

IL CONTRATTO

Trattato teorico - pratico

A CURA DI
PASQUALE FAVA

Aggiornato al d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, conv. in l. 24 marzo 2012,
n. 27 (d.l. liberalizzazioni) e alla proposta di regolamento europeo
dell'11 ottobre 2011 relativa a un diritto comune europeo della vendita



GIUFFRÈ EDITORE

Capitolo XXXVIII

LA DISCIPLINA FISCALE DEI CONTRATTI

di Vincenzo Vacirca (*)

Sommario: 1. L'imposta di registro in generale. — 2. Gli atti soggetti a registrazione. — 3. Il principio dell'alternatività IVA-registro. — 4. L'applicazione dell'imposta. — 5. La tassazione della divisione e le masse plurime. 6. Le imposte ipotecaria e catastale. — 7. L'imposta di bollo.

1. L'imposta di registro in generale.

Il profilo che concerne la disciplina fiscale dei contratti ⁽¹⁾ impone che vengano previamente definiti i concetti di imposizione diretta e indiretta. In prima approssimazione può dirsi che sono imposte del primo tipo quelle che colpiscono "direttamente" la ricchezza detenuta da un certo soggetto, mentre ai fini delle seconde (le imposte indirette) rilevano determinati atti o fatti, ad esempio la stipulazione di un contratto, individuati dall'ordinamento quali manifestazioni presunte di ricchezza e

(*) *Notaio*

(1) Sul regime fiscale dei contratti in generale A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, Giuffrè, 1961; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, IPSOA, 2009; A. BUSANI, C.M. CANALI, *L'agevolazione per l'acquisto della "prima casa"*, Milano 2010; S. CARDARELLI, *Il trattamento tributario delle divisioni*, in *Corr. Trib.*, IPSOA, 1986; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, UTET, 1998; P. FORCHIELLI, F. ANGELONI, *Della divisione*, art. 713-768, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca*, Bologna, Zanichelli, 2000; L. GENGHINI, *La volontaria giurisdizione e il regime patrimoniale della famiglia*, Padova, CEDAM, 2006; C. GIANATTANASIO, *La permuta*, in *Trattato di diritto civile e commerciale* diretto da A. Cicu e F. Messineo, Milano, Giuffrè, 1974; A. JANNUZZI, P. LOREFICE, *Manuale della volontaria giurisdizione*, Milano, Giuffrè, 2004; S. LANZILLOTTI, F. MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma, Stamperia Reale, 2004; F. MAZZACANE, *La giurisdizione volontaria nell'attività notarile*, Roma, Stamperia Reale, 2002; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2003; F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, Giuffrè, 1952; A. MONTESANO, B. IANNIELLO, *Imposta di registro ipotecaria e catastale*, Milano, Il Sole 24 ore, 2010; P. PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, IPSOA, 1986; L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, Abete, 1955; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1999; G. SALANITRO, *La base imponibile nell'imposta di registro tra prezzo, valore catastale e valore venale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 63-76; G. SALANITRO, *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro* in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1245-1266; B. SANTAMARIA, *Registro (imposte di)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, Giuffrè, 1988.; G. SANTARCANGELO, *Elementi di diritto tributario*, Roma, Stamperia Reale, 1996; F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione*, Napoli, Jovene, 1975; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, UTET, 2004; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, UTET, 2003; V. UKCMAR, *La legge del registro*, I, Padova, CEDAM, 1958.

come tali indici di capacità contributiva. Nelle imposte indirette pertanto, è il compimento dell'atto o del fatto identificato dall'ordinamento come rilevante che consente di desumere per via "indiretta" la ricchezza di un soggetto.

Tipico esempio di imposta diretta è quella che colpisce il reddito delle persone fisiche: lo Stato dispone, infatti, il prelievo di una determinata somma in ragione dei redditi, cioè dei guadagni, conseguiti da un soggetto in un prefissato periodo temporale. Alla stessa categoria può ascriversi anche l'I.C.I. (*Imposta Comunale sugli Immobili*)⁽²⁾, istituita dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che colpisce direttamente la ricchezza manifestata dal possesso di un determinato bene.

La materia del regime fiscale del contratto è disciplinata dal d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (da ora innanzi più brevemente d.P.R. 131/86), che costituisce la più antica delle imposte indirette. In questo caso la capacità contributiva dei soggetti è desunta dal compimento, da parte di questi, di un'attività giuridica produttiva di determinati effetti ritenuti rilevanti dal legislatore, e quindi sul presupposto che il compimento di tali atti sia indice di ricchezza e rilevatore di forza economica. Il presupposto impositivo pertanto, non va individuato nella semplice stipulazione dell'atto bensì negli effetti da esso prodotti: prova di quanto appena asserito può rinvenirsi nel riferimento che opera il d.P.R. 131/86 agli "*atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni*" per indicare gli effetti che produce il contratto tipico di compravendita, che di per sé non viene menzionato.

L'imposta di registro fu in origine una tassa d'atto⁽³⁾; nacque infatti quale corrispettivo dovuto dal cittadino alla Pubblica Amministrazione per i servizi da questa resi consistenti nella presa d'atto, nell'attribuzione della data certa e nell'attività di conservazione e rilascio di copie in epoca successiva alla registrazione (poteva ravvisarsi una sorta di rapporto commutativo tra il cittadino e lo Stato). Il primo dei servizi sopra elencati (l'attribuzione della data certa disposta dall'art. 2704 c.c.) riveste, con riferimento alle semplici scritture private, un fondamentale ruolo nella risoluzione di eventuali conflitti tra più aventi causa dallo stesso venditore. In epoca successiva la tassa di registro ha mutato la sua natura⁽⁴⁾, perdendo le caratteristiche testé menzionate e divenendo una imposta⁽⁵⁾ volta a colpire gli atti scritti, e alcuni negozi verbali, caratterizzati da particolare rilevanza economica.

(2) Ai sensi del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 recante "*Disposizioni in materia di federalismo fiscale Municipale*", l'ICI doveva essere sostituita dall'IMU, con decorrenza 1 gennaio 2014. Tuttavia con il Decreto legge 6 dicembre 2011 n. 201 (c.d. Manovra Monti), convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214, la decorrenza è stata anticipata al 2012. La nuova normativa, prevede due aliquote (0,4% per l'abitazione principale e 0,76% negli altri casi) da applicarsi ad una base imponibile maggiorata ottenuta moltiplicando la rendita catastale dell'immobile giè rilevata del 5% per il coefficiente 160.

(3) Può non essere ultroneo rammentare che la tassa costituisce per definizione il corrispettivo che il cittadino paga allo Stato per un servizio che gli viene immediatamente fornito.

(4) S. LANZILLOTTI, F. MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma, Stamperia Reale, 2004, 2.

(5) Diversamente dalla tassa l'imposta è un tributo che il cittadino versa senza ricevere una contropartita immediata dallo Stato, finalizzata a consentire che esso possa fronteggiare le sue spese di carattere generale.

L'imposta di registro, può essere proporzionale, applicandosi una certa aliquota (espressa in misura percentuale) ⁽⁶⁾ ad un dato valore (che costituisce la base imponibile), oppure fissa ⁽⁷⁾, nei casi in cui la capacità contributiva del cittadino, pur espressa nel compimento dell'atto, non è misurabile (si pensi alla procura) ⁽⁸⁾. Il tributo in misura fissa è inoltre stabilito nei casi in cui l'ordinamento ha inteso concedere un trattamento di favore ad una data operazione.

