

NUOVA IMPOSTA SULLE DONAZIONI

L'art. 2, commi 47 e seguenti, della legge 24 novembre 2006, n. 286 (in Suppl. ord. n. 223 alla G.U. n. 277 del 28 novembre 2006), di conversione del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, ha reintrodotto l'imposta di donazione, per gli atti stipulati a partire dal 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore del d.l. n. 262/2006, di conversione del d.l. n. 262/2006). Modifiche alla reintrodotta imposta sulle donazioni sono state apportate - con decorrenza dal 1° gennaio 2007 - dall'art. 1, commi da 77 a 79, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (in G.U. n. 299 del 27 dicembre 2006).

- L'imposta sulle donazioni si applica:

- 1) - alle donazioni;
- 2) - agli atti costituenti liberalità indiretta;
- 3) - agli atti gratuiti non liberali.

- L'imposta sulle donazioni trova la propria disciplina nel d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001; ciò significa che tutte le successive aggiunte e modifiche, inserite nel corpo del medesimo testo unico, sono irrilevanti e devono essere considerate come non scritte.

- La struttura dell'imposta sulle donazioni è, salve le diverse aliquote ora previste, sostanzialmente quella risultante dalle modifiche apportate al t.u. dalla legge n. 342/2000 (su cui cfr. la Circ. Min. Fin. 16 novembre 2000 n. 207/E); in particolare, l'imposta di donazione non colpisce - a differenza di quanto avveniva prima del 2000 - il valore globale dell'atto di donazione, ma unicamente le attribuzioni in capo ai singoli donatari.

La nuova imposta sulle donazioni riguarda tutti i beni e diritti, mobiliari ed immobiliari, oggetto di trasferimento, salve le eccezioni espressamente previste dalla legge. Comprende quindi, ad esempio, oltre al denaro, qualsiasi tipo di rapporto bancario, saldi di conti correnti, titoli (anche di Stato), quote di fondi comuni di investimento ed altri valori mobiliari.

- Per l'imposta sulle donazioni è prevista una franchigia in tre casi (art. 2, commi 49 e 49-bis, del d.l. n. 262/2006):

- 1) - nei trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta, fino all'importo, per ciascun beneficiario, di 1.000.000 di euro;
- 2) - nei trasferimenti a favore dei fratelli e delle sorelle fino all'importo, per ciascun beneficiario, di 100.000 euro;

3) - nei trasferimenti a favore di persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992 n. 104, fino all'importo di 1.500.000 euro.

L'art. 2, comma 51, del d.l. n. 262/2006 prevede il successivo aggiornamento di tali franchigie, con cadenza quadriennale, con decreto ministeriale, tenendo conto dell'indice del costo della vita.

In relazione alla previsione dell'art. 2, comma 49-*bis*, del d.l. n. 262/2006 (soggetti con handicap riconosciuto grave), la franchigia si applica a prescindere da qualsiasi rapporto di parentela con il de cuius. Il rinvio alla legge n. 104/1992 comporta l'applicazione dell'art. 3 di quest'ultimo provvedimento: per cui "è persona handicappata colui che presenta una minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale o di emarginazione" (art. 3, comma 1); "qualora la minorazione, singola o plurima, abbia ridotto l'autonomia personale, correlata all'età, in modo da rendere necessario un intervento assistenziale permanente, continuativo e globale nella sfera individuale o in quella di relazione, la situazione assume connotazione di gravità" (art. 3, comma 3). Ai sensi del successivo art. 4 della legge n. 104/1992, "gli accertamenti relativi alla minorazione, alle difficoltà, alla necessità dell'intervento assistenziale permanente e alla capacità complessiva individuale residua, di cui all'articolo 3, sono effettuati dalle unità sanitarie locali", con le ulteriori modalità prescritte nel medesimo articolo. Tuttavia, ai fini delle agevolazioni fiscali, deve riconoscersi, in conformità ai principi generali dettati dal d.p.r. n. 445/2000, la possibilità di autocertificare la situazione di grave handicap mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio (da inserirsi nella donazione).

