



Direzione Centrale Normativa

Roma, 7 ottobre 2011

OGGETTO: Applicazione dell'imposta fissa di registro agli atti che contengono più disposizioni - articoli 20 e 21 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 e articoli 4 e 11 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131.

INDICE

<i>PREMESSA</i>	3
<i>1. REGISTRAZIONE DI ATTI RECANTI PIU' DISPOSIZIONI CHE NON HANNO CONTENUTO PATRIMONIALE</i>	3
<i>1.1 Modifiche Statutarie</i>	6
<i>2. REGISTRAZIONE DI UN ATTO DI DONAZIONE CONTENENTE PIU' DISPOSIZIONI DONATIVE PER LE QUALI L'IMPOSTA SULLE DONAZIONI NON RISULTA DOVUTA</i>	8

PREMESSA

Nell'ambito delle attività svolte dal Tavolo di lavoro congiunto istituito, con protocollo d'intesa sottoscritto il 29 ottobre 2010, tra il Consiglio Nazionale del Notariato, quale organo di rappresentanza dell'ordine professionale dei notai, e l'Agenzia delle entrate, sono state esaminate, tra l'altro, alcune questioni connesse con l'applicazione dell'imposta fissa di registro nei casi in cui in un unico documento siano contenute più disposizioni.

In particolare, il Consiglio Nazionale del Notariato ha posto alcuni quesiti riguardanti l'applicazione delle imposte fisse di registro nel caso:

- di registrazione di atti che recano disposizioni non aventi contenuto patrimoniale;
- di registrazione di atti di donazione contenenti più disposizioni donative per le quali non viene corrisposta l'imposta sulle donazioni, in quanto esenti dall'imposta ai sensi dell'articolo 3 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito TUS) ovvero in virtù dell'applicazione delle franchigie definite dall'articolo 2, commi 49 e 49-*bis*, del decreto-legge n. 262 del 2006.

Con la presente circolare, allo scopo di eliminare alcuni dubbi interpretativi sorti con riferimento alla corretta applicazione delle imposte fisse di registro ed al fine di garantire l'uniforme applicazione dell'imposta nel caso di atti che contengono più disposizioni, si forniscono i seguenti chiarimenti.

1. REGISTRAZIONE DI ATTI RECANTI PIU' DISPOSIZIONI CHE NON HANNO CONTENUTO PATRIMONIALE

Gli articoli 20 e 21 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR) dettano i principi da seguire per l'interpretazione degli atti che contengono più disposizioni.

In particolare, si ricorda che l'articolo 21, primo comma, del TUR stabilisce che: *“se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di essa è soggetta ad imposta come se fosse atto distinto”*.

Il secondo comma del medesimo articolo stabilisce, invece, che *“se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa”*.

Con la sentenza del 7 giugno 2004, n. 10789, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che l'applicazione del secondo comma dell'articolo 21 del TUR presuppone una connessione necessaria tra le diverse disposizioni negoziali che non ricorre, invece, nelle ipotesi in cui le disposizioni negoziali contenute nell'atto siano coordinate e consequenziali in base all'esclusiva volontà delle parti. In tal caso, ciascuna disposizione deve essere assoggettata a tassazione autonomamente.

Con la richiamata sentenza n. 10789 (e, più di recente, con la sentenza 4 maggio 2009, n. 10180), la Corte di Cassazione ha, inoltre, precisato che *“...l'imposta di registro ... si commisura all'atto sottoposto a registrazione, e trova applicazione in occasione della stipula o della formazione di atti a contenuto economico, in quanto assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva. Quando un documento contenga più “atti”, ciascuno espressione di capacità contributiva, è normale e ragionevole che l'imposta si applichi distintamente ad ognuno di essi, della qual cosa vi è conferma, oltre che nell'articolo 21, comma 1, in esame, nelle disposizioni di cui agli articoli 22, 23 e 25”* del TUR.

