

# Base Imponibile

## **La base imponibile ai fini della nuova imposizione relativa ai trasferimenti per causa di morte e a titolo gratuito**

Il decreto legge collegato alla finanziaria per il 2007 ha introdotto una nuova disciplina relativa alle imposte indirette applicabile ai trasferimenti per causa di morte nonché alle donazioni e altri atti a titolo gratuito. In particolare, a queste fattispecie si applicano l'imposta di registro, ipotecaria e catastale con aliquote diverse a seconda del grado di parentela intercorrente tra *de cuius*, o donante, e beneficiario.

Una disciplina specifica è dettata con riferimento alla base imponibile dei trasferimenti in esame.

Più precisamente:

## **La base imponibile dei trasferimenti "mortis causa"**

L'art. 6 del decreto legge in esame ha modificato l'art. 43 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, che reca le disposizioni di carattere generale relative alla determinazione della base imponibile degli atti soggetti all'imposta di registro, aggiungendo la lettera *i-bis*), ai sensi della quale: «per le dichiarazioni di trasferimenti per causa di morte relativamente ai diritti sui beni immobili si applicano le disposizioni di cui ai successivi articoli 47, 48, 51 e 52 con esclusione del comma 5-*bis*. Per ogni altro bene o diritto si applicano le disposizioni di cui al Titolo II, Capo II, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, in materia di valutazione di aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali; nella determinazione della base imponibile non si tiene conto delle passività ereditarie che non afferiscono alle aziende né dell'avviamento. Non sono soggetti all'imposta i titoli del debito pubblico, tra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro, nonché gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati e ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti da imposta da norme di legge».

Ai fini della determinazione della base imponibile viene operata dalla norma una netta distinzione in ragione della tipologia dei beni oggetto della dichiarazione di trasferimento *mortis causa* imponibile: nel caso di diritti su beni immobili si fa riferimento alle regole proprie dell'imposta di registro, per ogni altro bene o diritto si applicano le regole stabilite dal testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni con riguardo alla valutazione di aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli o quote sociali.

### **I. La valutazione dei beni immobili secondo le regole dell'imposta di registro**

Per le dichiarazioni di trasferimenti per causa di morte aventi ad oggetto diritti su beni immobili il valore di questi è stabilito ai sensi degli artt. 47 (nel caso si tratti di enfiteusi) e 48 (nel caso di nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione), nonché ai sensi dell'art. 51 d.p.r. n. 131/1986, che costituisce la norma generale di riferimento per la valutazione dei beni e dei diritti, prescrivendo in particolare che «per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari ... si intende per valore il valore venale in comune commercio» (comma 2).

Alle dichiarazioni dei trasferimenti *mortis causa* in esame è applicabile inoltre, in forza di espresso richiamo nella lett. *i-bis* cit., anche l'art. 52 riguardante la rettifica del valore degli immobili, con esclusione del comma 5-*bis*.

Si ricorda che quest'ultimo comma, introdotto dall'art. 35, comma 23-*ter* d.l. 4 luglio 2006 n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006 n. 248, ha escluso l'applicabilità del limite al potere degli uffici finanziari di eseguire la rettifica del valore dei beni immobili secondo il meccanismo della cd. valutazione automatica (di cui ai commi 4 e 5 dell'art. 52 cit.) alle "cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni".

In ragione della dichiarata inapplicabilità del comma 5-*bis* cit. alle dichiarazioni di trasferimenti *mortis causa* aventi ad oggetto beni immobili, il valore di questi ultimi non è sottoposto a rettifica se dichiarato in misura non inferiore al cd. valore catastale, ai sensi dei commi 4 e 5 dell'art. 52 cit.

### **II. La valutazione dei beni immobili ai fini delle imposte ipotecaria e catastale**

Nulla è detto nel decreto legge con riferimento alla determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, che dunque è disciplinata secondo le regole ordinarie di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347, ed in particolare dall'art. 2, comma 1, il quale stabilisce che «l'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni», e dall'art. 10, comma 1, ai sensi del quale «le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2».

