

Il commercialista telematico

La nuova nozione unitaria di «area edificabile»

di Fabio Carriolo

La nozione di «area edificabile» (o «fabbricabile») ha risentito, nell'ordinamento giuridico italiano, di una situazione di incertezza dovuta alle complessità della legislazione urbanistica, che si è riflessa e moltiplicata in ambito tributario per effetto delle differenze tra i vari settori impositivi coinvolti (imposte sui redditi, imposta di registro, IVA, ICI, etc.).

Solo di recente, con il D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4.8.2006, n. 248, la nozione controversa ha trovato una definizione unitaria, orientata a riconoscere il carattere della «fabbricabilità» sempre e comunque a seguito della semplice adozione dello strumento urbanistico generale da parte dell'ente locale, indipendentemente dalle successive vicissitudini amministrative e dalla concreta possibilità di realizzare gli edifici sull'area.

1 Nozione «storica» di area edificabile: le imposte sui redditi

L'art. 67, co. 1, lett. b), D.P.R. 22.12.1986, n. 917 (già art. 81, co. 1, lett. b), secondo la numerazione del vecchio TUIR, in vigore sino al 31.12.2003) dispone l'assoggettamento a tassazione, in ogni caso, delle «plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione».

Il sistema impositivo inserisce le plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso dei terreni come sopra qualificati tra i redditi diversi, se non sono conseguite nell'esercizio di arti o professioni o di imprese commerciali o da S.n.c. e S.a.s. (mentre per le società di capitali è ovvia la riconduzione sempre e comunque al reddito d'impresa, trattandosi pure di soggetti *in toto* commerciali), né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.

L'Amministrazione ha in più occasioni interpretato il concetto di suscettibilità edificatoria (fornendo chiarimenti, in particolare, con le R.R.M.M. 10.9.1991, n. 4300651, e 6.12.1990, n. 4312912, e ha sempre prestato la massima attenzione all'acquisizione – attraverso il sistema informativo dell'anagrafe tributaria (SIAT) – dei dati sulla tipologia dei terreni oggetto di trasferimento.

2 Nozione «storica» di area edificabile: l'IVA

La cessione di aree edificabili è un'operazione rientrante nel campo applicativo dell'IVA, dato che essa che non è indicata tra quelle escluse di cui all'art. 2, co. 3, lett. c), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (a norma del quale non sono

¹ Nel caso esaminato con la risoluzione l'A.F. ha puntualizzato che “come chiaramente evidenziato nel richiamato certificato rilasciato dal Comune competente, solo una parte della vasta area compravenduta potrebbe essere suscettibile di utilizzazione a scopi edilizi dopo che siano stati posti in essere, ovviamente, idonei strumenti di urbanizzazione che condizionano il rilascio delle prescritte autorizzazioni amministrative. La restante, prevalente superficie, destinata a coltivazione agricola o a zona a vincolo speciale o di rispetto della viabilità, nonché a verde pubblico attrezzato, non ha idoneità ad essere utilizzata a finalità edificatoria”.

² Con la risoluzione richiamata, un terreno oggetto di espropriazione è stato ritenuto dall'A.F. non suscettibile di utilizzazione edificatoria risultando, in base al certificato di destinazione urbanistica, inserito nella variante del piano di fabbricazione (comparto V6) ma non suscettibile di utilizzazione edificatoria, “in quanto non è stata perfezionata la convenzione del piano di lottizzazione, e pertanto, su detto terreno non è possibile rilasciare concessioni edilizie”.

Il commercialista telematico

considerate cessioni di beni le cessioni aventi per oggetto «*terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni*»).

Viene precisato dalla norma che non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9, lett. a), L. 28.1.1977, n. 10, ossia le opere realizzate nelle zone agricole, ivi comprese le residenze, in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo a titolo principale.

La nozione valevole nell'ambito dell'Imposta sul valore aggiunto risulta analoga a quella contenuta nell'art. 67 del TUIR, anche se nella prima non vi è richiamo agli strumenti urbanistici limitandosi ad affermare un generico rinvio alle «*vigenti disposizioni*». Resta comunque sempre da verificare, per l'applicabilità del tributo, la sussistenza del presupposto soggettivo previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972.