Dalle affermazioni della Corte di Cassazione, si evince che le singole disposizioni contenute nell'atto rilevano autonomamente, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del TUR, solo qualora ciascuna di esse sia espressione di una autonoma capacità contributiva.

L'imposta di registro deve essere, quindi, applicata distintamente per ciascuna disposizione solo con riferimento alle disposizioni negoziali dotate di contenuto economico che concretizzano, quindi, un indice di capacità contributiva.

Da ciò consegue che, nel caso in cui in un atto siano presenti più disposizioni di contenuto economicamente apprezzabile, occorre assoggettare a tassazione autonomamente le singole disposizioni ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del TUR, salvo che tra le singole disposizioni ricorra un rapporto di necessaria derivazione. In tal caso, trova applicazione l'articolo 21, comma 2, del TUR con la conseguenza che l'imposta deve essere corrisposta solo con riferimento alla disposizione che determina l'imposizione più onerosa.

Diversamente, nel caso in cui le disposizioni contenute nell'atto non siano suscettibili di una autonoma valutazione economica, non si realizza una espressione di capacità contributiva e, pertanto, non trova applicazione il disposto di cui all'articolo 21 del TUR.

Di fatto, in assenza di un contenuto economicamente valutabile, non risulterebbe integrato un indice di capacità contributiva.

Sulla base delle argomentazioni svolte si precisa, pertanto, che l'articolo 21 del TUR non trova applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più disposizioni che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Tale documento, soggetto a registrazione in termine fisso, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, se formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, deve, quindi, essere assoggettato a tassazione con applicazione di un'unica imposta fissa di registro nella misura di euro 168,00.

A titolo esemplificativo, si precisa, dunque, che nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenuti più atti di procura, non trova applicazione l'articolo 21 del TUR.

Le procure si caratterizzano, infatti, come atti non aventi contenuto patrimoniale, ed in virtù di tale precipua caratterizzazione, sono comprese, ai fini

dell'imposta di registro, tra gli atti da registrare in termine fisso, con imposta in misura fissa, se redatte per atto pubblico o scrittura privata autenticata, ai sensi del citato articolo 11 della Tariffa.

Pertanto, nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più procure, l'atto deve essere assoggettato a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con applicazione di un'unica imposta fissa.

Analoghe considerazioni possono essere proposte con riferimento ad un atto contenente più rinunce all'eredità di cui all'articolo 519 del codice civile.

Al riguardo, appare utile precisare che possono qualificarsi quali atti che non hanno contenuto patrimoniale gli atti di rinuncia all'eredità con i quali si rifiuta, in sostanza, la delazione ereditaria, cioè l'offerta dell'eredità.

Diversamente, nel caso in cui la rinuncia sia preceduta da accettazione espressa o tacita ovvero venga effettuata sotto forma di donazione, vendita o cessione dei diritti di successione o venga fatta verso corrispettivo o a favore di alcuni soltanto dei chiamati, determinando un simile atto l'accettazione dell'eredità e il successivo trasferimento degli elementi attivi e passivi che la compongono (art. 478 c.c.), troverà applicazione la tassazione proporzionale riservata agli atti che hanno contenuto patrimoniale.

1.1 Modifiche Statutarie

Il principio affermato nel paragrafo precedente, secondo cui le singole disposizioni rilevano autonomamente, ai fini dell'imposta di registro, solo se espressione di una autonoma capacità contributiva, trova applicazione anche con riferimento alle singole modifiche statutarie contenute nei verbali assembleari.

L'articolo 4, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, che reca la disciplina della tassazione degli atti societari soggetti a registrazione in termine fisso, stabilisce al comma 1, lettera c), l'assoggettamento ad imposta di registro nella misura fissa di 168,00 euro delle *“altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe”* .

Con tale previsione normativa di carattere residuale, il legislatore ha inteso stabilire la tassazione, con l'imposta in misura fissa, degli atti societari che comportano una modifica statutaria e che non risultano esplicitamente disciplinati nelle diverse previsioni normative dettate dal medesimo articolo 4 della Tariffa, parte I.

