

PARTE V: LE DONAZIONI E ALTRI ATTI A TITOLO GRATUITO

5.1. Lineamenti dell'imposta sulle successioni e donazioni

La disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni è contenuta nel D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito TUS).

Con l'articolo 2, commi da 49 a 53, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 è stata reintrodotta l'imposta *de quo*, in precedenza soppressa dagli articoli 14 a 17 della legge 25 ottobre 2001, n. 383.

Le disposizioni contenute nel decreto-legge n. 262/2006 sono state in parte modificate sia dalla legge di conversione (legge n. 286 del 24 novembre 2006), sia dalla legge Finanziaria per il 2007 (legge 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, comma 77).

Il nuovo ambito applicativo delle donazioni riguarda:

- i trasferimenti a titolo gratuito di beni *inter vivos*, comprese le liberalità, anche indirette;
- la costituzione di vincoli di destinazione (ad esempio, costituzione di trust, intestazione fiduciaria di beni).

Gli atti di donazione, ai sensi dell'articolo 55 del TUS, sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo Unico sull'imposta di registro (TUR) concernenti gli atti da registrare in termine fisso.

L'imposta di cui trattasi non è dovuta, come chiarito al paragrafo 6.3, non deve essere corrisposta per la registrazione degli atti che contengono esclusivamente una o più disposizioni donative, di valore inferiore alla franchigia.

Con la circolare 7 ottobre 2011, n. 44 è stato, infatti chiarito che per la registrazione degli atti che contengono esclusivamente una o più disposizioni

donative, di valore inferiore alla franchigia, non deve essere corrisposta l'imposta di registro.

Il rinvio operato dall'articolo 55, comma 1, del TUS alle disposizioni del testo unico dell'imposta di registro, deve intendersi riferito esclusivamente alla procedura di registrazione.

Salvo i casi in cui si applica in misura fissa (art. 59 del TUS), l'imposta è determinata applicando le aliquote indicate nella tabella sotto riportata, differenziate in funzione del grado di parentela esistente tra il beneficiario e il disponente.

SOGGETTI	FRANCHIGIA IN €	ALIQUOTA
Coniuge e parenti in linea retta genitori e i figli, anche naturali, i rispettivi ascendenti e discendenti in linea retta, gli adottanti e gli adottati, gli affiliati e gli affiliati)	€ 1.000.000,00	4%
Fratelli e sorelle	€ 100.000,00	6%
Altri parenti fino al 4° grado, affini in linea retta e affini in linea collaterale fino al 3° grado	-	6%
Altri soggetti	-	8%
Persona portatrice di handicap	€ 1.500.000,00	4%, 6%, o 8% a seconda del legame di parentela

Se il beneficiario dell'atto dispositivo è una persona portatrice di handicap, riconosciuto grave, ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000,00 euro.

La franchigia di € 1.500.000,00 si applica ai soggetti con “*handicap grave*”. Si considerano tali non solo coloro che abbiano ottenuto il relativo riconoscimento da parte della Commissione prevista dall’art. 4 della legge n. 104 del 1992, ma anche coloro che siano in possesso del riconoscimento dell’invalidità operato, per differenti cause, da Commissioni mediche pubbliche diverse da quella prevista dal richiamato art. 4.

E’, tuttavia, necessario che la certificazione rilasciata dalle predette Commissioni mediche pubbliche evidenzi in modo esplicito la sussistenza dell’“*handicap grave*” ai sensi del comma 3, dell’art. 3 della richiamata legge n. 104. La condizione di “*handicap grave*” deve inoltre essere ancora sussistente al momento in cui si chiede di fruire dell’agevolazione.

In tutti i casi in cui opera, in presenza di più donazioni o altre liberalità ricevute dalla stessa persona, la franchigia spetta una sola volta per ciascun beneficiario e deve riferirsi all’ammontare complessivo delle donazioni e liberalità posti in essere da un disponente a favore dello stesso beneficiario.