Considerato che a seguito delle novità introdotte dal decreto legge in esame, ferma restando la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni, le dichiarazioni dei trasferimenti *mortis causa* sono imponibili ai fini dell'imposta di registro, sembra ragionevole ritenere che per l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale si debba fare riferimento alle regole per la determinazione della base imponibile ai fini della imposta di registro, ossia all'art. 43 lett. *i-bis* cit., ed alle norme ivi

richiamate.

### **III. La valutazione delle aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali secondo le regole dell'imposta sulle successioni e donazioni**

Per ogni altro bene o diritto si applicano le disposizioni di cui al Titolo II, Capo II, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, in materia di valutazione di aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali. Il richiamo è in particolare alle regole di cui all'art. 15, per le aziende, ed all'art. 16, per le azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali. Il decreto legge precisa inoltre che nella determinazione della base imponibile non si tiene conto dell'avviamento, con ciò ribadendo la cd. sterilizzazione dell'avviamento nella valutazione dei beni in esame derivante dalle modifiche agli artt. 15 e 16 cit. apportate dall'art. 69 legge n. 342/2000.

Per le aziende la base imponibile è sostanzialmente rappresentata, quindi, dal valore del patrimonio netto contabile; e la previsione per i soggetti tenuti all'inventario di avere riguardo anche "ai mutamenti successivamente intervenuti" dovrebbe essere intesa nel senso di «tener conto di eventuali mutamenti (sia dal lato attivo che passivo) della composizione dell'inventario nel periodo intercorrente fra l'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato (coincidente con la chiusura del bilancio) ed il momento del trasferimento dell'azienda ... attraverso una "valorizzazione" in base alle risultanze delle scritture contabili. Senza che la previsione normativa volta a considerare i mutamenti sopravvenuti significhi obbligo di "rivalutare" i beni che compongono l'azienda in base al loro reale valore, stante l'inesistenza di un siffatto obbligo nell'ambito delle disposizioni relative alla redazione dell'inventario» (così P. Puri, *I trasferimenti liberali di partecipazioni ed aziende: profili dell'imposizione indiretta*, cit., 164 s.).

Anche per le quote ed azioni di società non quotate in mercati regolamentati la valutazione è basata sul patrimonio netto contabile, interpretando il riferimento ai "mutamenti sopravvenuti" negli stessi termini evidenziati con riferimento all'azienda.

Per i titoli quotati in borsa o negoziati in mercati regolamentati invece si assume come base imponibile «la media dei prezzi di compenso o dei prezzi fatti nell'ultimo trimestre anteriore all'apertura della successione, maggiorata dei dietimi o degli interessi successivamente maturati, e in mancanza il valore di cui alle lettere successive» (art. 16, comma 1, lett. a).

Il decreto legge esclude, infine, nella determinazione della base imponibile dei beni in esame, la rilevanza delle passività ereditarie che non afferiscono all'azienda.

Ne deriva che nell'ambito della disciplina delle passività deducibili contenuta nella sezione III del Capo II del Titolo II, applicabile per la determinazione della base imponibile dei beni in esame in forza del richiamo contenuto nel decreto legge, si dovrà tener conto solo delle norme concernenti le passività inerenti alle aziende.

### **IV. Beni esclusi dall'imposizione**

Per l'individuazione dei beni esenti da imposizione occorre muovere dal tenore del terzo periodo della lett. i-bis, del comma 1 dell'art. 43 citata per cui "non sono soggetti all'imposta i titoli del debito pubblico, tra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro, nonché gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati e ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti da imposta da norme di legge".

Una volta individuati i beni che ai sensi della citata lett. i-bis sono assoggettati ad imposizione e i beni che ne risultano esclusi, resta tuttavia da chiarire se i trasferimenti *mortis causa* aventi per oggetto beni diversi da questi (ad esempio i crediti) debbano o meno scontare l'imposta di registro.