3 Nozione «storica» di area edificabile: le altre imposte indirette

Il legislatore si occupa dei terreni edificabili nell'imposta di registro e nell'imposta sulle successioni e donazioni³ trattando del c.d. «criterio automatico» (su base catastale) del valore in atto dei beni immobili e al quale adeguarsi per inibire agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate l'attività di rettifica del valore dichiarato dalle parti.

In forza dell'art. 52, co. 4, del D.P.R. 26.4.1986, n. 131 - T.U. dell'imposta di registro – (così come l'art. 34, co. 5, del D.Lgs. 31.10.1990, n. 346 - T.U. dell'imposta di successione e donazione), «*non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a 100 volte il reddito risultante in catasto (...) la disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria*».

Come si vede la norma rinvia genericamente agli «strumenti urbanistici» senza ulteriore specificazione e senza indicarne lo stadio di approvazione, lasciando pertanto nell'interprete dubbi interpretativi.

Tali incertezze nell'interpretazione della locuzione usata dal citato art. 52, co. 4, si sono incentrate particolarmente sulla possibilità di applicare o meno il criterio della «valutazione automatica» alle aree edificabili che sono considerate tali da un piano regolatore adottato dal Comune, ma non ancora definitivamente approvato dalla Regione, cioè di uno strumento urbanistico ancora «*in itinere*».

Si è registrata sul punto una difformità di interpretazioni, tra coloro che hanno qualificato lo strumento urbanistico si qualifica come «atto complesso», per il quale l'approvazione del piano ad opera della regione non è una mera condizione di efficacia del piano, ma si pone al contrario come un atto che concorre con quello comunale di adozione, e coloro che invece hanno qualificato lo strumento urbanistico come un atto suscettibile di produrre i propri effetti grazie alla semplice adozione da parte del comune, ancor prima dell'approvazione da parte del consiglio regionale.

Secondo la C.M. 10.6.1986, n. 37, gli strumenti urbanistici in grado di escludere l'applicabilità della valutazione automatica dovevano essere individuati nei piani regolatori generali, in quelli particolari, che costituiscono la derivazione diretta dei primi e, in mancanza di tali piani, nei programmi comunali di fabbricazione, e tali

³ L'imposta sulle successioni e donazioni, prevista e disciplinata dal D.Lgs. 31.10.1990, n. 346, era stata soppressa ad opera della L. 18.10.2001, n. 383, a decorrere dal 25.10.2001.

Dopo un periodo quinquennale di «morte apparente», la stessa imposta è stata però ripristinata, con riferimento al testo vigente alla data del 24.10.2001, grazie all'intervento del D.L. 262/2006 (collegato alla Finanziaria 2007), convertito con modificazioni dalla L. 286/2006 (Cfr. L. Bellini, «*La nuova imposta sulle successioni e donazioni - reintroduzione delle disposizioni del D.Lgs. n. 346/1990 e coordinamento con i provvedimenti successivi*», Il Fisco 47/2006, fasc. 1 – pagg. 7230 e ss.).

Il commercialista telematico

strumenti erano ritenuti validi anche se adottati dai comuni, ma non ancora approvati dal competente organo regionale di controllo.

Nella successiva R.M. 27.5.1998, n. 47, l'Amministrazione è sembrata allinearsi ai principi espressi sino ad allora dalla Suprema Corte, ritenendo che in presenza di strumenti urbanistici non definitivamente approvati un terreno non potesse ancora essere ritenuto edificabile (da agricolo che era secondo il previgente strumento urbanistico).

4 Giurisprudenza di legittimità

Le incertezze normative non hanno trovato risoluzione, anteriormente alla «manovra fiscale» dell'estate 2006, neppure attraverso le interpretazioni giurisprudenziali di legittimità.