Quanto alla struttura del d.P.R. 131/86 esso si compone di una parte generale di 81 articoli a cui è allegata la "tariffa", a sua volta suddivisa in una parte prima, che contiene l'elencazione degli atti soggetti a registrazione in termine fisso (e cioè entro il termine di 20, 30 o 60 giorni dalla formazione dell'atto) ⁽⁹⁾, una parte seconda, che contiene l'elencazione degli atti soggetti a registrazione soltanto in caso d'uso (e cioè qualora si verificino determinati eventi previsti dalla legge) ⁽¹⁰⁾, nonché la "tabella", contenente gli atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione neanche

⁽⁶⁾ Con riferimento ai trasferimenti immobiliari le aliquote vanno dalla misura minima del 1% fino ad un massimo del 15% che si applica ai contratti traslativi della proprietà, o costitutivi/traslativi di diritti reali su terreni agricoli e relative pertinenze, qualora l'acquirente non sia imprenditore agricolo a titolo principale. (Art. 1 Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986). Il già citato decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23 recante "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale" dispone che con decorrenza 1 gennaio 2014, l'imposta generale per il trasferimento a titolo oneroso della proprietà di beni immobili aumenterà dal 7% al 9%.

⁽⁷⁾ L'art. 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986 determina il valore dell'imposta fissa in euro 168,00. Si consideri che l'art. 41, comma 2, d.P.R. 131/86, dispone che l'ammontare dell'imposta principale non possa essere in nessun caso inferiore alla misura fissa. Per una approfondita esposizione dei dubbi applicativi, dei contrasti giurisprudenziali e delle Circolari Ministeriali sul tema specifico si veda A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, IPSOA, 2009, 70-77.

⁽⁸⁾ La previsione di una duplice applicazione dell'imposta di registro (proporzionale-fissa) ha indotto qualche autore a ritenere che essa abbia natura "promiscua": laddove è disposta l'applicazione proporzionale si configurerebbe quale imposta, mentre laddove è stabilito il pagamento in misura fissa si configurerebbe quale tassa. Sarebbero quindi ravvisabili due diverse ragioni di imposizione: una che colpisce la manifestazione della capacità contributiva e quindi connessa al valore del bene oggetto dell'atto, ed un'altra che colpisce l'atto in quanto oggetto della registrazione. L'imposizione in misura fissa, non rinverrebbe la sua giustificazione nella natura e negli effetti degli atti presentati per la registrazione, ma nella esecuzione della formalità, rendendola più simile ad una tassa che non ad una imposta: un corrispettivo del servizio reso dallo Stato, piuttosto che un'aliquota dell'imposta proporzionale. G. SANTARCANGELO, *Elementi di diritto tributario*, Roma, Stamperia Reale, 1996, 45.

⁽⁹⁾ I termini elencati si applicano rispettivamente agli atti formati in Italia, agli atti registrati telematicamente, ed agli atti formati all'estero.

⁽¹⁰⁾ Nel caso di atti soggetti a registrazione in caso d'uso, pertanto, ai fini impositivi non rileva la formazione dell'atto bensì la sua utilizzazione costituita dal deposito dello stesso (con esclusione della mera esibizione e conseguente restituzione) presso determinati uffici. L'art. 6 d.P.R. 131/86 dispone al riguardo che "si ha caso d'uso quando un atto si deposita per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrativa o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento". Il legislatore ha quindi, opportunamente, sancito che la presentazione presso una cancelleria giudiziaria configura il "caso d'uso" soltanto laddove venga effettuata nello svolgimento da parte dell'organo giudiziario di una attività amministrativa e non di un'attività giurisdizionale; ciò allo scopo evidente di non determinare che la

in caso d'uso (ad esempio gli atti di ultima volontà)⁽¹¹⁾, e la "tavola", con i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie. Il sistema delineato dal d.P.R. 131/86 risulta essere, pertanto, potenzialmente esaustivo, facendo riferimento a tutti gli atti onde disporre la soggezione a imposizione, ovvero la loro esenzione.

Quanto ai soggetti obbligati a richiedere la registrazione occorre operare una distinzione: per le scritture private non autenticate e per gli altri atti (ad esempio i contratti verbali) sono obbligate soltanto le parti contraenti, mentre per le scritture private autenticate e per gli atti pubblici, ai sensi degli artt. 10 e 57 d.P.R. 131/1986, obbligato al pagamento in via solidale con le parti contraenti (che sono i veri e propri contribuenti), ma soltanto per l'imposta principale⁽¹²⁾, è anche il notaio (e più in generale il pubblico ufficiale) che ha redatto, ricevuto o autenticato l'atto (c.d. responsabile d'imposta)⁽¹³⁾. A tal proposito si consideri che se per un verso l'art. 27 legge 16 febbraio 1913, n. 89 (*ordinamento del notariato e degli archivi notarili*) obbliga il notaio a prestare il suo ministero ogni volta che ne è richiesto, per altro verso, il successivo art. 28 comma 3 legge 16 febbraio 1913, n. 89, stabilisce che egli possa recusare il suo ministero se le parti non depositano presso di lui l'importo delle tasse. In ogni caso, il notaio che ha provveduto al pagamento delle imposte ha diritto di rivalsa nei confronti delle parti contraenti: potrà quindi surrogarsi in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'amministrazione finanziaria, ed esibendo un certificato dell'ufficio del registro attestante il versamento effettuato, potrà richiedere al giudice un decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo, nei confronti dei soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione; a questi ultimi rimane preclusa la possibilità di proporre opposizione sulla base del rilievo che le imposte pagate non erano dovute o lo erano in misura inferiore⁽¹⁴⁾.

Dopo la legge 6 agosto 2008, n. 133, devono ritenersi obbligati al pagamento delle imposte (in via solidale con le parti contraenti) anche i dottori commercialisti,

necessità del pagamento generata dal caso d'uso potesse costituire un ostacolo al diritto, costituzionalmente garantito, di ricorso al giudice (configura pertanto un caso d'uso la produzione di un atto nell'ambito di un'attività di giurisdizione volontaria, qualificata dalla migliore dottrina quale attività soggettivamente giurisdizionale, perché esercitata dal giudice, ma oggettivamente amministrativa, in quanto non volta alla risoluzione di un conflitto. A. JANNUZZI, P. LOREFICE, *Manuale della volontaria giurisdizione*, Milano, Giuffrè, 2004, 11 ss.; F. MAZZACANE, *La giurisdizione volontaria nell'attività notarile*, Roma, Stamperia Reale, 2002, 12; L. GENGHINI, *La volontaria giurisdizione e il regime patrimoniale della famiglia*, Padova, CEDAM, 2006, 5.

⁽¹¹⁾ Art. 7 d.P.R. 131/86 e art. 4 Tabella allegata al d.P.R. 131/86.

⁽¹²⁾ È "principale" l'imposta applicata al momento della registrazione nonché l'imposta richiesta dall'ufficio in caso di errori nell'autoliquidazione effettuata con il procedimento telematico (per la quale si veda appresso), "suppletiva" l'imposta applicata per correggere errori dell'ufficio e "complementare" in tutti gli altri casi (es. accertamento di maggior valore da parte degli uffici finanziari).

⁽¹³⁾ Ai sensi dell'art. 64, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il responsabile d'imposta è il soggetto, obbligato in forza di legge, al pagamento dell'imposta, insieme con altri, per fatti o situazioni riferibili esclusivamente a questi.