Al riguardo, in sede di primo commento e salvo ulteriori riflessioni, si osserva che:

- l'imposta di registro è applicata in ragione di una «dichiarazione» di trasferimento *mortis causa* ovvero ad un atto a contenuto vincolato, privo di contenuto negoziale, avente natura di dichiarazione di scienza (e quindi non assoggettabile a registrazione volontaria);

- l'impianto della riforma sembra portare i trasferimenti per causa di morte nella logica dell'imposta di registro secondo regole espressamente individuate con rinvii a specifiche categorie di beni sia quanto alla base imponibile che alle aliquote, lasciando intendere che la tassazione avvenga in relazione ai singoli trasferimenti (non già all'individuazione di una massa ereditaria).

Pertanto, seppur il nuovo comma 3 bis dell'art. 80 del d.p.r. n. 131/1986 stabilisce l'applicabilità delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 346 ai trasferimenti per causa di morte con il limite della verifica della compatibilità, sembra potersi ritenere che l'ambito di assoggettabilità all'imposta per i trasferimenti *mortis causa* debba essere circoscritto alle fattispecie espressamente individuate nella predetta lett. i-bis del citato art. 43, nonché nell'art. 2 bis della tariffa, parte prima.

Sulla base di analoghe considerazioni si ritiene di poter affermare che a seguito della riforma in esame non possono considerarsi operanti le disposizioni di cui agli artt. 9 e 11 del D.lgs. n. 346/1990.

### **La base imponibile delle donazioni e degli atti a titolo gratuito**

Il decreto legge con riferimento alle donazioni e agli atti a titolo gratuito interviene a modificare la legge n. 383/2001 sostituendo il secondo comma dell'art. 13.

Pertanto l'imposta sulle successioni e donazioni ai sensi dell'art. 13 comma 1 resta soppressa, mentre l'impianto normativo del d.lgs. n. 346/1990 permane quanto al rinvio esplicito di cui all'art. 14, comma 1 (salvo per l'eliminazione del riferimento alle "franchigie"), ai sensi del quale "le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni e determinazione della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendono riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento di cui all'art. 13, comma 2".

Di conseguenza per la determinazione della base imponibile dell'imposta di registro applicabile ai trasferimenti per donazione e per atti a titolo gratuito di cui ai nuovi commi 2 e 2 *bis* dell'art. 13, occorrerà fare riferimento alle norme del testo unico sull'imposta di successione e donazione. Più precisamente ai sensi dell'art. 56, quarto comma, del D.lgs. n. 346/1990, "il valore dei beni e dei diritti donati è determinato a norma degli artt. da 14 a 19 e dell'art. 34, commi 3, 4 e 5".

Il richiamato quinto comma dell'art. 34 dispone espressamente il limite al potere di accertamento degli Uffici per cui "non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né i valori della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma dell'art. 14. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria".

Ne deriva allora che, in ragione dei citati rinvii, analogamente a quanto previsto per le dichiarazioni di trasferimento per causa di morte, sembrerebbe potersi confermare l'inapplicabilità ai trasferimenti per donazione o per altri atti a titolo gratuito di beni immobili e diritti reali immobiliari della disciplina di accertamento introdotta dal "cd. decreto Bersani" con il comma 5 bis dell'art. 52 del d.p.r. n. 131/1986.

In altri termini per questa tipologia di trasferimenti resta in vigore il sistema della valutazione automatica.

Si deve ritenere che nulla sia mutato in relazione alle imposte ipotecarie e catastali dovute in dipendenza degli atti di donazione, come espressamente chiarito, del resto, nella circolare dell'Agenzia delle Entrate (Circ. Agenzia Entrate 18 ottobre 2001 n. 91/E, paragrafo 2.2.) a seguito dell'emanazione della legge n. 383/2001.