Le aliquote si applicano:

- alla quota di valore globale dei beni e dei diritti oggetto della donazione spettante a ciascun beneficiario, al netto della franchigia, ove operante, e degli oneri da cui è gravato il beneficiario;
- al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti a ciascun beneficiario qualora la donazione sia fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi.

Per gli atti concernenti beni immobili, la base imponibile è determinata ai sensi dell’art. 14 del TUS ed è, pertanto, costituita:

- per la piena proprietà, dal valore venale in comune commercio;
- per la proprietà gravata da diritti reali di godimento, dalla differenza tra il valore della piena proprietà e quella del diritto da cui è gravata;
- per i diritti di usufrutto, uso e abitazione, dal valore determinato a norma dell’art. 17 del TUS sulla base dell’annualità pari all’importo ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale d’interesse;

- per il diritto dell'enfiteuta, dal ventuplo del canone annuo ovvero, se maggiore, dalla differenza tra il valore della piena proprietà e la somma dovuta per l'affrancazione; per il diritto del concedente, dalla somma dovuta per l'affrancazione.

Il citato art. 14 deve essere coordinato con l'art. 34 del TUS, che disciplina il potere di rettifica attribuito agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, da esercitare nei limiti previsti dalla norma stessa.

5.2. Trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni

Ai sensi dell'articolo 3, commi 1, 2, 3 e 4, del TUS non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti a favore:

- dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni;
- di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelle a favore delle ONLU e alle fondazioni previste dal Decreto Legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461;
- di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli sopra indicati, che perseguono però le stesse finalità di cui al punto precedente. In questo caso, il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o i diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal donante. In mancanza di tale dimostrazione, esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali alla data in cui avrebbe dovuto essere pagata;
- degli enti che perseguono finalità di culto religioso;
- di movimenti e partiti politici;
- degli enti pubblici esteri e delle fondazioni e associazioni costituite all'estero, a condizione di reciprocità.

5.3. Esenzione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali prevista dall'art. 3, comma 4-ter, del TUS

L'articolo 1, comma 78, lett. a), della legge finanziaria per il 2007, ha inserito nell'articolo 3 del TUS, il comma 4-ter, in tal modo ampliando il novero delle fattispecie esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni.

Il comma 4-ter dell'articolo 3 del TUS stabilisce che *“I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta.*

In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata”.

Sono, quindi, esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti di aziende o rami di esse, di azioni e quote sociali, attuati in favore dei discendenti e del coniuge mediante disposizioni *mortis causa*, donazioni, atti a titolo gratuito o costituzione di vincoli di destinazione, nonché mediante patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile.

La norma in esame è volta a favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia e, pertanto, non può considerarsi applicabile al trasferimento di quei titoli che, per loro natura, non permettono di attuare tale passaggio (ad esempio, titoli obbligazionari).

Per analoghi motivi, l'esenzione non può trovare applicazione nei casi in cui beneficiario sia un soggetto societario o una persona fisica che non sia "discendente" o "coniuge" del dante causa.

L'applicazione del regime di favore di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS concerne i trasferimenti a favore dei discendenti o del coniuge di:

- aziende o rami di esse;
- quote sociali e azioni.

Nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote sociali o azioni emesse dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR e cioè "...società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato...", l'esenzione spetta per il solo trasferimento di partecipazioni "...mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile".

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 22 gennaio 2008, n. 3 ha chiarito, in considerazione del tenore letterale della disposizione in commento, che l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica ogniqualvolta il trasferimento riguardi partecipazioni in società di persone, purché, ovviamente, ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS.

Viceversa, nell'ipotesi in cui il trasferimento abbia ad oggetto azioni o quote di partecipazione in società di capitali, l'agevolazione in parola trova applicazione qualora il beneficiario del trasferimento, per effetto di quest'ultimo, possa disporre del controllo della società in base all'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

Tale disposizione codicistica definisce la nozione di "controllo di diritto" che si realizza quando un soggetto "dispone della maggioranza dei voti esercitabili

nell'assemblea ordinaria" di una società, ossia detiene, più del 50 % delle quote o azioni della società, con diritto di voto nella assemblea ordinaria.

