immobili situati all'estero;

3) - appare dubbia l'applicabilità delle presunzioni previste dall'art. 9 t.u.: in particolare, della presunzione che esistano "nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore, salvo che da inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile non ne risulti l'esistenza per un importo diverso". Ciò perché, come già rilevato, sembra che i beni mobili diversi da "aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli o quote sociali" siano in realtà sottratti alla nuova imposizione sulle successioni (oltre al fatto che la suddetta presunzione appare difficilmente compatibile con la diversa struttura dell'imposta di registro in esame, che colpisce atomisticamente i singoli cespiti successori con aliquote differenziate). Compatibilmente con la previsione dell'art. 2-bis della tariffa, sembra invece applicabile la presunzione relativamente ai titoli e altri beni mobili previsti dall'art. 11 del t.u.;

4) - non sembrano applicabili le norme su accertamento e liquidazione dell'imposta (art. 27, e artt. 33 e seguenti t.u.), e le norme su pagamento e riscossione (artt. 36 e seguenti t.u.), essendo queste superate dalle disposizioni in tema di imposta di registro; parimenti, non trovano applicazione tutte le disposizioni del d. lgs. n. 346/1990 che riguardano le passività ereditarie (la cui rilevanza, salvo che per quelle aziendali, è espressamente esclusa dal novellato art. 43, comma 1, lett. i-bis), del d.p.r. n. 131/1986);

5) - non sembra applicabile neanche la disciplina della dilazione dell'imposta, contenuta nell'art. 38 del t.u., in quanto espressamente riferita all'imposta di successione;

6) - le disposizioni particolari sulle successioni testamentarie (artt. 43 e seguenti t.u.) sono certamente applicabili;

7) - si applica altresì l'art. 48 t.u., avente ad oggetto divieti ed obblighi a carico di terzi (in particolare, le banche dovranno nuovamente richiedere la dichiarazione del trasferimento a causa di morte al fine di corrispondere titoli - ricompresi nella nuova tassazione - agli eredi o legatari), nonché la disciplina dell'apertura di cassette di sicurezza;

8) - per effetto della nuova disciplina dell'imposizione indiretta applicabile alle successioni, ed agli effetti dell'art. 68, commi 1 e 2, del d.p.r. n. 917/1986 (t.u.i.r.), non sembra dubbio che debba essere superato il preesistente orientamento dell'amministrazione finanziaria (Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 5), e che quindi l'apertura della successione comporti "affrancamento" della plusvalenza immobiliare fino a tale momento, e che quindi l'erede o il legatario debba assumere come costo di acquisto il valore dichiarato nella dichiarazione di successione o quello successivamente accertato.

D) - AGEVOLAZIONI FISCALI.

1) - la previsione di salvezza, contenuta nell'art. 14, comma 1, della legge n. 383/2001, nonché nel nuovo art. 80, comma 3-*bis*, del d.p.r. n. 131/1986, rende senza dubbio applicabili le agevolazioni ed esenzioni già vigenti, tra le quali quella prevista dall'art. 3 del d. lgs. n. 346/1990, nonché le riduzioni di imposta previste dall'art. 25 del medesimo testo unico, e le detrazioni previste dall'art. 26 t.u.;

2) - non trova invece più applicazione, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del d.l. in commento, la disciplina delle agevolazioni per la prima casa contenuta nell'art. 69, commi 3 e 4, della legge n. 342/2000, con la conseguenza che:

a) - il chiamato all'eredità o il legatario, qualunque sia il suo rapporto di parentela con il defunto, non potrà usufruire delle agevolazioni per la prima casa pur in presenza dei relativi requisiti;

b) - nessuna dichiarazione o richiesta dovrà essere inserita nella dichiarazione dei trasferimenti a causa di morte (nella quale dovrà precisarsi, invece, se si tratta della "abitazione principale" del defunto, ai fini del relativo trattamento di favore);

3) - Il novellato art. 43 del d.p.r. n. 131/1986 precisa espressamente che non si applica l'imposta di registro ai trasferimenti per causa di morte relativi a titoli del debito pubblico e titoli di stato (che non devono, quindi, essere inseriti nella dichiarazione);

4) - È ancora applicabile, invece, l'art. 14, comma 2, della legge n. 383/2001, ai sensi del quale "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".

E) - ENTRATA IN VIGORE:

- Le disposizioni sopra descritte si applicano - ai sensi dell'art. 6, comma 6, del d.l. in commento - alle successioni apertesesi dalla data di entrata in vigore del decreto legge.

IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PLUSVALENZE IMMOBILIARI

Ai sensi dell'art. 3, commi 3 e 4, del decreto legge, a decorrere dagli atti stipulati dal 1° ottobre 2006 (con previsione quindi retroattiva, in contrasto con quanto previsto nello statuto del contribuente) l'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari, disciplinata dall'art. 1, comma 496, della legge n. 266/2005, è umentata dal 12,5% al 20%.

REQUISITI DI RURALITÀ DEI FABBRICATI E CATASTO FABBRICATI

Ai sensi dell'art. 4, commi 5 e seguenti, del decreto legge, l'Agenzia del Territorio individua i fabbricati rurali che hanno perso i requisiti di ruralità, e richiede ai relativi titolari la presentazione dei relativi atti di aggiornamento catastale, provvedendovi in caso di inerzia a spese dei titolari medesimi.

Viene altresì modificato l'art. 9, comma 3, del d.l. n. 557/1993, precisandosi che, ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono essere posseduti dal soggetto

titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, ovvero dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito, sempreché tali soggetti rivestano la qualifica di imprenditore agricolo e siano iscritti nel registro delle imprese.

Se per effetto della superiore modifica il fabbricato viene a perdere i requisiti di ruralità, il termine per il relativo accatastamento è fissato, dal comma 7 dell'art. 4, entro il 30 giugno 2007.

AUMENTO DEI MOLTIPLICATORI CATASTALI

Ai sensi dell'art. 5, comma 6, del decreto legge, il moltiplicatore previsto dall'art. 52, comma 5, del t.u. delle disposizioni sull'imposta di registro (d.p.r. n. 131/1986) per i fabbricati di Categoria B è rivalutato nella misura del 40%. Ciò significa che, a decorrere dall'entrata in vigore del decreto legge, la rendita catastale dei suddetti fabbricati deve essere moltiplicata, anziché per 126, per 176,4.

AUMENTO DI TASSE IPOTECARIE

L'art. 7, comma 19, del decreto legge prevede:

- l'aumento da 35 a 55 euro della tassa ipotecaria applicabile per la presentazione di note di iscrizione e trascrizione e domande di annotazione;
- l'applicazione di una tassa di euro 4 per ogni soggetto, per il servizio di trasmissione telematica di elenco dei soggetti presenti nelle formalità di un dato giorno.

La disposizione, in assenza di norma transitoria, deve ritenersi applicabile alle formalità di trascrizione, iscrizione o annotazione presentate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto legge.

AUMENTO DI TRIBUTI CATASTALI

L'art. 7, comma 21, del decreto legge sostituisce il titolo III della tabella A allegata al d.l. 31 luglio 1954 n. 533, che contiene la disciplina dei tributi speciali catastali.

Tra le novità, è previsto l'aumento da euro 35 ad euro 55 della tassa di voltura catastale. La disposizione, in assenza di norma transitoria, deve ritenersi applicabile alle domande di voltura (anche automatica, conseguente a trascrizione) presentate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto legge.

VISURE CATASTALI

Ai sensi dell'art. 7, comma 22, del decreto legge, le ispezioni catastali sono eseguite secondo le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del Territorio.

DISMISSIONI IMMOBILIARI

L'art. 10 del decreto legge, nel disciplinare la dismissione degli immobili non strumentali di "Poste Italiane S.p.A.", richiama la disciplina contenuta nella legge 24 dicembre 1993 n. 560, relativa alle dismissioni di alloggi di edilizia residenziale pubblica, estendendo alla fattispecie in esame l'esonero della consegna dei documenti relativi alla proprietà e di quelli attestanti la regolarità urbanistica, edilizia e fiscale degli stessi beni; abroga di conseguenza l'art. 1, comma 2, lett. a), della legge n. 560/1993.

AMMORTAMENTI E CANONI DI LEASING

L'art. 3, comma 1, del decreto legge, aggiunge all'art. 36 del d.l. n. 223/2006 il comma 7-bis, estendendo ai canoni di locazione finanziaria, per quanto concerne la relativa quota capitale, la disciplina degli ammortamenti dei fabbricati strumentali contenuta nel comma 7. Pertanto, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, anche il costo dei fabbricati strumentali acquisiti in leasing deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza; costo, quest'ultimo, quantificato in misura pari al valore risultante da apposita perizia di stima, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili e comunque non inferiore al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo.

DEDUCIBILITÀ DEI COSTI PER AUTOVEICOLI

L'art. 7, comma 25, del decreto legge, ha modificato l'art. 164, comma 1, lett. b), del d.p.r. n. 917/1986 (t.u.i.r.), limitando al 25% (rispetto al precedente 50%) la percentuale di deducibilità dei costi relativi ad autovetture utilizzate nell'esercizio di attività professionali. Ai sensi del successivo comma 26,

Gaetano Petrelli