Una serie di pronunce della S.C. si è imperniata su un approccio di tipo amministrativistico, alla luce del quale erano ricondotti tra gli «strumenti urbanistici» solamente quelli che avessero completato il procedimento di formazione, costituito dalla formulazione delle medesime dichiarazioni da parte del comune (e per esso del consiglio comunale) e della regione (e per essa dell'organo competente secondo le singole legislazioni regionali), confluenti in un atto complesso ineguale (possono richiamarsi, in particolare le sentenze Cass. Civ., sez. I, 3.12.1994, n. 10406; Cass. Civ. Sez. Trib., 12.11. 2001, n. 13969; Cass. Civ. Sez. Trib., 27.12.2001, n. 16202 ; Cass. Civ. Sez. Trib., 15.1.2003, n. 467; Cass. Civ., Sez. Trib., 18.2.2003, n. 2416; Cass. Civ., Sez. Trib., 26.3.2003, n. 4426).

La Sezione Tributaria ha però evidenziato anche che *«l'inclusione di un terreno agricolo in zona edificabile, pur se il suo apprezzamento sconta l'incertezza ed i tempi di approvazione e definitività del piano che l'abbia prevista, comporta inevitabilmente (...) il venir meno di quella presunzione di un rapporto proporzionale tra reddito dominicale risultante in catasto e valore del suolo posto a fondamento della valutazione automatica, giacché un tale strumento di calcolo diventa insufficiente a dare conto della plusvalenza derivante all'immobile dal suo inserimento in un nuovo, diverso e più lucroso, circuito commerciale»* (Sez. Trib., sent. 9.12.2002, n. 17513).

Recependo i principi già emersi in seno alle Sezioni Unite (sent. 1.7.1997, n. 5900), la giurisprudenza di legittimità ha inoltre ribadito che *«un suolo considerato edificabile da uno strumento urbanistico legittimamente adottato dal consiglio comunale, anche se non ancora in vigore, costituisce un'entità immobiliare già fiscalmente valutabile secondo tale destinazione. Conseguentemente deve concludersi che la delibera di approvazione da parte dell'organo regionale perfeziona l'iter di formazione dello strumento urbanistico, il quale tuttavia ha già impresso al terreno ivi inserito con destinazione edificatoria una qualità recepita dalla generalità dei consociati come compiutamente definita e difficilmente reversibile, facendo venir meno, ai fini tributari, ogni possibilità di diversa valutazione»* (cfr. Cass., Sez.Trib., 18.9.2003, n. 13817; cfr. anche Cass., Sez. Trib., 27.3.2002, n. 4381).

5 Nozione «storica» di area edificabile: l'ICI

Il presupposto sul quale applicare l'ICI è rappresentato dal possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli situati nel territorio dello Stato.

In tale settore impositivo, l'imponibilità permane indipendentemente dall'uso al quale i suddetti beni sono destinati, rimanendo assoggettati all'ICI anche quelli strumentali, appartenenti tanto ad imprese che a professionisti, e quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa.

A norma dell'art. 2 del D.Lgs. 30.12.1992, n. 504, ai fini dell'ICI, si intende:

Il commercialista telematico

- per «fabbricato», l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto dei fabbricati (considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza);
- per «area fabbricabile», l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità;
- per «terreno agricolo», il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135, c.c.

Dalla chiara definizione che il legislatore fornisce del presupposto oggettivo, appare subito evidente come l'imposta comunale sugli immobili si caratterizzi, rispetto ad altre imposte, per la rilevanza che essa attribuisce alla semplice «potenzialità edificatoria».

Il richiamo agli strumenti urbanistici generali o attuativi, senza ulteriore specificazione, pone profili interpretativi di non immediata soluzione. Si possono far rientrare nel concetto di strumento urbanistico generale il piano regolatore generale e il programma di fabbricazione, mentre tra i piani attuativi si possono far rientrare il piano particolareggiato ovvero i piani di lottizzazione.