Secondo quanto precisato con la risoluzione 26 luglio 2010, n. 75, la verifica del requisito dell'acquisizione o integrazione del controllo previsto per la fruizione dell'agevolazione in discorso deve essere effettuata anche in considerazione di quanto disposto dal secondo comma dell'articolo 2359, secondo cui *"ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi"*.

Si riportano di seguito alcuni esempi esplicativi del regime di esenzione in commento:

- Tizio possiede una partecipazione pari al 60 per cento del capitale sociale di Alfa S.p.A., che intende donare separatamente ed in parti uguali a ciascuno dei suoi tre figli. In tal caso, non si applica l'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, in quanto nessun donatario potrebbe esercitare il controllo di cui all'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile;

- l'agevolazione in parola si applica, invece, qualora, nell'esempio di cui sopra, Tizio doni l'intero pacchetto azionario posseduto ai suoi tre figli in comproprietà tra loro. In tal caso, in base all'articolo 2347 del codice civile, i diritti dei comproprietari sono esercitati da un rappresentante comune, il quale disporrà della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;

- Tizio detiene una partecipazione pari al 10 per cento del capitale sociale di Alfa s.n.c. che dona, in parti uguali e separate, ai suoi tre figli.

In tal caso, i trasferimenti non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni.

Per godere dell'agevolazione in trattazione e, altresì, necessario che *"... gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso"*.

Di conseguenza, il beneficiario del trasferimento di azienda o di rami di esse, di quote sociali e di azioni non è tenuto a corrispondere l'imposta sulle successioni e donazioni a condizione che per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento:

- prosegua l'attività d'impresa: la prosecuzione dell'attività riguarda tutte le ipotesi in cui il trasferimento abbia avuto ad oggetto aziende o rami di esse;
- detenga il controllo societario: questa ipotesi, evidentemente, ricorre ogniqualvolta il trasferimento abbia ad oggetto quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR.

In ogni caso, per fruire dell'agevolazione è necessario che gli aventi causa rendano apposita dichiarazione nell'atto di donazione circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa ovvero di mantenere il controllo societario.

In applicazione del comma 4-ter del citato articolo 3, la costituzione del vincolo di destinazione in un *trust* disposto a favore dei discendenti del *settlor* non è soggetto all'imposta qualora abbia ad oggetto aziende o rami di esse, quote sociali e azioni, purché siano soddisfatte le condizioni prescritte dal predetto articolo 3, comma 4-ter (*cf.* circolare del 6 agosto 2007, n. 48).

Le condizioni previste dalla norma esentativa come chiarito con la risoluzione del 23 aprile 2009, n. 110 possono, pertanto, ritenersi soddisfatte qualora:

- il *trust* abbia una durata non inferiore a cinque anni a decorrere dalla stipula dell'atto che comporta la segregazione in *trust* della partecipazione di controllo o dell'azienda;
- i beneficiari finali siano necessariamente discendenti e/o coniuge del disponente;
- il *trust* non sia discrezionale o revocabile, vale a dire, ad esempio, che non possono essere modificati dal disponente o dal *trustee* i beneficiari finali dell'azienda o delle partecipazioni trasferite in *trust*;

- il *trustee* deve proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (individuabile nell'atto segregativo dell'azienda e/o delle partecipazioni) e, a tal fine, deve rendere, contestualmente al trasferimento, apposita dichiarazione circa la sua volontà di proseguire l'attività di impresa (o detenere il controllo).

5.3.1. Decadenza dall'agevolazione

Il mancato rispetto delle condizioni previste al citato articolo 3, comma 4-ter del *TUS* comporta la decadenza dall'agevolazione fruita e, quindi, il pagamento:

- dell'imposta nella misura ordinaria;
- nonché della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;
- e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

La decadenza dal beneficio può verificarsi anche in modo parziale, come, ad esempio, nell'ipotesi in cui il beneficiario, nel quinquennio, ceda un ramo dell'azienda. In tal caso, la decadenza dal beneficio si verifica limitatamente al ramo di azienda trasferito, purché, per la parte d'azienda non trasferita, il cedente prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa.