- L'art. 1, comma 78, della legge n. 296/2006 ha poi introdotto un'ipotesi di totale esenzione da imposta sulle donazioni, aggiungendo il comma 4-*ter* all'art. 3 del d. lgs. n. 346/1990. In particolare, ai sensi di quest'ultima disposizione, i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-*bis* e seguenti del codice civile, a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. Ove nell'azienda siano compresi beni immobili, il richiamo dell'art. 3 del d. lgs. n. 346/1990 (a sua volta richiamato dall'art. 55, comma 2, del medesimo decreto) da parte degli artt. 1, comma 2, e 10, comma 3, del d. lgs. n. 347/1990 comporta, altresì, l'esenzione da imposte ipotecarie e catastali.

Trattandosi di quote sociali o azioni di società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, 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 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'art. 13 del d. lgs. n. 471/1997 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Coordinando la disposizione in esame con quella contenuta nel comma 48, deve ritenersi che, nell'ipotesi in cui i discendenti non rendano, contestualmente alla donazione, la dichiarazione di impegno a proseguire l'attività di impresa, si applica il trattamento ordinario (e quindi la franchigia di 1.000.000 di euro); con la conseguenza che, allorché il valore dell'azienda o delle partecipazioni sociali, unitamente a quello

degli altri cespiti oggetto di donazione sia di sicuro inferiore alla suddetta franchigia, non vi sarà alcuna convenienza ad usufruire dell'esenzione in oggetto.

- Le agevolazioni per la prima casa sono applicabili, nei termini previsti dall'art. 69, commi 3 e 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342, e quindi in base alle regole ed alla relativa interpretazione precedentemente applicate (risultando così superata la diversa disciplina contenuta nel d.l. n. 262/2005, nel testo anteriore alla conversione in legge). Cfr., sul punto, la Circ. Agenzia Entrate 7 maggio 2001 n. 44/E.

- Le nuove aliquote (previste dall'art. 2, commi 49 e 49-bis, del d.l. n. 262/2006, come modificata dalla legge n. 296/2006) sono le seguenti:

1) - Donazione o altro atto gratuito avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, a favore del coniuge o di parenti in linea retta:

- Imposta di donazione: 4 % (sul valore complessivo, al netto di eventuali oneri, eccedente, per ciascun donatario, euro 1.000.000);

- Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari

- Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari

2) - Donazione (o patto di famiglia) o altro atto gratuito avente ad oggetto aziende o partecipazioni sociali a favore dei discendenti * che si impegnano a proseguire l'attività d'impresa o a detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data della donazione: * e del coniuge

- Imposta di donazione: esente

- Imposta ipotecaria: esente

- Imposta catastale: esente

3) - Donazione o altro atto gratuito avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, a favore di fratelli e sorelle:

- Imposta di donazione: 6 % (sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun donatario, euro 100.000);

- Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari

- Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari

4) - Donazione o altro atto gratuito avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, a favore di parenti fino al quarto grado e di affini in linea retta, nonché di affini in linea collaterale fino al terzo grado (con esclusione del coniuge, dei parenti in linea retta, dei fratelli e sorelle):

- Imposta di donazione: 6 %

- Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari

- Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari

5) - Donazione o altro atto gratuito avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, a favore di parenti oltre il quarto grado, e di affini in linea collaterale oltre il terzo grado, nonché a favore di estranei:

- Imposta di donazione: 8 %

- Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari

- *Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari*

6) - *Donazione avente ad oggetto beni (mobili o immobili) e diritti di qualsiasi natura, a favore di persone fisiche con handicap riconosciuto grave:*

- *Imposta di donazione: l'aliquota applicabile in base al rapporto di parentela, affinità o coniugio (sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun donatario, euro 1.500.000)*

- *Imposta ipotecaria: 2% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari*

- *Imposta catastale: 1% (sul valore degli immobili) - oppure € 168 se prima casa per almeno uno dei donatari*

7) - *Donazione di terreni e fabbricati di qualsiasi tipo a favore di enti pubblici o altri enti previsti dall'art. 3 del D. Lgs. n. 346/1990:*

- *Imposta di donazione: esente*

- *Imposta ipotecaria: esente*

- *Imposta catastale: esente*

8) - *Rinuncie a diritti reali su beni di qualsiasi tipo, a titolo di donazione o comunque a titolo gratuito, a favore del coniuge o di parenti in linea retta:*

- *Imposta di donazione: 4 % (sul valore complessivo, al netto di eventuali oneri, eccedente, per ciascun beneficiario, euro 1.000.000);*