Con riferimento ai presupposti oggettivi dell'imposizione è più volte intervenuta l'Amministrazione finanziaria, chiarendo che dalla locuzione usata dal legislatore, operante un rinvio «agli strumenti urbanistici generali o attuativi», consegue che l'edificabilità dell'area non deve necessariamente discendere da piani urbanistici particolareggiati, essendo sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale (R.M. 17.10.1997, n. 209/E). Il Ministero ha precisato che la potenzialità di edificazione di un terreno incluso nel P.R.G. ma non nel piano particolareggiato normalmente è attenuata (a motivo del grado di incertezza sull'effettiva futura possibilità di utilizzazione del suolo a scopo edificatorio nel futuro, allorché cioè la zona rientrerà in un piano particolareggiato) ma non ne può influenzare la qualificazione; ciò che sarà influenzata sarà la quantificazione della base imponibile essendo questa, come detto, rappresentata dal valore venale in comune commercio.

Le argomentazioni esplicitate dall'Amministrazione hanno trovato successivamente conferma da parte della Suprema Corte⁴. Infatti i giudici di legittimità hanno ribadito che il testo in commento (art. 2, co. 1, lett. b), D.Lgs. 504/1992) «sicuramente rapporta l'edificabilità ai fini ICI sia agli strumenti urbanistici generali che agli strumenti attuativi, stabilendo l'imponibilità sia nell'uno che nell'altro caso. Ai fini ICI dunque, l'edificabilità non deve necessariamente discendere da piani regolatori già attuabili o particolareggiati essendo sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale, anche se indubbiamente l'assenza di un piano attuativo dello strumento generale attenua la potenzialità edificatoria, influenzandone la base imponibile, secondo i criteri stabiliti dall'art. 5, n. 5), del citato D.Lgs.» (così Cass., Sez. Trib., sent. n. 16751 dep. il 24 agosto 2004 che richiama la sentenza n. 19515/2003).

5.1. Intervento delle SS.UU.

Secondo la recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 30.11.2006, n. 25506, ai fini ICI, un'area deve ritenersi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, a prescindere dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Limitatamente all'imposta comunale, dunque, la Corte ha confermato l'orientamento ampliativo già espresso in sede normativa (con il D.L. 203/2005, più avanti richiamato), spingendosi fino ad affermare che il carattere

⁴ Si segnala che i Giudici di merito si erano in precedenza espressi non in maniera univoca. Si vedano le pronunce segnalate e commentate in "Il Sole 24ORE" del 10 aprile 2003 (pag. 29) e del 23 agosto 2004 (pag. 20).

Il commercialista telematico

dell'«edificabilità», suscettibile di conferire all'area un maggior valore, genera dalla semplice adozione comunale del PRG.

6 La «manovra fiscale» dell'estate 2006

L'intervento del decreto c.d. «Visco-Bersani» (D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4.8.2006, n. 248) può essere ripercorso scorrendo le prime indicazioni interpretative ufficiali, fornite dall'Agenzia delle Entrate con la propria circolare 4.8.2006, n. 28/E.

È sottolineato in tale pronuncia che *«il comma 2 dell'articolo 36 del decreto chiarisce la portata della locuzione “area fabbricabile” da assumere ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'imposta comunale sugli immobili. In sostanza, la disposizione sopra richiamata estende alle imposte sui redditi, all'IVA e al registro, il concetto di “area fabbricabile” contenuto nell'articolo 11-quaterdecies, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il cui ambito applicativo era riservato alla sola imposta comunale sugli immobili di cui al D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Si tratta, in definitiva, di una norma recante disposizioni di natura interpretativa, secondo cui un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, a prescindere dall'approvazione della Regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo»⁵.*

Allo stato, l'area può quindi essere considerata «fiscalmente» «fabbricabile» se essa è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, a prescindere dall'approvazione della Regione o dall'adozione di specifici strumenti attuativi (come, ad esempio, i piani particolareggiati, o i piani di lottizzazione).

L'«omogeneizzazione» della nozione (già) controversa ha quale risultato immediato, evidentemente, di eliminare una situazione di incertezza che è di per sé generatrice di contenzioso, alla luce delle rilevanti differenze nel trattamento tributario dei trasferimenti delle aree.