Il conferimento dell'azienda o della partecipazione in un'altra società non è causa di automatica decadenza dall'agevolazione.

Il conferimento, ai fini del mantenimento dell'agevolazione in parola, può essere assimilato, infatti, al proseguimento dell'esercizio dell'attività d'impresa.

In particolare, la condizione della prosecuzione dell'attività d'impresa e da intendersi assolta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o successione:

- il beneficiario conferisca l'azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;

- il beneficiario conferisca l'azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

Parimenti, deve intendersi assolto il requisito della prosecuzione dell'attività d'impresa nell'ipotesi di:

- trasformazione, fusione o scissione che diano origine a società di persone ovvero incidano sulle stesse, a prescindere dal valore della quota di partecipazione assegnata al socio;

- trasformazione, fusione o scissione che diano origine o incidano su società di capitali, purché il socio mantenga o integri, nella società di capitali, una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

5.3.2. Trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali attuata mediante i patti di famiglia

I patti di famiglia sono stati introdotti nel codice civile dalla legge 14 febbraio 2006, n. 55.

La finalità che si intende perseguire con i patti di famiglia è di regolamentare il passaggio generazionale delle aziende mediante effetti anticipatori della successione.

In base all'articolo 768-bis del codice civile, il patto di famiglia è “... *il contratto con cui (...) l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti*”.

Il successivo articolo 768-ter stabilisce, altresì, che il predetto contratto deve essere concluso a pena di nullità per atto pubblico. In particolare, il patto di famiglia è riconducibile nell'ambito degli atti a titolo gratuito, in quanto:

- da una parte, è caratterizzato dall'intento - non prettamente donativo - di prevenire liti ereditarie e lo smembramento di aziende o partecipazioni societarie

ovvero l'assegnazione di tali beni a soggetti inidonei ad assicurare la continuità gestionale degli stessi;

- dall'altra parte, non comporta il pagamento di un corrispettivo da parte dell'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, ma solo l'onere in capo a quest'ultimo di liquidare gli altri partecipanti al contratto, in denaro o in natura.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, l'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, come da ultimo modificato dalla legge finanziaria per il 2008, dispone che *“I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia (...) a favore dei discendenti,di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta”*.

Come ampiamente illustrato nei paragrafi che precedono, anche nell'ipotesi in cui il trasferimento sia stato effettuato tramite patti di famiglia, per il mantenimento dell'agevolazione in parola è necessario che i beneficiari:

- proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa ovvero detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dal trasferimento;

- rendano, contestualmente alla stipula del contratto con il quale è disposto il patto di famiglia, una dichiarazione con la quale si impegnino ad osservare le predette condizioni.

L'agevolazione recata dall'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, si applica esclusivamente con riferimento al trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, e non riguarda anche l'attribuzione di somme di denaro o di beni eventualmente posta in essere dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali in favore degli altri partecipanti al contratto.

Tali ultime attribuzioni rientrano nell'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni.

In ultimo, si osserva che i partecipanti al patto di famiglia non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali possono rinunciare all'attribuzione in denaro o in natura loro spettante (articolo 768-*quater*, comma 2, del codice civile). Tale rinuncia non ha effetti traslativi ed è, quindi, soggetta alla sola

imposta di registro in misura fissa, dovuta per gli atti privi di contenuto patrimoniale (articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR).

5.3.3. Applicabilità dell'imposta ipotecaria e catastale al ricorrere dei presupposti per l'agevolazione di cui al comma 4-ter dell'art. 3 del TUS

In base all'espresso rinvio alla disposizione agevolativa di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del TUS, recato rispettivamente dagli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3, del TUIC, nell'ipotesi di attribuzione, in favore dei discendenti e del coniuge, di azienda o di un ramo di essa nella quale siano compresi beni immobili o diritti reali immobiliari e per la quale ricorrano le condizioni per l'esenzione, le relative formalità di trascrizione e voltura catastale sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale.