- *Imposta ipotecaria: € 168*

- *Imposta catastale: € 168*

9) - *Rinuncie a diritti reali su beni di qualsiasi tipo, a titolo di donazione o comunque a titolo gratuito, a favore di fratelli e sorelle:*

- *Imposta di donazione: 6 % (sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun donatario, euro 100.000);*

- *Imposta ipotecaria: € 168*

- *Imposta catastale: € 168*

10) - *Rinuncie a diritti reali su beni di qualsiasi tipo, a titolo di donazione o comunque a titolo gratuito, a favore di parenti fino al quarto grado (diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta, dai fratelli e sorelle), di affini in linea retta, di affini in linea collaterale fino al terzo grado:*

- *Imposta di donazione: 6 %*

- *Imposta ipotecaria: € 168*

- *Imposta catastale: € 168*

11) - *Rinuncie a diritti reali su beni di qualsiasi tipo, a titolo di donazione o comunque a titolo gratuito, a favore di parenti oltre il quarto grado, di affini in linea collaterale oltre il terzo grado o di estranei:*

- *Imposta di donazione: 8 %*

- *Imposta ipotecaria: € 168*

- *Imposta catastale: € 168*

12) - *Rinuncie a diritti reali su beni di qualsiasi tipo, a titolo di donazione o comunque a titolo gratuito, a favore di persone fisiche con handicap riconosciuto grave:*

- *Imposta di donazione: l'aliquota applicabile in base al rapporto di parentela, affinità o coniugio (sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun donatario, euro 1.500.000)*

- *Imposta ipotecaria: € 168*

- *Imposta catastale: € 168*

13) - *Atti costitutivi di vincoli di destinazione (art. 2645-ter c.c.), compresi i trusts, su beni di qualsiasi tipo, a favore del coniuge o di parenti in linea retta:*

- Imposta di donazione: 4 % (sul valore complessivo eccedente, per ciascun beneficiario, euro 1.000.000);

- Imposta ipotecaria: € 168

14) - Atti costitutivi di vincoli di destinazione (art. 2645-ter c.c.), compresi i trusts, su beni di qualsiasi tipo, a favore di fratelli e sorelle:

- Imposta di donazione: 6 % (sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun donatario, euro 100.000);

- Imposta ipotecaria: € 168

15) - Atti costitutivi di vincoli di destinazione (art. 2645-ter c.c.), compresi i trusts, su beni di qualsiasi tipo, a favore di parenti fino al quarto grado (diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta, dai fratelli e sorelle), di affini in linea retta, di affini in linea collaterale fino al terzo grado:

- Imposta di donazione: 6 %

- Imposta ipotecaria: € 168

16) - Atti costitutivi di vincoli di destinazione (art. 2645-ter c.c.), compresi i trusts, su beni di qualsiasi tipo, a favore di parenti oltre il quarto grado, di affini in linea collaterale oltre il terzo grado o di estranei:

- Imposta di donazione: 8 %

- Imposta ipotecaria: € 168

17) - Atti costitutivi di vincoli di destinazione (art. 2645-ter c.c.), compresi i trusts, su beni di qualsiasi tipo, a favore di persone fisiche con handicap riconosciuto grave:

- Imposta di donazione: l'aliquota applicabile in base al rapporto di parentela, affinità o coniugio (sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun donatario, euro 1.500.000)

- Imposta ipotecaria: € 168

- L'art. 2, comma 49, del d.l. n. 262/2006, precisa che l'imposta è determinata dall'applicazione delle aliquote sopra indicate al valore dei beni e dei diritti oggetto dell'atto gratuito, "al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1", del d. lgs. n. 346/1990. Nel caso di donazione modale, pertanto, l'imposta di donazione è applicata sul valore netto dall'onere previsto a carico del beneficiario; se si tratta di onere a favore di terzi, questo si considera, ai sensi dell'art. 58, comma 1, t.u., come liberalità a favore dei terzi medesimi (come tale assoggettata a distinta tassazione).

- Ai sensi dell'art. 69, comma 7, della legge n. 342/2000, le disposizioni antielusive di cui all'articolo 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600 si applicano, ad esclusione delle condizioni contenute nel comma 3 del medesimo articolo, anche con riferimento all'imposta sulle donazioni. Pertanto, ai sensi del comma 1 del suddetto art. 37-bis, "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti". A norma del successivo comma 2, "l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione". Peraltro, a norma dell'art. 37-bis, comma 8, "le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi".