È altresì evidente che la scelta del legislatore si è orientata nel senso restrittivo del riconoscimento del carattere dell'edificabilità anche laddove, di fatto, il terreno non divenisse mai concretamente suscettibile di edificazione (perché il PRG non viene approvato dalla Regione, o non sono adottati gli strumenti attuativi, etc.).

Occorrerebbe valutare, dunque, quale possano essere le aspettative dei contribuenti i quali, assoggettati a tassazione per la cessione di aree edificabili, si siano poi visti «sfuggire» l'edificabilità a causa di circostanze sopravvenute e indipendenti dalla loro volontà.

7 Questioni relative alle imposte sui redditi: le donazioni simulate

L'art. 67, co. 1, lett. b), del TUIR, riconduce ai redditi diversi le plusvalenze realizzate (da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio dell'attività d'impresa, ovvero da enti non commerciali) a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Come si è detto, la nozione di «edificabilità» del terreno, quale era accolta nel contesto normativo tributario prima della «manovra» del 2006, sortiva da una *querelle* pluriennale, in parte discendente dalla complessità dell'*iter* procedimentale amministrativo necessario a consentire l'edificazione.

La controversia è stata risolta attraverso la norma interpretativa, dell'art. 36, co. 2, D.L. 223/2006, sopra citata.

⁵ Il co. 16 richiamato disponeva, testualmente, che *«ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo».*

Il commercialista telematico

In epoca anteriore rispetto alla recente reintroduzione dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, la tassazione della plusvalenza emergente in capo al cedente soggetto IRPEF poteva essere aggirata, semplicemente, architettando una «triangolazione» tra il cedente stesso, un soggetto terzo e il soggetto al quale si intendeva trasferire effettivamente il bene.

In tale ipotesi, poteva farsi riferimento alla previgente formulazione dell'art. 68, co. 2, del Testo Unico, in base alla quale *«per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo d'acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione»*.

Da ciò conseguiva che, anche per i terreni edificabili, se il proprietario del bene (A) donava lo stesso a un soggetto B, la donazione (simulata) non generava plusvalenze per espressa previsione normativa (art. 67, co. 1, lett. b, TUIR). La successiva cessione dell'area a C, a un prezzo pari a quello dichiarato nell'atto di donazione, non generava invece plusvalenze perché non si registrava alcuna discrasia tra il costo fiscalmente riconosciuto dell'area e il prezzo di cessione.

L'intervento del D.L. 223/2006 ha comportato lo scardinamento di tale meccanismo elusivo, dato che ora la cessione del terreno rileva fiscalmente anche se avvenuta a titolo gratuito⁶.

Infatti, l'art. 37, commi 38 e 39, del decreto *«Visco-Bersani»* ha modificato sul punto la normativa previgente (art. 67, co. 1, lett. b), D.P.R. 917/1986), sicché – allo stato – anche le cessioni in parola seguono le regole previste per quelle «ordinarie», con la precisazione che, per esse, il termine quinquennale entro il quale la cessione è produttiva di plusvalenze decorre non dalla data di acquisizione da parte del donatario, bensì dalla data di acquisto da parte del donante.

Da ciò consegue che:

- il presupposto impositivo ricadrà in ogni caso sul donatario;
- la plusvalenza dovrà determinarsi con riferimento non al «costo fiscale» del bene indicato nell'atto di donazione, bensì a quello di costruzione o acquisto sostenuto dal donante;
- per il termine di 5 anni, la data dell'acquisto o della costruzione del bene è quella valevole per il donante⁷.

7.1. Reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni

Con riferimento all'ipotesi appena vista, della donazione simulata finalizzata ad azzerare l'imposizione sulle plusvalenze, può essere aggiunto che tale schema elusivo risulta ora non più attuabile anche per il venir meno della convenienza a sostituire una cessione a titolo oneroso con una cessione «liberale».

La reintrodotta imposta sulle donazioni fa sì, infatti, che – allo stato – anche la cessione non onerosa subisca un prelievo non irrilevante, specialmente se rivolta a soggetti che non sono congiunti.