Al fine di individuare il corretto trattamento fiscale da riservare ai verbali assembleari contenenti diverse modifiche statutarie, occorre, pertanto, verificare se ciascuna modifica statutaria prevista nei predetti verbali sia dotata di un autonomo contenuto patrimoniale o se, diversamente, tale requisito non ricorra.

In altri termini, la disciplina di cui all'articolo 21, comma 1, del TUR troverà applicazione solo in relazione agli atti aventi contenuto patrimoniale, comportando l'applicazione di tante imposte fisse quante sono le modifiche statutarie contenute nel verbale.

Diversamente, se le disposizioni contenute nel verbale assembleare non rivestano un contenuto economico, non può essere integrato un indice di capacità contributiva e, pertanto, l'imposta deve essere corrisposta una sola volta, in misura fissa, per la formalità di registrazione dell'atto.

A titolo esemplificativo, devono essere assoggettati a tassazione con un'unica imposta fissa di registro i verbali assembleari che contengono modifiche statutarie relative alla sede, alla denominazione della società ecc. posto che in tali ipotesi non si riscontra la sussistenza di un contenuto patrimoniale espressione di capacità contributiva.

In caso di verbale che contenga una disposizione di contenuto patrimoniale e una disposizione priva di tale requisito, l'imposta deve essere corrisposta solo con riferimento alla disposizione che esprime una manifestazione di capacità contributiva. In ogni caso, l'imposta da assolvere in sede di registrazione non può essere inferiore alla misura fissa, pari ad euro 168,00.

2. REGISTRAZIONE DI UN ATTO DI DONAZIONE CONTENENTE PIU' DISPOSIZIONI DONATIVE PER LE QUALI L'IMPOSTA SULLE DONAZIONI NON RISULTA DOVUTA

La problematica evidenziata concerne la tassazione applicabile, ai fini dell'imposta di registro, nella ipotesi in cui un unico atto contenga diverse disposizioni donative per le quali non viene corrisposta l'imposta sulle donazioni.

La fattispecie può riguardare, in primo luogo, gli atti esenti dall'imposta sulle donazioni ai sensi dell'articolo 3 del TUS che, com'è noto, individua alcune fattispecie non soggette all'imposta sulle successioni e donazioni. Si ricordano, ad esempio, i trasferimenti effettuati a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, nonché i trasferimenti, effettuati anche tramite patti di famiglia, di aziende o rami di esse, di azioni e quote sociali, a favore dei discendenti e del coniuge del dante causa.

L'imposta sulle donazioni non è, inoltre, dovuta nei casi in cui il valore dei beni trasferiti non ecceda l'importo delle franchigie definite dall'articolo 2, commi 49 e 49-*bis*, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262.

Com'è noto, l'articolo 2, comma 47, del citato decreto-legge n. 262 del 2006, ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni, disciplinata dal relativo Testo Unico, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, ed ha rimodulato le aliquote d'imposta e le franchigie.

In particolare, il citato articolo 2, comma 49, stabilisce che le attribuzioni effettuate in favore del coniuge e dei parenti in linea retta siano assoggettate a tassazione con aliquota del 4 per cento, sul valore complessivo netto dei beni che eccede 1.000.000 di euro (lett. a), ovvero, con un'aliquota del 6 per cento, per le attribuzioni in favore dei fratelli e sorelle, applicabile sul valore complessivo netto dei beni che eccede 100.000 euro (lett. a-*bis*).

Il comma 49-*bis* prevede, inoltre, per le attribuzioni in favore dei portatori di handicap, di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, una franchigia pari ad euro 1.500.000.

Pertanto, per le donazioni di beni di valore non eccedente le franchigie sopra elencate, non è dovuta l'imposta sulle donazioni.

Con riferimento alla debenza dell'imposta di registro sugli atti donativi sotto franchigia, si rammenta che la scrivente, con la circolare del 22 gennaio 2008, n. 3, ha avuto modo di precisare che, per la registrazione degli atti di donazione non assoggettati a tassazione, ai fini dell'imposta sulle donazioni, in virtù dell'applicazione delle franchigie, è dovuta l'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00).