5.4. L'agevolazione 'prima casa' negli atti di donazione

L'articolo 69, commi 3 e 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342 hanno introdotto la possibilità di fruire, tra l'altro per le donazioni, delle agevolazioni previste per l'acquisto della 'prima casa'.

Ai sensi del comma 3 del predetto articolo 69, l'agevolazione, concernente l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale, è prevista per i trasferimenti “... *della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le 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, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 ...*”.

La citata disposizione di favore, come chiarito con la citata circolare n. 3 del 2008, non è applicabile agli atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione non espressamente contemplati dalla norma stessa.

Tale disciplina, infatti, reca una norma speciale agevolativa non suscettibile di interpretazione estensiva.

Il successivo comma 4 dello stesso articolo 69 dispone che l'interessato, nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione, deve, altresì, dichiarare il possesso dei requisiti e delle condizioni per beneficiare dell'agevolazione '*prima casa*', prevedendo l'applicazione della relativa sanzione in caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, in forza del richiamo al comma 4 della nota II-*bis* dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR

In ordine al regime decadenziale dal beneficio '*prima casa*' richiesto in sede di atto di donazione da parte di più beneficiari, con la risoluzione del 15 marzo 2011, n. 33, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la mendacità della dichiarazione concernente la sussistenza dei requisiti può essere imputata solo al soggetto che l'ha resa, con la conseguenza che la dichiarazione risulta priva di efficacia sin dall'origine. Tuttavia, poiché è sulla base di tale dichiarazione che è stato concesso il beneficio anche agli altri soggetti interessati, la mendacità della dichiarazione comporta la decadenza non solo in capo al dichiarante, ma anche in capo agli altri coeredi o donatari, mentre la relativa sanzione risulterà applicabile unicamente al beneficiario che si è reso colpevole della dichiarazione mendace.

Analogamente opererà per intero la decadenza dal beneficio, nel caso in cui il dichiarante non trasferisca, entro diciotto mesi dall'acquisizione dell'immobile, la residenza nel comune in cui è sito l'immobile stesso.

In tale ipotesi, il recupero dell'imposta, come pure la relativa sanzione, interesserà interamente ed esclusivamente il beneficiario dichiarante.

Le stesse considerazioni vanno fatte per l'ipotesi in cui il beneficiario-dichiarante rivenda l'immobile entro cinque anni dall'acquisizione, senza procedere entro un anno dall'alienazione al riacquisto di altro immobile da adibire a '*prima casa*'. Anche in questo caso, si avrà la decadenza per intero del beneficio, con recupero dell'imposta e applicazione delle relative sanzioni in capo al solo dichiarante.

Per quanto riguarda, invece, l'ipotesi di rivendita infraquinquennale dell'immobile oggetto dell'agevolazione da parte di un coerede/donatario non

dichiarante si ritiene, sulla base di analoghe considerazioni, che ciò non comporti alcuna decadenza dal beneficio neanche in capo al soggetto che ha ceduto l'immobile.

A titolo esemplificativo, si ponga il caso di un donatario che abbia beneficiato dell'agevolazione, nonostante, al momento della successione/donazione, non fosse in possesso dei requisiti per aver già fruito a titolo personale dell'agevolazione prima casa.

Appare evidente come, in questa ipotesi, una successiva rivendita infraquinquennale della quota di proprietà sia del tutto irrilevante non essendo possibile né perdere né mantenere un requisito che, di fatto, non era richiesto né posseduto *ab origine*.

Pertanto, i coeredi/donatari non dichiaranti, trovandosi ad usufruire dell'agevolazione, senza averlo espressamente richiesto, non rilevano sul piano soggettivo né oggettivo in ordine al mantenimento e alla decadenza di requisiti che non sono mai stati loro richiesti. Peraltro, ai medesimi soggetti, non è data la possibilità di optare per una diversa tassazione, in quanto l'agevolazione è concessa dal legislatore, in modo unitario, per il pagamento *una tantum* delle imposte ipotecarie e catastali sull'atto di trasferimento dell'immobile per successione.