Sono assoggettati ad imposta sulle donazioni anche gli atti gratuiti tra vivi costitutivi di vincoli di destinazione (art. 2, comma 49, del d.l. n. 262/2006); il precedente comma 48 non prevede, peraltro, la tassazione dei vincoli di destinazione costituiti per causa di morte, e quindi con testamento. Relativamente a tali vincoli, sarà necessario indicare negli atti di donazione il valore del vincolo (da non confondersi con il valore dell'immobile). Deve trattarsi di vincoli di destinazione con beneficiario determinato, diversamente l'imposta di donazione non è applicabile.

- Ai sensi dell'art. 56, comma 4, del d. lgs. n. 346/1990, "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", del t.u. Ciò comporta, in particolare:

- relativamente agli immobili, l'applicazione della c.d. valutazione automatica (su base catastale);

- relativamente ad aziende e partecipazioni in società, l'irrelevanza del valore di avviamento (cfr. gli artt. 15 e 16 del d. lgs. n. 346/1990, come modificati dall'art. 69, comma 1, della legge n. 342/2000, e l'art. 1, comma 78, della legge n. 296/2006, che ha inserito il comma 1-*bis* all'art. 8 del d. lgs. n. 346/1990).

A norma dell'art. 56, comma 5, ultimo periodo, del d. lgs. n. 346/1990, riferito all'ipotesi in cui l'atto gratuito sia soggetto ad IVA, è detratta, se alla richiesta di registrazione dell'atto di donazione è allegata la fattura, l'imposta sul valore aggiunto afferente la cessione. Trattandosi di donazione registrata con il c.d. adempimento unico, la fattura dovrà essere conservata dal notaio rogante.

- Ai sensi dell'art. 57 del d. lgs. n. 346/1990, come modificato dall'art. 69 della legge n. 342/2000, il valore netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione (da intendersi, ora, come valore dei beni attribuiti a ciascun beneficiario) è maggiorato (ai soli fini, oggi, dell'erosione della franchigia di euro un milione) di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Per valore delle donazioni anteriori si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data. Negli atti di donazione e negli atti di compravendita cui all'art. 26 del d.p.r. n. 131/1986 (quelli, cioè, a favore del coniuge o di parenti in linea retta), devono essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e i relativi valori alla data degli atti stessi.

Ai fini di quanto sopra, devono ritenersi comprese le donazioni effettuate nel periodo intercorrente tra il 25 ottobre 2001 ed il 2 ottobre 2006; a ciò non osta l'irretroattività della nuova disciplina, poiché le donazioni pregresse non sono assoggettate a nuova imposizione, ma semplicemente considerate ai fini dell'erosione della franchigia applicabile alle nuove donazioni.

Considerato lo scopo ed i limiti del "coacervo", deve ritenersi che - poiché la franchigia sussiste solo nelle donazioni a favore del coniuge e di parenti in linea retta - il richiamo delle donazioni precedenti non sia necessario negli atti di donazione a favore di altri soggetti (quelle, cioè, in cui non vi è franchigia soggetta ad "erosione").

Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la sanzione amministrativa pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.

- A norma dell'art. 2, commi 47 e 49, del d.l. n. 262/2006, e dell'art. 1, comma 1, del d. lgs. n. 346/1990, le liberalità indirette (ed in genere le attribuzioni gratuite), contenute in atti soggetti a registrazione, sono assoggettati ad imposta di donazione.

- Ai sensi dell'art. 56-*bis* del d. lgs. n. 346/1990, come aggiunto dall'art. 69 della legge n. 342/2000, salva l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742 (spese non soggette a collazione) e 783 (donazioni di modico valore) del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni (non contenute in atti soggetti a registrazione) e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni:

a) quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;

b) quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di euro 180.759,91.

Alle suddette liberalità l'art. 56-*bis* dichiara applicabile l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di euro 180.759,91. Le medesime liberalità possono essere registrate volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del d.p.r. n. 131/1986. In tale caso si applica l'imposta con le aliquote ordinarie. Queste ultime disposizioni, pur non espressamente abrogate, non appaiono coordinate con la nuova disciplina, in particolare nella determinazione delle aliquote e delle franchigie (comma 49), ed appare dubbia quindi la sua attuale vigenza nei termini sopra riportati; probabilmente un'interpretazione sistematica conduce a ritenere applicabili, alle suddette liberalità indirette, le nuove aliquote e franchigie previste dalla legge n. 286/2006.

