

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 16/02/2007 n. 25

Oggetto:

Istanza di Interpello. Atto di rinuncia abdicativa. art. 13 della legge n. 383 del 2001 come modificato dall' articolo 6 del Decreto Legge n. 262 del 2006

Testo:

Con istanza di interpello, concernente la corretta tassazione di rinuncia al diritto di usufrutto e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il notaio XX ha fatto presente di essere stato incaricato della stipula di un atto di rinuncia (a titolo gratuito) del diritto di usufrutto vitalizio.

In proposito, chiede di conoscere il trattamento fiscale riservato a tale atto di rinuncia, ai fini delle imposte indirette, tenuto conto anche delle modifiche apportate all'articolo 13 della legge 383/2001 dal recentissimo articolo 6 del DL n. 262/2006.

L'istante precisa che il valore del diritto di usufrutto, calcolato su base catastale e' inferiore a Euro 180.000,00 e in tale atto, usufruttuario rinunciante e' il genitore e nudi proprietari sono i figli.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il notaio istante fa riferimento all'articolo 13 della legge n. 383/2001 -vigente alla data di presentazione dell'interpello - e, al fine di individuare la corretta tassazione dell'atto di rinuncia in questione, rappresenta che:

- "per quanto concerne l'imposta di Registro, gli atti di rinuncia sono equiparati espressamente alle donazioni e agli altri atti gratuiti, ex art. 13 comma 2 L. 383/2001, come modificato dall'art. 6 comma 5 D.L. 262/2006: conseguentemente l'atto in questione ne sarebbe esente";
- "per quanto concerne le Imposte Ipotecaria e Catastale, nessuna equiparazione viene effettuata dall'art. 6 comma 1 del D.L. 262/2006: non essendo la rinuncia un atto traslativo, le imposte suddette dovrebbero quindi essere applicate nel caso di specie in misura fissa".

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Col quesito in esame si chiede di individuare il corretto trattamento fiscale, ai fini delle imposte indirette, di un atto di rinuncia, a titolo gratuito, al diritto di usufrutto a favore del nudo proprietario.

Preliminarmente, e' necessario chiarire che la rinuncia al diritto in questione e' riconducibile ad un atto che trasferisce un diritto reale di godimento.

Al riguardo, appare determinate la circostanza che con l'atto di rinuncia si produce un vantaggio in capo ad uno specifico soggetto e che tra l'atto di rinuncia e l'arricchimento del beneficiario sussiste un nesso di causalita'.

Nel caso in esame, anche in mancanza di un palese accordo negoziale o di una esplicita menzione in atto, l'effetto che deriva dalla rinuncia consiste nella ricostituzione della piena proprieta' dell'immobile, gia' gravato dal diritto di usufrutto, con conseguente arricchimento del patrimonio del nudo proprietario.

In questo senso si e' pronunciata anche la giurisprudenza di legittimita'; nella sentenza n. 16495 del 2005 della Corte di Cassazione si legge che "...il titolare si priva del suo diritto indipendentemente dalla circostanza che la rinuncia assuma la forma dell'abbandono o quella

dell'indicazione del successivo titolare: infatti e' sempre un altro soggetto ad acquistare la titolarita' del diritto rinunciato, sia che tale acquisto avvenga immediatamente (rinuncia traslativa), sia che esso abbia luogo successivamente (rinuncia abdicativa)."

In modo ancora piu' esplicito, gli stessi giudici, con sentenza n. 24512 del 2005, hanno sottolineato che "il venire meno dell'imposta di consolidazione, alla luce delle comuni regole deducibili dall'ordinamento tributario, ha comportato l'assenza di imposizione dove il consolidamento derivi da un fatto (morte dell'usufruttuario, scadenza del termine) ma non ove il trasferimento derivi da un atto negoziale, cioe' da uno specifico atto ben distinto dall'atto di separazione della proprieta' dall'usufrutto. D'altronde non vi sarebbe alcun logico motivo per assoggettare ad imposta la cessione di usufrutto di cui all'art. 980 del codice civile e non la rinuncia negoziale al diritto stesso, che arreca al nudo proprietario un arricchimento identico a quello conseguito da chi riceve l'usufrutto".

Ricondotta la rinuncia al diritto di usufrutto agli atti che trasferiscono un diritto, ai fini del suo corretto trattamento fiscale, si osserva quanto segue.

L'articolo 2 comma 47 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, come modificato dalla legge 24 novembre 2006, n. 248 (legge di conversione del medesimo) ha introdotto l'imposta sulle successioni e donazioni, regolata, salvo quanto espressamente derogato, dalle disposizioni del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, (d'ora in poi T.U.S.) nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

Il medesimo articolo 2, comma 47, individua l'ambito di riferimento dell'imposta, stabilendo che la stessa si applica sui "...trasferimenti di beni e diritti per causa di morte per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione".

Dall'ampia dizione della norma citata, discende che gli atti a titolo gratuito che comportano trasferimenti di beni e diritti sono attratti nel campo applicativo delle disposizioni dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal fatto che sottendano l' "animus donandi".