Si rammenta che il regime di favore di cui al citato articolo 69 comporta esclusivamente l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale (che sono dovute nella misura fissa di 168 euro, anziché nella misura ordinaria del 2% e 1%), non anche il riconoscimento di alcun beneficio per quanto attiene l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, che segue il regime ordinario (cfr. Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008).

L'agevolazione *'prima casa'* fruita per l'acquisto di immobili a titolo di donazione non preclude la possibilità di chiedere nuovamente il regime di esenzione in caso di successivo, eventuale acquisto a titolo oneroso di altro immobile (soggetto ad imposta di registro), stante la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene agevolato.

Diversamente, l'agevolazione 'prima casa' fruita per l'acquisto di immobili per donazione, preclude ulteriori acquisti agevolati a titolo gratuito, salvo che tali acquisti abbiano per oggetto quote dello stesso immobile.

Nota: articolo 2 da 47 a 53 d.l. 262/2006 e legge conversione 286/2006 – articolo 1 commi 77 a 79 legge 296/2006 – articolo 1 comma 31 legge 244/2007 - articolo 14 del d. lgs 346/1990 – articolo 34 del d. lgs 346/1990 - articolo 69 commi 3 e 4 della legge 342/2000 – articolo 3 d.lgs 346/1990 – articolo 55 D. Lgs. 346/1990 – articolo 57 d. lgs 346/1990 – articolo 59 D. Lgs. 346/1990, artt. 13 e 14 della legge 18 ottobre 2001 n. 383 – risoluzione 465062 del 1991- risoluzione 160/E del 1998 - circolare 168/E del 1998 - circolare 22/E del 2000 – circolare 91/E del 2001– risoluzione 341 del 2007 - circolare 3/E del 2008 – risoluzione 446/E del 2008; circolari n. 44 del 7 maggio 2001 e n. 91 del 19 ottobre 2001; circolare n. 38 del 12 agosto 2005, punto 6.2; risoluzione 265/E del 2008; punto 75, circolare del 6 agosto 2007, n. 48 - circolare 22 gennaio 2008, n. 3 - risoluzione 23 aprile 2009, n. 110 - risoluzione 26 luglio 2010, n. 75 - risoluzione 15 marzo 2011, n. 33.

5.5. Donazione di beni culturali vincolati

La donazione di beni culturali vincolati, se di importo superiore alla franchigia, è soggetta all'imposta sulle donazioni nella misura fissa prevista per l'imposta di registro a condizione che sia presentata all'Ufficio, all'atto della registrazione dell'atto notarile, l'apposita attestazione rilasciata dall'Amministrazione per i beni culturali e ambientali (art. 59 TUS).

Il donatario decade dal beneficio se prima che siano decorsi cinque anni dall'atto:

- vende, in tutto od in parte, i beni ricevuti in donazione;
- effettua il mutamento di destinazione degli immobili senza la prescritta autorizzazione;
- non assolve agli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato;
- tenta l'esportazione non autorizzata dei beni vincolati (articolo 13, comma 4 del TUS).

5.6. Donazione di fondo rustico ad imprenditore agricolo di età inferiore a 40 anni

L'articolo 14 della legge 14 dicembre 1998, n. 441, prevede che, al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone, gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant'altro strumentale all'attività aziendale oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado (sono esclusi i collaterali), sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali e di bollo e sono soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa, quando i soggetti interessati siano:

- coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (IAP) che non hanno ancora compiuto i 40 anni d'età, iscritti nelle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento;
- giovani che non hanno ancora compiuto i 40 anni a condizione che acquisiscano la qualifica di *coltivatore diretto* o di *IAP* entro 24 mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

Per fruire di questa agevolazione, i donatari devono altresì obbligarsi a coltivare o a condurre i fondi rustici per almeno sei anni.

Il donatario decade dalle agevolazioni se:

- pur essendo coltivatore diretto o imprenditore agricolo non si iscrive nelle relative gestioni previdenziali entro tre anni dalla data dell'atto oppure, se acquisita la predetta qualifica, non si iscrive nelle relative gestioni previdenziali nei successivi due anni;
- cessa di coltivare o condurre direttamente il fondo prima dello scadere di sei anni dalla data dell'atto.