⁽¹⁴⁾ Art. 58 d.P.R. 131/86.

muniti di firma digitale, incaricati del deposito al Registro delle Imprese, per via telematica, degli atti di trasferimento di quote di s.r.l. sottoscritti digitalmente.

Quanto agli uffici competenti per la registrazione, il notaio è tenuto a registrare gli atti pubblici da lui formati e le scritture private autenticate nell'ufficio del registro nella cui circoscrizione ha la propria sede (c.d. competenza territoriale specifica) mentre tutti gli altri atti possono essere presentati per la registrazione presso qualsiasi ufficio del registro. Per quanto riguarda gli atti stipulati all'estero, anche dai Consoli Italiani, prima di farne uso in Italia ⁽¹⁵⁾, devono essere depositati presso un notaio o presso l'archivio notarile distrettuale ⁽¹⁶⁾, in modo da poterne vagliare la conformità con il nostro ordinamento. Il notaio depositario sarà tenuto ad effettuare la registrazione.

Gli articoli 13 e seguenti del d.P.R. 131/86 contengono la disciplina delle modalità con le quali la registrazione deve essere richiesta. Benché la normativa originaria risulti parzialmente derogata ⁽¹⁷⁾, ancora oggi il sistema si fonda su due tipi di registrazione, quella tradizionale che si realizza mediante esibizione all'ufficio di documenti cartacei e quella telematica ⁽¹⁸⁾, per gli atti relativi a diritti sugli immobili, alla trascrizione, iscrizione e annotazione nei registri immobiliari, nonché alla voltura catastale, resa obbligatoria per i notai dal 1° giugno 2007, che si effettua mediante trasmissione, entro 30 giorni dalla data di formazione dell'atto, di un file in formato *.xml*, firmato digitalmente, denominato "*modello unico informatico-MUI*". Deve segnalarsi comunque, che anche nel caso di invio telematico, ad oggi sussiste l'obbligo di presentare il titolo in forma cartacea all'Ufficio dell'Agenzia del Territorio che cura la tenuta dei Registri Immobiliari: mentre infatti la registrazione si considera effettuata al momento della ricezione dei dati per via telematica, le note di trascrizione, iscrizione, le domande di annotazione e di voltura catastale si considerano presentate soltanto con l'avvenuta successiva consegna del titolo allo sportello di accettazione, unitamente alla ricevuta di avvenuta registrazione. Inoltre, qualora l'atto riguardi immobili siti in più circoscrizioni di servizi di pubblicità immobiliare, tale presentazione deve avvenire in ciascun ufficio interessato ⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁵⁾ Si pensi alla trascrizione presso il competente Ufficio del Territorio, di un atto di vendita di un bene immobile sito in Italia, ricevuto all'estero da un Console Italiano.

⁽¹⁶⁾ Art. 106, n. 4, legge 16 febbraio 1913, n. 89.

⁽¹⁷⁾ Art. 36, legge 24 novembre 2000, n. 340.

⁽¹⁸⁾ Disposta con l'articolo 3-*bis*, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, adottato con d.P.R. 18 agosto 2000, n. 308. Viene comunque fatto salvo il caso in cui, a causa di un malfunzionamento del software per la registrazione, il notaio non possa utilizzare la procedura telematica: in questo caso dovrà ricorrere alla "procedura d'urgenza" che prevede la registrazione secondo il modello cartaceo.

⁽¹⁹⁾ È questo pertanto il momento rilevante per risolvere gli eventuali conflitti in base alla trascrizione dell'atto. Deve segnalarsi tuttavia che con il decreto interdirigenziale del 21 dicembre 2010, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 28 dicembre 2010 è stato attivato, in via sperimentale e facoltativa, il servizio di trasmissione telematica della copia autentica del titolo da presentare al conservatore dei registri immobiliari per l'esecuzione di formalità ipotecarie.

L'attivazione coinvolge gli uffici di Bologna, Firenze, Lecce e Palermo. A decorrere dal 29 dicembre 2010, pertanto, i notai possono trasmettere per via telematica copia autentica, informatica e firmata digitalmente, del titolo. È stato contestualmente attivato il servizio di restituzione per via

I due sistemi di registrazione analizzati si differenziano oltre che per quanto sopra evidenziato anche per il modo di liquidazione dell'imposta. Nel procedimento tradizionale, infatti, la registrazione avviene previo pagamento dell'imposta liquidata dall'ufficio, mentre nella registrazione mediante invio telematico è previsto un sistema di auto-liquidazione. Nel caso di invio telematico, quindi, il controllo della correttezza della somma autoliquidata dal notaio — versata mediante contestuale ordine alla banca di accredito in favore dell'Erario — avviene in un momento successivo, con possibilità per l'ufficio di notificare, nei sessanta giorni dall'invio, apposito avviso di integrazione dell'imposta versata⁽²⁰⁾. In tale ultimo caso il pagamento deve essere effettuato entro quindici giorni dalla notifica dell'avviso di integrazione.

Per ciò che concerne le disposizioni volte a garantire l'effettività del sistema sopra delineato, a parte l'obbligazione solidale per il pagamento delle imposte

telematica del certificato di eseguita formalità (c.d. *duplo*), firmato digitalmente dal conservatore o da un suo delegato. Un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia del Territorio di concerto con il Ministero della Giustizia, stabilirà le modalità e i termini per l'estensione della trasmissione telematica agli atti notarili da presentare su tutto il territorio nazionale.

La trasmissione telematica della copia autentica del titolo, come allegato firmato digitalmente del file *.xml* che costituisce il modello unico, consentirà innanzi tutto al notaio di non doversi recare presso l'ufficio per richiedere la formalità. Infatti, le formalità integralmente trasmesse per via telematica, secondo l'ordine di ricezione, saranno automaticamente presentate: *a*) nello stesso giorno di trasmissione, di seguito a tutte le formalità fisicamente presentate allo sportello di accettazione, se la trasmissione è stata effettuata fino al termine dell'orario di apertura al pubblico e cioè fino alle ore 12.30 di tutti i giorni dal lunedì al venerdì; fino alle ore 11.00 dell'ultimo giorno del mese; *b*) nel giorno successivo, di seguito a tutte le formalità fisicamente presentate allo sportello di accettazione, se la trasmissione è stata effettuata dopo il termine dell'orario di apertura al pubblico.

L'ordine di presentazione sarà dunque determinato: *a*) per le formalità presentate allo sportello, dal momento della consegna della copia autentica su supporto cartaceo del titolo presso il Servizio di pubblicità immobiliare; *b*) per le formalità interamente trasmesse per via telematica, dal momento di ricezione delle formalità stesse da parte del sistema telematico.

Al fine di stabilire l'ordine di ricezione, a ciascun file trasmesso sul sistema telematico viene assegnata l'ora di ricezione, corrispondente alla scala di tempo UTC (IEN), di cui al decreto del Ministro dell'Industria, del commercio e dell'artigianato 30 novembre 1993, n. 591, con risoluzione al microsecondo.

Per tutte le formalità interamente trasmesse per via telematica, il certificato di eseguita formalità è sottoscritto dal conservatore o da suo delegato con firma digitale, che ne attesta le relative funzioni, ed è restituito al richiedente tramite il servizio telematico. Il notaio non dovrà, quindi, recarsi in ufficio per ottenere la restituzione del *duplo*.