Nella citata circolare veniva, infatti, affermato che in relazione agli atti di donazione, per i quali è richiesto l'atto pubblico *ad substantiam*, l'imposta di registro si rende dovuta, in misura fissa, ai sensi dell'articolo 41, comma 2, del TUR, in base al quale "*L'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa....*".

In merito alla posizione interpretativa assunta con la suddetta circolare, tenuto conto delle numerose controversie pendenti in materia, si ritiene opportuno formulare ulteriori considerazioni.

Occorre, infatti rilevare, che nell'ambito delle previsioni recate dal Testo unico dell'imposta di registro non si riscontrano disposizioni che prevedano espressamente l'assoggettamento all'imposta di registro degli atti di donazione.

Ai sensi dell'articolo 1 del TUR, infatti, "*L'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella Tariffa allegata...*" al DPR n. 131 del 1986.

Le previsioni contenute nella Tariffa non contemplano la tassazione delle disposizioni donative, né tali atti possono essere ricondotti nell'ambito della previsione dettata dall'articolo 11 della Tariffa, Parte I.

Com'è noto, tale disposizione stabilisce, tra l'altro, la tassazione, con l'imposta in misura fissa, degli atti pubblici (la cui forma l'atto di donazione deve rivestire per essere valido *ex* articolo 782 del Codice civile), privi di contenuto patrimoniale. Tale requisito sicuramente difetta nel caso di disposizioni donative, che si caratterizzano quali attribuzioni patrimoniali, anche se rette dall'*animus donandi*.

Occorre, inoltre, rilevare, che ai sensi dell'articolo 25 del TUR *“Un atto in parte oneroso e in parte gratuito è soggetto all'imposta di registro per la parte a titolo oneroso, salva l'applicazione dell'imposta sulle donazioni per la parte a titolo gratuito”*.

Con tale previsione, il legislatore, prendendo in considerazione l'ipotesi in cui in un atto coesistano sia disposizioni negoziali a titolo oneroso che disposizioni a titolo gratuito, ha stabilito che, ai fini dell'imposta di registro, assumono rilevanza solo quelle a titolo oneroso. Da tale disposizione si desume, a contrario, che gli atti di donazione, caratterizzati dalla gratuità dell'attribuzione, devono essere interessati unicamente dall'imposta sulle successioni e donazioni anche in fase di registrazione.

In definitiva, dal citato articolo 25 è possibile ricavare un principio generale di alternatività tra l'imposta di registro e l'imposta sulle successioni e donazioni.

In considerazione delle argomentazioni esposte, deve, quindi, ritenersi 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.

Anche il rinvio operato dall'articolo 55, comma 1, del TUS alle *“...disposizioni del Testo unico dell'imposta di registro..., concernenti gli atti da registrare in termine fisso”* deve intendersi riferito esclusivamente alla procedura di registrazione, che è quella prevista per gli atti soggetti a registrazione in termine fisso.

Tale interpretazione trova conferma nell'articolo 60 del TUS, che rinvia esplicitamente alle disposizioni dell'imposta di registro per le modalità ed i termini di liquidazione dell'imposta, per l'applicazione dell'imposta in caso di omissione di registrazione, per la rettifica del valore, per la riscossione, per il rimborso e per le sanzioni.

L'esclusione dell'imposta di registro per gli atti di donazione appare, peraltro, coerente con l'intento perseguito dal legislatore che, tramite

l'introduzione delle franchigie, ha inteso prevedere, ai fini delle imposte indirette, un regime di favore per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati nei confronti di familiari e soggetti portatori di handicap, se di valore non eccedente i limiti stabiliti dalla norma.

Sulla base di quanto rappresentato, devono, pertanto, intendersi superati i chiarimenti forniti al riguardo da questa Agenzia con la circolare del 22 gennaio 2008, n. 3.

* * *

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Attilio Befera