- Ai sensi dell'art. 1, comma 4-*bis*, del d. lgs. n. 346/1990, come introdotto dall'art. 69 della legge n. 342/2000, "Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto".

Presupposto indispensabile per l'inapplicabilità dell'imposta di donazione alle "liberalità collegate" è pertanto:

1) - la circostanza che il collegamento sussista con un atto di trasferimento o costituzione di diritti immobiliari, o con un atto di trasferimento di azienda;

2) - l'ulteriore circostanza che il suddetto atto di trasferimento sia assoggettato ad imposta di registro proporzionale o ad imposta sul valore aggiunto.

Conseguentemente, nei soli casi in cui - in base all'art. 10, n. 8-*ter*, del d.p.r. n. 633/1972 - non trova applicazione né l'imposta di registro proporzionale né l'IVA, la liberalità collegata sarà assoggettata ad imposta di donazione.

- Ai sensi dell'art. 55, comma 2, del d. lgs. n. 346/1990, gli atti previsti dall'art. 3 del medesimo t.u. sono registrati gratuitamente. In particolare:

a) - non sono soggetti all'imposta di donazione i trasferimenti - a titolo di donazione o altra liberalità - a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore 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 quelli a favore delle

organizzazioni non lucrative di utilità sociale (O.N.L.U.S.) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461 (art. 3, comma 1, del d. lgs. n. 346/1990);

b) - i trasferimenti - a titolo di donazione o altra liberalità - a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta di donazione se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma, quindi l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità (art. 3, comma 2, del d. lgs. n. 346/1990). In tali casi il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione della donazione, di avere impiegato i beni o 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 dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata (art. 3, comma 3, del d. lgs. n. 346/1990);

c) - non sono soggetti all'imposta di donazione i trasferimenti - a titolo di donazione o altra liberalità - a favore di movimenti e partiti politici (art. 3, comma 4-bis, del d. lgs. n. 346/1990, come aggiunto dall'art. 5 della legge 3 giugno 1999, n. 157).

In tutti i suddetti casi, vi è esenzione da imposta sulle donazioni ai sensi del menzionato art. 3; vi è altresì esenzione da imposte ipotecarie e catastali (art. 1, comma 2, e art. 10, comma 3, del d. lgs. n. 347/1990).

- Ai sensi dell'art. 59 del d. lgs. n. 346/1990, l'imposta di donazione si applica nella misura fissa prevista per l'imposta di registro (quindi attualmente euro 168):

a) per le donazioni di beni culturali vincolati di cui all'art. 12, lettera g), a condizione che sia presentata al competente ufficio dell'agenzia delle entrate l'attestazione prevista dall'art. 13, comma 2, salvo quanto stabilito nei commi 3, 4 e 5 dello stesso articolo;

b) per le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, ad eccezione dei titoli del debito pubblico e dei titoli di stato (che devono quindi ritenersi soggetti alla normale imposizione proporzionale, salve le franchigie).

Se i beni di cui sopra sono compresi insieme con altri beni o diritti in uno stesso atto di donazione, del loro valore non si tiene conto nella determinazione dell'imposta di donazione.

- Ai sensi dell'art. 59-bis del d. lgs. n. 346/1990, come introdotto dall'art. 57 del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, non sono soggette ad imposta di donazione, che nella ipotesi di cui all'articolo 59, comma 3, le donazioni di veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico. Ciò significa che l'imposta di donazione si applica, invece, quando i suddetti veicoli sono compresi insieme con altri beni o diritti in uno stesso atto di donazione (ma, deve ritenersi, senza tener conto del valore dei veicoli medesimi).