Il processo di registrazione, trascrizione e voltura diventa, con la trasmissione telematica della copia autentica del titolo, completamente gestibile dal notaio dal proprio studio, con conseguente risparmio di energie e riduzione di tempi.

⁽²⁰⁾ Come già anticipato tale integrazione è da considerarsi imposta principale con conseguente obbligo di pagamento del notaio in via solidale con le parti contraenti, ma senza previsione di somme dovute a titolo di mora. In considerazione del procedimento di autoliquidazione appena descritto, infatti, il legislatore ha annullato la gravità dell'eventuale errore, qualificando la somma richiesta quale imposta principale. La notifica effettuata posteriormente al decorso dei 60 giorni, invece, deve essere intesa come liquidazione di imposta suppletiva e non può essere fatta al notaio ma soltanto alle parti contraenti.

principali che grava sul notaio rogante, occorre ricordare che questi: *a*) deve indicare negli atti da lui formati gli estremi della registrazione degli atti soggetti a registrazione in termine fisso menzionati negli stessi ⁽²¹⁾; *b*) non può menzionare negli atti non soggetti a registrazione in termine fisso da lui formati, né allegare agli stessi, né ricevere in deposito, atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati ⁽²²⁾; *c*) non può rilasciare originali, copie ed estratti degli atti soggetti a registrazione in termine fisso da lui formati se non dopo che gli stessi sono stati registrati, indicando gli estremi della registrazione, compreso l'ammontare dell'imposta versata, con apposita attestazione dallo stesso sottoscritta ⁽²³⁾.

Il notaio è, inoltre, obbligato alla tenuta di un repertorio a colonna per gli atti tra vivi, con fogli previamente numerati e vidimati dall'Archivio Notarile Distrettuale, nel quale devono essere annotati, giorno per giorno, senza spazi in bianco né interlinee e per ordine di numero, tutti gli atti stipulati, completi anche degli estremi di registrazione, quando l'atto è soggetto a tale formalità. Il notaio è inoltre tenuto a presentare tale repertorio, ogni quattro mesi, all'ufficio del registro competente per il relativo controllo.

Gli obblighi e i divieti esposti evidenziano il fondamentale ruolo del notaio in relazione, per un verso, agli interessi delle parti contraenti a porre in essere atti che siano oltre che leciti e giuridicamente ineccepibili, anche convenienti in ragione delle conseguenze impositive (dirette e indirette) che gli stessi possono determinare, e per altro verso, all'interesse dell'Erario, volto al recupero delle imposte prescritte.

2. Gli atti soggetti a registrazione.

L'art. 1, d.P.R. 131/86, rubricato oggetto dell'imposta dispone che essa si applica "agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione". Si evince da tale norma una prima fondamentale indicazione, poi riprodotta in forma esplicita nel successivo art. 8, d.P.R. 131/86 secondo la quale, oltre agli atti per i quali è richiesta obbligatoriamente la registrazione, qualsiasi atto può essere volontariamente presentato per la registrazione da chi vi abbia interesse, pagando la relativa imposta, al fine di conseguire gli effetti già elencati al precedente § 1.

Gli articoli 2, 3 e 4, d.P.R. 131/86, contengono l'elencazione degli atti soggetti a registrazione, che possono essere così raggruppati: *a*) gli atti indicati nella tariffa (dovendosi per quanto detto distinguersi tra registrazione in termine fisso se l'atto è contenuto nella parte prima e in caso d'uso se contenuto nella parte seconda), se

⁽²¹⁾ Art. 64, d.P.R. 131/86.

⁽²²⁾ Art. 65, comma 1, d.P.R. 131/86. La norma trova il suo fondamento nella necessità di impedire che un atto da registrarsi in termine fisso e non registrato (e quindi posto in essere in violazione della normativa esposta) venga allegato ad un atto da registrarsi soltanto in caso d'uso, che in quanto tale rimarrebbe sconosciuto alla Pubblica Amministrazione fino al momento del verificarsi dell'evento che configura il caso d'uso.

⁽²³⁾ A questa norma fanno eccezione le copie degli atti destinate alla trascrizione o iscrizione. Resta comunque salva la possibilità che il notaio rilasci una certificazione in cui si attesta che l'atto è stato stipulato ed è in corso di registrazione.

formati per iscritto (nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata con o senza autentica), nel territorio dello Stato ⁽²⁴⁾; *b*) i contratti verbali di locazione di beni immobili siti in Italia e le relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite; *c*) gli atti formati all'estero (di qualsiasi genere, scritti o verbali, stipulati in qualsiasi forma) che comportano trasferimento della proprietà o costituzione/trasferimento di diritti reali su beni immobili siti in Italia; *d*) i contratti verbali di trasferimento o di affitto di aziende site in Italia e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite ⁽²⁵⁾; *e*) una serie di operazioni compiute da società ed enti esteri ⁽²⁶⁾.

⁽²⁴⁾ Gli atti contenuti nella parte prima (quindi da registrarsi in termine fisso), se stipulati in forma pubblica o con scrittura privata autenticata, sono i seguenti: gli atti traslativi (anche coattivi), a titolo oneroso, della proprietà o gli atti costitutivi/traslativi di diritti reali immobiliari (art. 1 Tariffa, parte prima) e di beni mobili di qualsiasi genere (art. 2 Tariffa, parte prima), gli atti di natura dichiarativa, quale ad esempio la divisione (art. 3 Tariffa, parte prima), gli atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e delle altre organizzazioni con o senza personalità giuridica (art. 4 Tariffa, parte prima), le locazioni e gli affitti di beni immobili (art. 5, Tariffa, parte prima), le cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, le quietanze, nonché le garanzie reali e personali a favore di terzi (art. 6 Tariffa, parte prima), gli atti di natura traslativa o dichiarativa aventi per oggetto unità da diporto (art. 7, Tariffa, parte prima), i contratti preliminari di ogni specie (art. 10, Tariffa, parte prima). L'art. 9, Tariffa, parte prima, con norma "di chiusura" dispone poi, la soggezione a registrazione in termine fisso, se stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, degli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto genericamente prestazioni a contenuto patrimoniale (in tale categoria si fa rientrare, ad esempio, il contratto di mutuo). Gli atti contenuti nella parte seconda della Tariffa (e pertanto da registrarsi soltanto in caso d'uso) può dirsi che sono (salvo eccezioni) tutte le scritture private non autenticate (di ogni tipo, aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale o non patrimoniale), le procure e le deleghe rilasciate per il compimento di un solo atto (cioè le procure speciali, indipendentemente dalla loro forma, quindi anche se rilasciate per atto pubblico). L'ipotesi più importante di caso d'uso riguarda tuttavia gli atti IVA (posti in essere per scrittura privata), cioè quelli della vita commerciale, per i quali si veda il paragrafo successivo.