Può essere a tale proposito rammentato che l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista e disciplinata dal D.Lgs. 31.10.1990, n. 346, era stata soppressa ad opera della L. 18.10.2001, n. 383, a decorrere dal 25.10.2001.

⁶ Si vedano sul punto gli interessanti contributi di A. Karabatsos, *«Donazione di beni immobili – ipotesi di evasione e di elusione»*, FiscoOggi, 17.11.2004, nel quale è posta in luce la problematica dell'applicabilità, in sede di accertamento, dell'art. 37, co. 3, D.P.R. 600/1973, e di B. Rocco – A. Viola, *«Edificabile, ma sempre fertile per l'elusione»*, FiscoOggi, 16.6.2006, che tratta delle donazioni fittizie di aree edificabili rendendo conto di taluni alterni orientamenti della giurisprudenza di merito (CTP di Udine e di Pordenone), secondo i quali, rispettivamente, il carattere fittizio della donazione può essere dimostrato solo attraverso le evidenze dei controlli bancari, ovvero (senza ricorrere ad azione di simulazione) semplicemente «riqualificando» il negozio come oneroso.

⁷ Cfr. F. Carrirolo, *«Stop alle donazioni simulate»*, FiscoOggi, 31.8.2006.

Il commercialista telematico

Dopo un periodo quinquennale di «morte apparente», essa è stata però ripristinata, con riferimento al testo vigente alla data del 24.10.2001, grazie all'intervento del D.L. 262/2006 (collegato alla Finanziaria 2007), convertito con modificazioni dalla L. 286/2006⁸.

La successione normativa in materia è di seguito sintetizzata:

- D.Lgs. 31.10.1990, n. 346 (T.U. delle disposizioni riguardanti l'imposta sulle successioni e donazioni), in vigore fino al 24.10.2001;
- L. 18.10.2001, n. 383, art. 13, co. 1, che ha disposto l'abrogazione dell'imposta sulle successioni e donazioni apertesi a decorrere dal 25.10.2001;
- D.L. 3.10.2006, n. 262, art. 6 (*ante-conversione*), che prevedeva la tassazione dei trasferimenti a titolo gratuito aventi ad oggetto taluni beni mediante applicazione dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale; era quindi reintrodotta la tassazione delle successioni e donazioni anche se mediante una particolarità applicativa dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale;
- L. 24.11.2006, n. 286, art. 2, commi 47-53, che ha reintrodotta l'imposta con espresso richiamo alle disposizioni contenute nel D.Lgs. 346/1990 nella sua formulazione anteriore all'abrogazione del 2001;
- L. 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007), intervenuta prevedendo l'introduzione di alcune nuove «franchigie».

Omettendo la ricostruzione puntuale delle modalità applicative del tributo secondo il «risorto» Testo Unico del 1990, che esulerebbe dalle finalità della presente Opera, è tuttavia opportuno indicare brevemente le aliquote previste, fissate nella misura:

- del 4%, se la successione o la donazione è effettuata a favore del coniuge e di parenti in linea retta sul valore netto globale eccedente € 1.000.000 per ogni beneficiario;
- del 6%, • 6% se la successione o la donazione è effettuata a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado;
- dell'8%, se la successione o la donazione è effettuata di altri soggetti, diversi da quelli precedentemente menzionati.

Nell'ipotesi di successione o donazione di beni immobili, oltre all'imposta prevista per tali trasferimenti, sono applicate le imposte ipotecaria (2%) e catastale (1%); se però l'erede o il beneficiario posseggono i requisiti per beneficiare delle agevolazioni «prima casa», le imposte ipotecaria e catastale si applicano nella misura fissa di € 168,00 ciascuna.

Febbraio 2007

Fabio Carriolo

⁸ Cfr. L. Bellini, «La nuova imposta sulle successioni e donazioni - reintroduzione delle disposizioni del D.Lgs. n. 346/1990 e coordinamento con i provvedimenti successivi», Il Fisco 47/2006, fasc. 1 – pagg. 7230 e ss.