

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 68/2003/T

Gaetano Petrelli

DICHIARAZIONE IN ATTO SUL RAPPORTO DI PARENTELA IN LINEA RETTA O DI CONIUGIO

Approvato dalla Commissione studi tributari il 19 settembre 2003.

L'art. 26 del d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, quale risultante dalla sentenza della Corte Costituzionale 25 febbraio 1999 n. 41, e come da ultimo modificato dall'art. 69 della legge n. 21 novembre 2000 n. 342, prevede – in relazione ai trasferimenti a titolo oneroso di immobili, ed ai trasferimenti a titolo oneroso di partecipazioni sociali di valore superiore ad euro 180.759,91 (già lire 350 milioni) – la c.d. presunzione di liberalità, che opera, ai sensi del primo comma, allorché “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”. Il secondo comma dispone, poi, che “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. In mancanza di tale dichiarazione il trasferimento si considera a titolo gratuito ove al momento della registrazione non risulti comprovata l'inesistenza del rapporto ...”.

La norma suindicata non è stata espressamente abrogata dalla legge 18 ottobre 2001 n. 383 (il cui Capo VI disciplina la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni), e rimane quindi in vigore, sia per quanto concerne i presupposti della presunzione di liberalità, sia per quanto attiene l'onere di dichiarazione in atto circa il rapporto di parentela in linea retta o di coniugio.

Peraltro, già in sede di primo commento alla riforma suindicata ¹ è stata evidenziata la sopravvenuta “sostanziale irrilevanza della presunzione di liberalità, pur in difetto di una sua espressa abrogazione”, ogni qualvolta (e si tratta della stragrande maggioranza dei casi) il carico impositivo del trasferimento a titolo oneroso è superiore a quello del corrispondente trasferimento a titolo liberale a favore dei parenti in linea retta o del coniuge: in quest’ultimo caso, infatti, l’esenzione da imposta sulle donazioni comporta al più (trattandosi di atto avente ad oggetto trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari) l’applicazione delle sole imposte ipotecarie e catastali, il cui ammontare è, nella maggior parte dei casi, inferiore al carico impositivo complessivo dovuto per l’atto a titolo oneroso.

Cio’ si verifica, in particolare, anche in presenza delle c.d. agevolazioni per la prima casa, che rappresentano la fattispecie più ricorrente di trattamento fiscale di favore: in presenza dei relativi presupposti, infatti, la compravendita è assoggettata ad imposta di registro nella misura del 3%, e ad imposte ipotecarie e catastali in misura fissa; la donazione a parenti in linea retta o al coniuge è esente da imposta di registro, ed è soggetta ad imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. Non ricorrono quindi, ovviamente, i presupposti per l’applicabilità dell’art. 26.

Ciò non significa, peraltro, che non esistano casi – peraltro assolutamente residuali – in cui l’atto di liberalità a favore del coniuge o dei parenti in linea retta sconti un trattamento tributario più penalizzante rispetto al corrispondente trasferimento oneroso: si pensi, per fare solo un esempio, al trasferimento di terreni agricoli in zone montane ai sensi dell’art. 9 del D.P.R. 601/1973. Limitatamente ai casi in cui una tale circostanza ricorra, le parti dell’atto di compravendita avranno l’onere di indicare in atto l’insussistenza del rapporto di parentela in linea retta o di coniugio, al fine di evitare una maggior tassazione; fermo restando, comunque, che, anche in assenza di tale dichiarazione in atto:

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2004, 1, p. 338.

¹ C.N.N. (estensori Friedmann-Petrelli), *Il nuovo regime impositivo delle successioni e delle donazioni e liberalità tra vivi*, in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2002, 1, p. 145 ss.

- giusta l'eliminazione della preclusione della prova contraria, a seguito delle modifiche apportate all'art. 26, vi sarà sempre la possibilità per le parti di dimostrare che l'atto non concreta una liberalità²;

- ai sensi del menzionato art. 26, comma 2, del D.P.R. 131/1986 le stesse parti potranno, anche in assenza di tale dichiarazione, provare l'inesistenza del rapporto suddetto al momento della registrazione dell'atto, e comunque potranno provarla entro un anno dalla stipulazione dell'atto medesimo, in quest'ultimo caso spettando loro il rimborso della maggiore imposta pagata.

In conclusione, la dichiarazione richiesta dal 2° comma dell'art. 26 del D.P.R. 131/1986 può, in linea generale, essere omessa, risultando opportuna solo nei casi residuali suddescritti.

Gaetano Petrelli

² Cfr. Circ. Min. Fin. 27 maggio 1999 n. 119/E, in *Notariato*, 1999, p. 396, ed in *Gazz. not.*, 1999, p. 554; Corte Cost. 25 febbraio 1999 n. 41, in *Notariato*, 1999, p. 211, con nota di DE CRISTOFARO; in *Famiglia e diritto*, 1999, p. 213, con nota di PETRELLI; in *Riv. not.*, 1999, p. 995, con nota di LUCARIELLO, *Presunzione di liberalità ex art. 26 D.P.R. n. 131/1986 e ammissibilità della prova contraria*, ed in *Vita not.*, 1999, 1, p. 351.