⁽²⁵⁾ La registrazione dei contratti verbali si opera mediante presentazione all'ufficio del registro di una denuncia, in duplice esemplare, su modelli forniti dalla stessa amministrazione finanziaria. È stato rilevato che la denuncia *de quo* assume la qualità di atto e per la stessa sussiste l'obbligo di presentazione della richiesta di registrazione. Occorre segnalare, comunque, che le ipotesi di contratti verbali della tipologia di quelli elencati sub *b e c* rivestono scarsa rilevanza pratica considerato che per la locazione di immobili ad uso abitativo, la legge 9 dicembre 1998 n. 431, impone la forma dell'atto scritto *ad substantiam*, e che per le vicende che riguardano le aziende commerciali, l'art. 2556 c.c. richiede la forma scritta *ad probationem*. Da quanto appena detto si evince che tutti i contratti verbali diversi da quelli di cui sopra la regola è la loro esenzione da tassazione. Tuttavia, l'art. 3, u.c., del d.P.R. con norma di chiusura, dispone che tutti gli altri contratti verbali siano soggetti alla disciplina dell'art. 22 del d.P.R. 131/86 (cioè a quella dell'enunciazione, di cui si dirà in seguito). L'art. 22 ultimo comma del d.P.R. 131/86, pertanto, allarga l'ambito dei contratti verbali tassabili in quanto un contratto verbale diverso da quelli sopra elencati non è di per sé soggetto a tassazione ma lo diventa nel momento in cui lo stesso viene enunciato in un successivo atto.

⁽²⁶⁾ Si tratta, prevalentemente, di casi di istituzione, da parte dei soggetti menzionati, nel territorio italiano, della sede amministrativa, della sede legale o di sedi secondarie. (art. 4, d.P.R. 131/86).

3. Il principio dell'alternatività IVA-registro.

Al fine di evitare l'applicazione di una doppia imposizione alla medesima manifestazione di capacità contributiva, il d.P.R. 131/86 dispone l'alternatività tra IVA (L'Imposta sul Valore Aggiunto disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) ⁽²⁷⁾ e imposta di registro. Pertanto, ogni qualvolta un trasferimento di beni venga considerato operazione imponibile ai fini IVA -perché ne ricorrono i presupposti territoriali, soggettivi e oggettivi ⁽²⁸⁾ — l'imposta di registro (nonché quelle ipotecaria e catastale) si applicheranno nella misura fissa per ciascun tributo.

L'art. 5 comma 2 d.P.R. 131/86 dispone infatti che *“Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (ma tale riferimento normativo, dopo le modifiche normative apportate dal d.lgs. 11 febbraio 2010 n. 18, è da intendersi agli artt. da 7 a 7-septies, n.d.r.) e quelle di cui al sesto comma dell'art. 21 dello stesso decreto ad eccezione delle operazioni esenti e imponibili ai sensi dell'art. 10, primo comma, numeri 8), 8-bis), 8-ter), e 27-quinquies), dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'art. 6 legge 13 maggio 1999, n. 133 e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972”*.

Correlativamente l'art. 1, comma 1, lett. b, tariffa, parte seconda, del d.P.R. 131/86, dispone la registrazione in caso d'uso (in misura fissa) per gli atti indicati *“nell'articolo 5, comma 2, del testo unico quando riguardano cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette all'imposta sul valore aggiunto”*.

Analogamente l'art. 40, comma 1, d.P.R. 131/86 dispone poi che: *“Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa”*; il successivo comma 2 dello stesso articolo stabilisce infine che *“Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, (anche tale riferimento normativo, dopo le modifiche normative apportate dal d.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, è da intendersi agli artt. da 7 a 7-septies, n.d.r.) e quelle di cui al sesto comma del successivo l'art. 21 dello stesso*

⁽²⁷⁾ L'IVA ha sostituito l'IGE (Imposta Generale sull'Entrata).

⁽²⁸⁾ Ai sensi dell'art. 1 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, *“L'IVA si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi (a titolo oneroso, c.d. requisito oggettivo, n.d.r.) effettuate nel territorio dello Stato (c.d. requisito territoriale, n.d.r.) nell'esercizio di imprese, arti o professioni (c.d. requisito soggettivo, n.d.r.) e le importazioni da chiunque effettuate.”* Attualmente il piano delle aliquote è il seguente: 4%, aliquota minima, applicata alla vendita di generi di prima necessità (ad esempio alimentari, stampa quotidiana o periodica, ecc.), 10%, aliquota ridotta, applicata ad esempio ai servizi turistici in Italia per incentivare il turismo (alberghi, bar, ristoranti e altri prodotti turistici), a determinati prodotti alimentari e a particolari operazioni di recupero edilizio, 21%, aliquota ordinaria, che si applica in tutti i casi in cui la normativa tributaria non prevede specificamente una delle due aliquote precedenti. Le aliquote sono definite nella tabella A allegata al d.P.R. 633/72. Al momento di redazione del presente scritto sono previsti aumenti che potrebbero portare l'aliquota ordinaria al 23,5%, non distante dal minimo previsto dalle norme comunitarie fissato al 25%.

decreto ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, numeri 8), 8-bis), e 27-quinquies), dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'art. 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972".

Dal combinato disposto delle norme sopra citate, che anche a causa dei ripetuti interventi legislativi, non costituiscono un mirabile esempio di tecnica legislativa, risulta allora che il sistema di alternative IVA-registro sopra enunciato opererà come segue: *a)* laddove sia posto in essere un atto pubblico o una scrittura privata autenticata soggetta interamente a IVA, la registrazione avverrà in termine fisso con l'applicazione dell'imposta in misura fissa ⁽²⁹⁾; *b)* laddove l'atto soggetto interamente a IVA sia redatto per scrittura privata non autenticata la registrazione avverrà soltanto "in caso d'uso" e sosterà l'imposta fissa ⁽³⁰⁾; *c)* laddove l'atto contenga disposizioni in parte soggette a IVA e in parte non soggette a IVA a ciascuna disposizione si applicherà l'imposta sua propria e l'atto che le contiene sarà soggetto a registrazione in termine fisso ⁽³¹⁾.

In considerazione di quanto sopra è stato rilevato che l'espressione alternative IVA-registro, pur se correntemente utilizzata, risulta essere letteralmente impropria sia perché non è consentita una libera scelta tra le due imposte e sia perché, anche nel caso di assoggettabilità all'IVA, gli atti pubblici e le scritture private autenticate non possono sottrarsi all'obbligo della registrazione in termine fisso sia pure nella sola misura fissa di euro 168,00, per cui si è in presenza comunque di una doppia imposizione. È stato inoltre sottolineato che il principio di alternative non opera in senso biunivoco, ma soltanto tra imposta di registro ed IVA (e non viceversa). Se infatti un atto è soggetto ad IVA sosterà automaticamente l'imposta fissa di registro, laddove un atto soggetto ad imposta di registro (anche se in misura fissa) non sosterà, di regola, l'IVA.

Dalle norme sopra enunciate risulta un ulteriore fondamentale principio: per operazioni soggette ad IVA devono intendersi tutte le operazioni che rientrano astrattamente nel campo di applicazione di detta imposta, anche se poi, in concreto, lo stesso d.P.R. 633/72 le ritenga operazioni non imponibili, territorialmente

⁽²⁹⁾ Può farsi l'esempio di un contratto di appalto disciplinato dall'art. 1655 c.c., stipulato per atto pubblico, tra una società di costruzioni in qualità di appaltatore e un privato in qualità di committente. Il contratto sarà soggetto a IVA e verrà registrato in termine fisso applicando una imposta fissa di euro 168,00.

⁽³⁰⁾ Nell'esempio di cui alla nota precedente pertanto, se il contratto d'appalto viene stipulato per scrittura privata non autenticata, l'atto sarà soggetto a IVA ma verrà registrato soltanto nel caso si verifichi un evento che configura un caso d'uso (secondo quanto chiarito al paragrafo 1) scontando l'imposta fissa di euro 168,00.