- Riguardo alle riduzioni di imposta previste dall'art. 25 del d. lgs. n. 346/1990, l'art. 25, comma 4-ter, come introdotto dall'art. 69 della legge n. 342/2000, fa salva l'applicabilità solo dell'agevolazione di cui all'art. 25, comma 4-bis, alle donazioni. Tale disposizione è successiva a quella contenuta nell'art. 56, comma 5, del d. lgs. n. 346/1990, che era stata da ultimo modificata dall'art. 11 del d.l. 28 marzo 1997, n. 79. Tuttavia, non sembra che intento del legislatore sia stato quello di eliminare l'applicabilità delle riduzioni di imposta alle donazioni; probabilmente, l'oscura formulazione del suddetto comma 4-ter è solo frutto di un difetto di coordinamento.

Le riduzioni di imposta - salvi i dubbi sopra esposti - sono quindi le seguenti:

a) - se la donazione è effettuata entro cinque anni da successione o donazione avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno o frazione di

anno; se nella donazione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni o diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe (art. 25, comma 1, t.u.);

b) - se nella donazione sono compresi beni immobili culturali, non sottoposti anteriormente alla donazione medesima al vincolo, l'imposta dovuta dal donatario al quale i beni sono attribuiti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore. Il donatario deve presentare l'inventario dei beni per i quali ritiene spettante la riduzione, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali, il quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche di culturalità; l'attestazione deve essere allegata alla donazione. L'accertamento positivo delle caratteristiche di cui alla predetta legge comporta la sottoposizione dell'immobile al vincolo ivi previsto (art. 25, comma 2, t.u.);

c) - se nella donazione sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, attribuiti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del donante, l'imposta dovuta dal donatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore ad euro 103.291,38. La riduzione compete a condizione che il donatario sia coltivatore diretto, che la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice e che l'esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata alla donazione. È diretto-coltivatrice la famiglia che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione dei fondi e all'allevamento e governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore al terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e dell'allevamento e del governo del bestiame; ai fini del calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo (art. 25, comma 3, t.u.);

d) - se nella donazione sono compresi immobili o parti di immobili adibiti all'esercizio dell'impresa, attribuiti al coniuge o a parenti in linea retta entro il terzo grado del donante nell'ambito di una impresa artigiana familiare, come definita dalla legge 8 agosto 1985 n. 443, e dall'art. 230-bis del codice civile, l'imposta dovuta dal donatario al quale sono attribuiti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore ad euro 103.291,38, a condizione che l'esistenza dell'impresa familiare risulti dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di cui all'art. 5, comma 4, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 (art. 25, comma 4, t.u.);

e) - se nella donazione sono compresi, purché ubicati in comuni montani con meno di cinquemila abitanti o nelle frazioni con meno di mille abitanti anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni, aziende, quote di società di persone o beni strumentali di cui all'art. 40 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del donante, l'imposta di donazione dovuta dal beneficiario è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo, a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l'attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il beneficiario deve dimostrare detta condizione entro sessanta giorni dalla scadenza del suindicato termine mediante dichiarazione da presentare presso l'ufficio competente ove

sono registrate la denuncia o l'atto; in mancanza di tale dimostrazione il beneficiario stesso è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria con gli interessi di mora, decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata (art. 25, comma 4-*bis*, t.u.).

- In relazione alla questione del realizzo di plusvalenze, occorre inoltre considerare quanto segue:

a) - Cessione di immobili acquistati o costruiti da meno di cinque anni:

- relativamente alle plusvalenze immobiliari conseguenti a cessione onerosa di fabbricati e terreni (non edificabili) acquistati o costruiti da meno di cinque anni, di cui all'art. 67, lettera *b*), del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, l'art. 68, comma 1, del medesimo decreto - come modificato dall'art. 37, comma 39, del d.l. 4 luglio 2006 n. 223, convertito in legge n. 248/2006 - dispone che "per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante". Quindi, ai fini delle suddette plusvalenze, la donazione è "neutra";

b) - Cessione di terreni edificabili:

- come sopra rilevato, l'art. 68, comma 1, del d.p.r. n. 917/1986 - come modificato dall'art. 37, comma 39, del d.l. n. 223/2006 - dispone che "per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante". La disposizione peraltro non è coordinata con quella del successivo comma 2 del medesimo art. 68, relativa ai terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria; ai sensi di tale disposizione, infatti, "per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente". Sorge quindi il problema di capire se quest'ultima disposizione debba ritenersi tacitamente abrogata per effetto della modifica del primo comma dell'art. 68 ad opera del d.l. n. 223/2006, e quindi se anche in questo caso la donazione sia "neutra" ai fini del realizzo di plusvalenze; ovvero se, viceversa, nel caso di cessione di terreni edificabili debba tenersi conto della precedente donazione come in passato.