La rinuncia al diritto di usufrutto nel caso di specie, in quanto atto che trasferisce a titolo gratuito un diritto di godimento, rientra nel campo di applicazione dell'imposta sulle donazioni.

Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, l'articolo 2, comma 49, del citato decreto, da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 77, lett. b), della legge finanziaria, ha stabilito nuove aliquote e franchigie, modulate in rapporto alla natura del legame di parentela intercorrente tra dante causa e beneficiario.

Poiche', nel caso in esame, il trasferimento avviene tra genitore e figli (cioe' in linea retta) si applica l'aliquota del 4 per cento "...sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro". In particolare, le aliquote si applicano "...al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui e' gravato il beneficiario diversi da quelli di cui all'articolo 58, comma 1, del d. lgs. 346 del 1990..." (art. 2, comma 49 del decreto-legge n. 262/2006), maggiorato di un importo pari al valore complessivo delle donazioni indicate nell'articolo 57, comma 1, del citato decreto.

Per quanto attiene la determinazione delle imposte ipotecaria e catastale, valgono le conclusioni sopra illustrate in ordine alla riconducibilita' della rinuncia al diritto di usufrutto tra gli atti che comportano il trasferimento del diritto; da cio', in particolare, consegue l'applicabilita' delle predette imposte in misura proporzionale, ai sensi del combinato disposto degli articoli 1 della tariffa e 10 del D.Lgs 31 ottobre 1990, n. 347.

Piu' in particolare, si ricorda che per le imposte ipotecaria e catastale non opera alcuna franchigia, a differenza di quanto illustrato per le imposte sulle successioni e donazioni. Secondo consolidata giurisprudenza (da ultimo, Cassazione 9 luglio 2003, n. 10751), avallata dalla prassi amministrativa (Circolare n. 25 del 30 maggio 2005) le imposte ipotecaria e catastale, dal punto di vista impositivo, hanno diversita' di oggetto rispetto all'imposta di registro ed alle imposte sulle successioni e donazione e sono autonome. Le imposte ipotecaria e catastale, infatti, sono correlate ai servizi resi ai fini della circolazione dei beni, mediante le formalita' della trascrizione e della voltura catastale.

Pertanto, il rinvio "...alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro" e dell'imposta sulle successioni e donazioni non significa che si applichi lo stesso regime giuridico. Cio' premesso, la base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale deve essere determinata tenendo conto del valore degli immobili in se' considerati (cfr. circolare n. 25 del 2005).

Cio' posto alla luce delle disposizioni vigenti, occorre precisare che qualora la fattispecie prospettata sia stata posta in essere nel periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore del decreto legge n. 262 del 2006 (3 ottobre 2006) e quella della relativa legge di conversione n. 286 del 2006 (29 novembre 2006), il quadro normativo di riferimento sarebbe diverso da quello sopra illustrato.

Agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito fatti e alle scritture private autenticate nel predetto periodo, si applica l'imposta di registro con le aliquote stabilite all'articolo 6, comma 5 del decreto legge medesimo, nel testo vigente prima della sua conversione.

L'articolo 1, comma 2, infatti, ha fatto salvi gli effetti prodotti dall'articolo 6 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, nel testo vigente prima del 29 novembre 2006, ai sensi dell'articolo 2, comma 53 della legge di conversione, che stabilisce: "Le disposizioni dei commi da 47 a 52 hanno effetto per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto ...".

La fattispecie in esame, quindi, qualora sia stata posta in essere nel periodo dal 3 ottobre 2006 al 29 novembre 2006, rientrerebbe nel campo di applicazione dell'imposta di registro di cui al citato articolo 6, comma 5, ma non sconterebbe il tributo, trattandosi di un trasferimento a favore di parenti in linea retta.

Per quel che concerne le imposte ipotecaria e catastale, ferme restando le argomentazioni gia' svolte in ordine agli effetti traslativi dell'atto di rinuncia al diritto di usufrutto, si fa presente che qualora le relative formalita' della voltura e della trascrizione siano state richieste nel periodo compreso tra la data del 3 ottobre 2006 e quella del 29 novembre 2006, si applicherebbe il cosiddetto "regime transitorio" ed in particolare le disposizioni di cui all'articolo 6, comma 1, lett. a) del decreto legge n. 262/2006, nel testo vigente prima della sua conversione.

Pertanto, l'imposta catastale sarebbe dovuta in misura fissa "...per le volture relative a donazioni e ad altri atti a titolo gratuito, ricorrendo le condizioni di cui all'articolo 1-quater, lettera a), della Tariffa fino a concorrenza del valore di euro 180.000 ed in misura proporzionale per il valore eccedente detto importo".

L'imposta ipotecaria, invece, ai sensi della lett. b) del medesimo comma 1, sarebbe dovuta nella misura del 3 per cento ad eccezione che nei casi di trascrizioni eseguite "...in favore del coniuge o di un parente in linea retta, in possesso dei requisiti e delle condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del presidente della repubblica 26 aprile 1986, n. 131:

a) fino al valore di euro 180.000 per ciascun beneficiario in possesso dei requisiti: 168 euro;

b) oltre il valore di euro 180.000: 3%..."

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente ai sensi del articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.