⁽³¹⁾ Può farsi l'esempio del contratto di permuta disciplinato dall'art. 1552 c.c., in qualsiasi forma stipulato (semplice scrittura privata, scrittura privata autenticata o atto pubblico) tra una società e un privato: soggetto a IVA per la cessione effettuata dalla società e non soggetta a IVA per la cessione effettuata dal privato. A ciascuna disposizione si applicherà l'imposta sua propria e l'atto che le contiene va registrato in termine fisso. Pertanto nel caso prospettato, l'atto sosterà l'IVA per la parte relativa alla cessione da parte della società, più l'imposta fissa di registro da applicarsi in termine fisso, mentre la cessione da parte del privato sarà soggetta all'ordinaria imposta di registro da applicarsi in termine fisso.

irrilevanti o esenti; anche nei casi da ultimo menzionati, quindi, le operazioni (benché non imponibili, territorialmente irrilevanti o esenti), saranno da considerarsi soggette ad IVA e in quanto tali, se poste in essere per scrittura privata autenticata o per atto pubblico, dovranno essere registrate in termine fisso con imposta fissa, mentre se poste in essere per semplice scrittura privata, dovranno essere registrate in caso d'uso con imposta fissa ⁽³²⁾. La scelta del legislatore di escludere l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale anche per le operazioni non imponibili o esenti deriva naturalmente dalla necessità di non

⁽³²⁾ Su questo particolare profilo può essere utile ricordare, per l'importanza economica della materia, il regime della cessione dei fabbricati. Normalmente in caso di cessione di un fabbricato da parte di un privato si applicherà l'imposta di registro mentre in caso di cessione da parte di un'impresa costruttrice l'atto sarà soggetto ad IVA. In questo secondo caso, in particolare, laddove si tratti di fabbricati non strumentali ad uso abitativo ceduti da impresa costruttrice nei 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ristrutturazione, l'atto sconterà l'IVA come segue: 4% se ricorrono i presupposti per l'applicazione della normativa "prima casa"; 10% se non ricorrono i presupposti per l'applicazione della normativa "prima casa", ma si tratti comunque di abitazione non di lusso e non ricorrono i presupposti Tupini. Per quanto sopra chiarito, l'atto, se stipulato per scrittura privata autenticata o per atto pubblico (ipotesi normale trattandosi di beni immobili) sarà soggetto a registrazione in termine fisso e a tassa fissa (art. 10, comma 1, n. 8-bis, d.P.R. 633/1972). Laddove invece si tratti di immobili abitativi ceduti dall'impresa costruttrice dopo 5 anni dall'edificazione, o in tutti i casi non contemplati (come ad esempio la cessione di un'abitazione ceduta da impresa non costruttrice), si ricade in ipotesi dichiarate dal d.P.R. 633/72 IVA esenti, da registrarsi in termine fisso con applicazione però delle normali imposte proporzionali di registro in luogo dell'applicazione dell'imposta fissa (si tratta quindi di un'eccezione al principio generale secondo cui se l'atto è soggetto ad IVA, ricomprendendosi tra gli atti soggetti ad IVA anche quelli che in concreto sono poi dichiarati IVA ESENTI, si applicherà la registrazione a tassa fissa) (8 bis). Per effetto di una modifica introdotta all'art. 10, comma 1, n. 8 bis, d.P.R. 633/1972 dalla legge finanziaria per il 2007, a far data dal 1 gennaio 2007, sono soggette a IVA (con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa), le cessioni di fabbricati ad uso abitativo, effettuate anche successivamente ai 5 anni dall'ultimazione, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Laddove invece si tratti di immobili strumentali (appartenenti alle categorie catastali B-C-D-E-A10) esse rientrano, in generale nel regime IVA esenti con le seguenti eccezioni: 1) cessione da parte del costruttore nei 4 anni dalla data di ultimazione dell'intervento; 2) cessione effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%; 3) cessioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni; 4) cessioni per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione IVA; in tutti i casi sopra menzionati, e quindi, sia nel caso in cui la cessioni di beni strumentali è IVA esente, sia nelle ipotesi sub. 1, 2, 3, e 4 si applicheranno le due aliquote del 10% e del 21% (non quella del 4% perché trattandosi di immobili strumentali non possono ricorrere i requisiti "prima casa") e l'atto sarà registrato in termine fisso con tassa fissa di euro 168,00 (l'atto sconterà altresì l'imposta ipotecaria del 3% e quella catastale del 1%). Laddove invece il costruttore venda decorsi i 4 anni, o quando non richiede l'applicazione del regime IVA, si applicherà la normale imposta di registro proporzionale (art. 10, comma 1, n. 8-ter, d.P.R. 633/1972). Si noti che con la circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che "la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo".

vanificare le ragioni sottese al particolare regime agevolativo a cui sono sottoposte tali operazioni dalla normativa IVA.

4. L'applicazione dell'imposta.

L'art. 20, del d.P.R. 131/86, statuisce che *"L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"*. È stato efficacemente rilevato che il tipo di tassazione dipende quindi dal contenuto e non dal contenitore. Conferma del principio testé enunciato può rinvenirsi nel successivo art. 25 d.P.R. 131/86, il quale ha cura di specificare che laddove un atto sia 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 ⁽³³⁾.

Il principio secondo il quale l'imposta deve essere applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici prodotti dagli atti ha determinato una copiosa casistica in cui gli uffici finanziari hanno operato una qualificazione dell'atto diversa rispetto a quella prospettata dalle parti (con conseguente applicazione di maggiore imposta). Si possono ricordare a tal riguardo il caso della riqualificazione del contratto preliminare di vendita ad effetti anticipati quale contratto definitivo di vendita, la divisione di cosa futura interpretata come reciproca concessione del diritto di superficie, il negozio di accertamento interpretato come transazione ⁽³⁴⁾, la cessione/affitto di beni aziendali, anche posta in essere con più contratti (c.d. *step transaction*), interpretata come cessione/affitto d'azienda ⁽³⁵⁾. Con specifico riferimento al profilo che concerne la rilevabilità da parte degli uffici del collegamento negoziale, la Suprema Corte ⁽³⁶⁾ ha stabilito che nella individuazione della materia imponibile *"deve darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare"*. Si tratterebbe di un'indagine finalizzata a valutare la portata complessiva degli atti posti in essere, al fine di *"stabilire se l'autonomia privata sia stata orientata verso un lecito risparmio d'imposta, ovvero abbia inteso realizzare un regime formalmente legittimo, ma per il suo carattere distortivo, implicitamente riprovato nel sistema fiscale"* ⁽³⁷⁾.

Il principio secondo il quale l'imposta deve essere applicata secondo la intrinseca natura degli atti posti in essere potrà comportare, oltre all'applicazione di una diversa aliquota, persino l'applicazione di un diverso regime fiscale. Se infatti, dietro il *nomen iuris* e l'aspetto esteriore di una compravendita si cela, in tutto o in parte, una donazione indiretta ai sensi dell'art. 809 c.c., la tassazione, in base all'art 25, comma 1, d.P.R. 131/86, secondo cui *"un atto in parte oneroso e in parte gratuito è*

⁽³³⁾ A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, IPSOA, 2009, 43.

⁽³⁴⁾ Il negozio di accertamento sconta infatti l'aliquota agevolata del 1% disposta per i negozi dichiarativi, laddove, ai sensi dell'art. 29 del d.P.R. 131/86, se la transazione ha per effetto il trasferimento della proprietà o il trasferimento/constituzione di diritti reali si applica il regime impositivo disposto per questa tipologia di effetti giuridici.