c) - Cessione di fabbricati realizzati mediante la lottizzazione di aree:

- per le plusvalenze da lottizzazione di cui alla lettera *a*) dell'art. 67 del d.p.r. n. 917/1986, dispone l'art. 68, comma 2, ai sensi del quale "per i terreni di cui alla lettera *a*) comma 1 dell'articolo 67 acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore; il costo dei terreni di cui alla lettera a) comma 1 dell'articolo 67 acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione";

d) - Cessione di partecipazioni sociali o di valori mobiliari:

- relativamente alle plusvalenze indicate nelle lettere *c*), *c-bis*) e *c-ter*) del comma 1 dell'articolo 67, l'art. 68, comma 6, del d.p.r. n. 917/1986 dispone che "nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante"; la donazione è quindi "neutra" ai fini delle plusvalenze medesime;

e) - Donazione di azienda e successiva cessione onerosa della stessa:

- relativamente agli atti di donazione di azienda, la previsione dell'art. 16, comma 2, della legge n. 383/2001 è ora superata dalla disposizione dell'art. 58, comma 1, del d.p.r. n. 917/1986, come sostituito dal d. lgs. n. 344/2003, ai sensi del quale il trasferimento di azienda per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze

dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.

- L'art. 2, comma 52, lettera *d*), del d.l. n. 262/2006 dispone l'abrogazione del solo art. 13, ma non degli artt. 14 ss. della legge n. 383/2001.

Pertanto è tuttora in vigore l'art. 16, comma 1, della legge n. 383/2001, ai sensi del quale "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 d. lgs. 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 in dipendenza della donazione.

Ai fini di quanto sopra, occorre distinguere tra:

a) – partecipazioni sociali qualificate (art. 67, lett. *c*): sono quelle che rappresentano una percentuale di diritti di voto superiore al 20 per cento, ovvero una partecipazione al capitale o patrimonio superiore al 25 per cento (rispettivamente 2 e 5 per cento per le partecipazioni quotate in mercati regolamentati). In caso di cessioni di dette partecipazioni, è stata abolita ogni forma di imposta sostitutiva, e quindi la disposizione antielusiva suindicata non trova applicazione;

b) – partecipazioni sociali non qualificate (art. 67, lett. *c-bis*): sono quelle che non superano la soglia sopra indicata; in questo caso è mantenuto il regime fiscale sostitutivo, quale attualmente previsto dall'art. 5, comma 2, del D. Lgs. n. 461 del 1997. Si applica, in questo caso, l'imposta sostitutiva con l'aliquota del 12,50 % sulla plusvalenza (calcolata con i criteri di cui all'art. 68, commi 5 e 6, del t.u.i.r.), e pertanto trova applicazione la disposizione antielusiva di cui all'art. 16, comma 1, della legge n. 383/2001.

- Ai sensi dell'art. 26 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 - nel testo risultante dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale di cui alla sentenza in data 25 febbraio 1999, n. 41, nonché dalle modifiche apportate dall'art. 69 della legge n. 342/2000 - i trasferimenti immobiliari, escluse le permutate aventi per oggetto immobili ma fino a concorrenza del minore dei valori permutati ed i trasferimenti di partecipazioni sociali, quando il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano superiori all'importo di euro 180.759,91, posti in essere tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta o che tali siano considerati ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni si presumono donazioni, se 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.

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 suindicato. In mancanza di tale dichiarazione il trasferimento si considera a titolo gratuito ove al momento della registrazione non risulti comprovata l'inesistenza del rapporto; tuttavia l'inesistenza del rapporto di coniugio o di parentela in linea retta può essere provata entro un anno dalla stipulazione dell'atto e in tale caso spetta il rimborso della maggiore imposta pagata.

La presunzione non opera per i conguagli pattuiti in sede di divisione e nelle vendite ai pubblici incanti. La presunzione di liberalità, se ricorre la condizione di cui al comma 1, vale anche per i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà

di immobili o di diritti reali di godimento sugli stessi da parte del coniuge o di un parente in linea retta dal precedente proprietario o titolare di diritto reale di godimento.