In tal caso l'ufficio recupera le normali imposte, applicando i relativi interessi moratori. Non è prevista l'irrogazione di sanzione.

Nota: art. 14 della legge 14 dicembre 1998 n. 441; circolare 24/05/2000 n. 109; risoluzione del 5/05/2000 n. 53; risoluzione 27/05/2002 n. 157.

5.7. La rinuncia abdicativa a titolo gratuito di diritti reali di godimento

La problematica è stata affrontata dall' Agenzia delle Entrate con la risoluzione del 16 febbraio 2007, n 25/E con riferimento ad un atto di rinuncia, a titolo gratuito, al diritto di usufrutto in favore del nudo proprietario.

In sintesi si riportano i principi enunciati nella citata risoluzione.

La rinuncia al diritto di usufrutto è riconducibile ad un atto che trasferisce un diritto reale di godimento. Ciò in considerazione del fatto che con tale atto 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 causalità.

Infatti, 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 proprietà dell'immobile, già gravato dal diritto di usufrutto, con conseguente arricchimento del patrimonio del nudo proprietario.

In tal senso, si è pronunciata anche la giurisprudenza di legittimità con le sentenze n. 16495/2005 e Cass. n. 24512/2005.

Inquadrata la rinuncia al diritto di usufrutto tra gli atti che trasferiscono un diritto, ai fini del corretto trattamento fiscale si osserva che gli atti a titolo gratuito che comportano trasferimenti di beni e diritti sono attratti nel campo di applicazione delle disposizioni dell'imposta sulle successioni e donazioni, a prescindere dal fatto che sottendano l' "*animus donandi*".

Ne discende che la rinuncia al diritto di usufrutto, in quanto atto che trasferisce a titolo gratuito un diritto di godimento, rientra nel campo di operatività dell'imposta sulle donazioni, che deve essere applicata nel rispetto delle aliquote e delle franchigie modulate in rapporto alla natura del legame di parentela intercorrente tra dante causa e beneficiario.

Per quanto attiene, invece, alla determinazione delle imposte ipotecaria e catastale, in considerazione della riconducibilità della rinuncia al diritto di usufrutto tra gli atti che comportano il trasferimento del diritto, dette imposte saranno applicate in misura proporzionale ai sensi del combinato disposto degli artt. 1 della Tariffa e 10 del TUIC.

Ovviamente potrà usufruirsi dell'agevolazione 'prima casa' quando ne ricorrono i presupposti soggettivi ed oggettivi.

Il valore da attribuire alla rinuncia si ottiene seguendo le regole dettate dal TUS.

In definitiva, il regime di tassazione è il seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta sulle donazioni	<p>4%: per i beni devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta del donante che eccedono la franchigia di € 1.000.000,00;</p> <p>6%: per i beni devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle del donante che eccedono la franchigia di € 100.000,00;</p> <p>6%: per i beni devoluti a favore di altri parenti fino al 4° grado, affini in linea retta e affini in linea collaterale fino al 3° grado (non è prevista franchigia);</p> <p>8%: per i beni devoluti a favore di altri soggetti diversi da quelli precedentemente indicati</p> <p>N.B. Per le persone potatrici di handicap, indipendentemente dal grado di parentela, vi è la franchigia di € 1.500.000,00</p>
Imposta ipotecaria	2% (€ 168,00 se 'prima casa')
Imposta catastale	1% (€ 168,00 se 'prima casa')
Imposta di bollo	€ 230,00

Nota: articolo 2 da 47 a 53 d.l. 262/2006 e legge conversione 286/2006; articolo 1 commi 77 a 79 legge 296/2006; articolo 1 comma 31 legge 244/2007; articolo 14 del d. lgs 346/1990; articolo 34 del d. lgs 346/1990; articolo 69 commi 3 e 4 della legge 342/2000; articolo 3 d. lgs 346/1990; articolo 55 D. Lgs. 346/1990; articolo 57 D. Lgs. 346/1990; articolo 59 D. Lgs. 346/1990; risoluzione 25/E del 16 febbraio 2007.