⁽³⁵⁾ La cessione/affitto di beni aziendali è infatti soggetta a IVA laddove la cessione/affitto d'azienda è soggetta a imposta di registro proporzionale.

⁽³⁶⁾ Cass. 7 luglio 2003, n. 10660.

⁽³⁷⁾ A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, IPSOA, 2009, 56.

soggetto all'imposta di registro per la parte a titolo oneroso, salva l'applicazione dell'imposta sulle donazioni per la parte a titolo gratuito", dovrà essere (in tutto o in parte) quella prevista dal d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, reintrodotta dal d.l. 262/2006 (nella versione convertita dalla L. 286/2006), come modificata dalla L. 296/2006 (finanziaria 2007).

La norma da ultimo citata è alla base della disciplina antielusiva nota come "presunzione di liberalità", contenuta nell'articolo 26 d.P.R. 131/86, in base alla quale i trasferimenti immobiliari e quelli di partecipazioni societarie, 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⁽³⁸⁾ se l'ammontare complessivo delle imposte dovute per il trasferimento risulta inferiore a quello delle imposte dovute in caso di trasferimento a titolo gratuito (al netto delle detrazioni spettanti). A tal fine le parti contraenti devono dichiarare in atto se fra loro sussista taluno dei rapporti sopra elencati. Come è stato acutamente rilevato, la normativa sopra esposta, che ha riacquisito valenza dopo la reintroduzione dell'imposta di successione e donazione, è di improbabile applicazione in quanto la cessione di quote sociali sconta l'imposta fissa di euro 168,00 mentre i trasferimenti immobiliari, si tassano applicando le varie aliquote al valore venale del bene, laddove le aliquote della donazione si applicano al valore catastale eccedente la franchigia di 1 milione di euro per ciascun beneficiario. In altre parole, è davvero improbabile che il trasferimento a titolo oneroso risulti inferiore a quello dovuto per il trasferimento a titolo gratuito.

Stabilisce poi l'art. 21 del d.P.R. 131/86, che "se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come fosse un atto distinto." Per comprendere l'ipotesi contemplata dal legislatore può farsi l'esempio dell'atto contenente due compravendite, la prima nella quale Tizio vende a Caio un appartamento e la seconda con la quale Mevio vende a Sempronio un terreno. Configura la stessa ipotesi il caso in cui un soggetto con lo stesso atto venda due diversi beni a due soggetti: Tizio ad esempio vende a Caio un appartamento e a Mevio un terreno.

Vi sono inoltre casi nei quali seppur da un punto di vista civilistico venga in rilievo un solo negozio si applica comunque una tassazione diversa in base ai soggetti coinvolti. Può farsi l'esempio della vendita di un appartamento in cui uno soltanto degli acquirenti può usufruire delle agevolazioni per l'acquisto della "prima casa". In un caso del genere uno degli acquirenti sconterà l'imposta di registro proporzionale pari al 7% mentre l'altro acquirente sconterà l'imposta agevolata del 3%⁽³⁹⁾. L'art.

(38) Si tratta di una presunzione relativa essendo prevista per le parti contraenti la possibilità di fornire la prova contraria.

(39) Entrambe le aliquote si applicheranno alla base imponibile calcolata con i criteri di cui si dirà appresso. Il soggetto che usufruisce delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa sarà inoltre tenuto a versare quali imposte ipotecarie (o di trascrizione) e catastali soltanto due tasse fisse da 168,00 euro cadauna invece che due ulteriori imposte pari la prima al 2% e la seconda all'1%. Ai sensi dell'art. II *bis* della nota contenuta nella Tariffa, per poter usufruire delle agevolazioni prima casa, che si applica soltanto agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà, e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi a case di

21, comma 2, del d.P.R. 131/86, quale corollario del comma precedente, dispone poi che: *“se le disposizioni derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che da luogo all'imposizione più onerosa”*. Il fatto che le varie disposizioni abbiano una derivazione necessaria le une dalle altre (e quindi in considerazione di questa loro intrinseca connessione) ha indotto il legislatore a non sottoporle tutte ad una individuale tassazione ma a tassare soltanto quella da cui consegue l'imposizione più onerosa. Occorrerà, pertanto, calcolare e liquidare separatamente l'imposta per ciascuna delle disposizioni contenute nello stesso atto e ad operazione ultimata sarà dovuta l'imposta più onerosa (e non l'aliquota più gravosa). Lo stesso articolo da ultimo citato rinviene poi delle previsioni espresse di derivazione necessaria negli accolti di debito ⁽⁴⁰⁾ e negli oneri collegati e contestuali alla altre disposizioni e nelle quietanze rilasciate nel medesimo atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono ⁽⁴¹⁾. Classico esempio di derivazione necessaria per sua stessa natura è costituito dalla permuta, che ai sensi dell'art. 1552 c.c., è il contratto avente per oggetto il reciproco trasferimento di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro. Si osservi ancora una volta che la norma contenuta nell'art. 21 d.P.R. 131/86, fa riferimento alla tassazione della disposizione da cui consegue la tassazione “più onerosa” (prima del d.P.R. 131/86 il criterio era quello del maggior valore permutato), così nel caso di permuta di un terreno agricolo del valore di 100.000,00 euro con un appartamento del valore di 200.000,00 euro, si tasserà il trasferimento del

abitazione non di lusso, devono ricorrere le seguenti condizioni: a) l'immobile deve essere ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha oppure stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto; b) nell'atto di acquisto l'acquirente deve dichiarare di non essere titolare, nemmeno in comunione con il coniuge, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare; c) nell'atto di acquisto l'acquirente deve dichiarare di non essere titolare nemmeno per quote anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni prima casa o con altra delle agevolazioni nella stesse legge menzionate. Il decreto legislativo n. 23 del 14 marzo 2011 recante *“Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”*, con riferimento all'acquisto della “prima casa” dispone, con decorrenza 1 gennaio 2014, l'ulteriore riduzione dell'imposta di registro dal 3% al 2% (comunque con un importo minimo pari a 1000,00 euro). Con la precisazione che *“gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastale, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie”* e che contemporaneamente saranno *“soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali”*.

⁽⁴⁰⁾ L'accollo di debito che costituisce una pattuizione a sé stante rientra invece nella previsione dell'art. 9 Tariffa, parte prima, e pertanto, qualunque sia la forma scritta in cui esso è stipulato (cioè semplice scrittura privata, scrittura privata con firme autenticate o atto pubblico) sconta un'imposta del 3% che si applica alla base imponibile che ex art. 43, comma 1, lett. e, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, è costituita dall'ammontare dell'obbligazione assunta.

⁽⁴¹⁾ La quietanza non contestuale sconta lo 0,5% sulla somma quietanzata.

terreno in ragione dell'aliquota imposta per il trasferimento di detto bene pari al 15%, in luogo di quella del 7% disposta per il trasferimento dell'appartamento ⁽⁴²⁾.

Altra disposizione che merita attenzione, per il notevole rilievo pratico è quella che concerne gli atti contenenti trasferimenti di beni soggetti a diverse aliquote. A tal proposito, l'art. 23 d.P.R. 131/86 dispone che *"Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti"* ⁽⁴³⁾, il successivo comma 3 del medesimo articolo dispone poi che *"Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate"*.

La lettura combinata degli articoli 43 e 51 d.P.R. 131/86 (oltre alle specifiche norme relative a singole fattispecie) consente di determinare la base imponibile che come già anticipato è il valore cui si applica una certa aliquota percentuale al fine di determinare l'imposta dovuta. Per quanto concerne i beni diversi dagli immobili (e quindi prevalentemente i beni mobili e i crediti) la base imponibile è costituita dal valore del bene o diritto (art. 43 d.P.R. 131/86) dichiarato dalle parti, ovvero in mancanza o se superiore dal corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto (art. 51 comma 1, d.P.R. 131/86). Con riferimento a queste ipotesi deve ritenersi che

⁽⁴²⁾ In base alla tesi c.d. soggettiva anche laddove sia convenuto un conguaglio di elevato valore, il negozio deve comunque essere qualificato come permuta e non vendita ove nella volontà delle parti esso rappresenti un elemento secondario e puramente accidentale del negozio, con conseguente irrilevanza ai fini fiscali. C. GIANATTANASIO, *La permuta*, in *Trattato di diritto civile e commerciale* diretto da A. Cicu e F. Messineo, Milano, Giuffrè, 1974, 29; tuttavia a tale teoria si contrappone la teoria c.d. oggettiva, seguita dal codice del 1865, secondo la quale il conguaglio in denaro comporterebbe la qualificazione quale vendita del contratto. In dottrina è sostenuta inoltre un'ulteriore teoria secondo la quale la previsione di un conguaglio determinerebbe la creazione di un contratto misto (permuta-vendita) con applicazione in caso di incompatibilità fra le discipline dei tipi legali della normativa dell'elemento.

Dal punto di vista fiscale, il principio secondo cui gli atti devono essere interpretati in base alla loro intrinseca natura, comporterebbe rilevanti conseguenze: aderendo infatti alla teoria oggettiva, in caso di conguaglio di ingente valore, il contratto andrebbe qualificato come vendita, mentre aderendo alla teoria mista, e considerando che non vi è incompatibilità tra la disciplina della vendita e quella della permuta, il contratto andrebbe qualificato, almeno in parte (ovvero per la parte relativa al conguaglio) quale vendita.

Dal punto di vista strettamente civilistico l'accoglimento della teoria oggettiva o di quella mista determinerebbero conseguenze ancor più rilevanti. Si consideri a tal riguardo l'esempio riportato nel testo. Laddove il permutante titolare del bene di minor valore (e quindi tenuto a pagare il conguaglio) si trovasse in comunione legale dei beni con il coniuge, quest'ultimo, ai sensi dell'art. 179 lett. f, diverrebbe titolare di una quota del bene pari al valore del conguaglio.

⁽⁴³⁾ Pertanto, laddove un atto di compravendita abbia ad oggetto un fabbricato (del valore di 100.000,00 euro) e un terreno agricolo (del valore di 100.000,00 euro), laddove sia convenuto un corrispettivo unico di 200.000,00 euro, si applicherà l'aliquota del 15% stabilita per i terreni. Laddove invece vengano indicati in atto entrambi i corrispettivi, al terreno si applicherà l'aliquota del 15% e al fabbricato l'aliquota del 7%. L'art. 23, comma 2, d.P.R. 131/86, esclude dal meccanismo impositivo appena descritto, *"i crediti, i beni mobili e le rendite facenti parte di una eredità indivisa o di una comunione, i quali sono soggetti, in occasione delle cessioni dell'eredità o di quote di comunione, alle aliquote stabilite per ciascuno di essi"* indipendentemente dall'indicazione di corrispettivi distinti.

non è attribuito alla Pubblica Amministrazione un potere di rettifica (e pertanto un sindacato di congruità) delle dichiarazioni rese dai contribuenti. Laddove però l'atto dovesse essere sprovvisto delle indicazioni necessarie per la determinazione della tassazione sarà l'ufficio stesso a determinare la base imponibile (art. 53, comma 1, d.P.R. 131/86). Per gli immobili e le aziende, la base imponibile è costituita dal valore venale del bene in comune commercio (art. 43, comma 1, lett. a e art. 51 comma 2, d.P.R. 131/86). Per questa tipologia di beni è disposta la rettificabilità da parte dell'Ufficio Finanziario qualora sulla base di una serie alquanto vasta di elementi di valutazione ritenga che i beni in questione (cioè l'immobile o l'azienda) abbiano un valore venale superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito⁽⁴⁴⁾. Unica eccezione al sistema delineato è quella degli immobili abitativi cui si applica il c.d. regime prezzo-valore disciplinato dalla legge 266/2005. In base alla normativa da ultimo citata, infatti, in caso di cessione a titolo oneroso⁽⁴⁵⁾, di abitazione (e relative pertinenze) a persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, la parte acquirente può richiedere al notaio che la base imponibile ai fini della tassazione dell'atto sia costituita dal valore catastale⁽⁴⁶⁾ del bene indipendentemente dal corrispettivo dichiarato. Si badi bene che la normativa richiede che il corrispettivo vada comunque dichiarato in atto e laddove risultasse occultata una parte di questo le imposte verrebbero calcolate sul corrispettivo reale con irrogazione della sanzione prescritta dall'art. 1, comma 498, l. 23 dicembre 2005, n. 266. Il sistema del prezzo-valore è stato varato al dichiarato scopo di porre fine alle gravi conseguenze civilistiche cui andavano incontro le parti che al fine di conseguire un risparmio d'imposta dichiaravano in atto un corrispettivo più basso di quello realmente versato (ma almeno pari al valore catastale rivalutato)⁽⁴⁷⁾, diminuendo in tal modo la base imponibile. La prassi di cui si è detto, che configura una simulazione relativa al prezzo, comportava, infatti, che in caso di azione revocatoria, la parte acquirente potesse insinuarsi al passivo soltanto per il prezzo dichiarato in atto. Deve anche segnalarsi che il regime del prezzo-valore è in grado di determinare, oltre all'effetto positivo di cui si è dato conto, anche una conseguenza negativa per i contribuenti: gli uffici finanziari, infatti, attraverso l'emersione negli atti del valore catastale rivalutato e di quello reale degli immobili abitativi (comprovato dal corrispettivo dichiarato in atto) provvederanno al più presto all'aggiornamento dei

(44) Laddove sia posto in essere l'accertamento di maggior valore l'Ufficio Finanziario applicherà altresì la relativa sanzione (da 100% al 200% della maggiore imposta dovuta) se il valore definitivamente accertato, pur ridotto di un quarto, supera quello dichiarato.

(45) Il regime del prezzo valore si applicherà pertanto alla permuta, alla *datio in solutum*, etc. e non alle donazioni. È discusso se si applichi alla divisione. Si applicherà inoltre in caso di cessione/costituzione di diritti reali (anche minori).

(46) Il valore catastale si determina moltiplicando la rendita catastale per determinati coefficienti di aggiornamento.

(47) Dal 1986 infatti, con l'introduzione del sistema della valutazione automatica se veniva dichiarato in atto un corrispettivo almeno pari al valore catastale rivalutato non era possibile procedere all'accertamento di maggior valore. Si badi bene comunque che nemmeno sotto la vigente normativa la simulazione relativa al prezzo era fiscalmente lecita perché anche allora in caso di occultamento del corrispettivo l'Ufficio Finanziario poteva procedere alla liquidazione della maggiore imposta.

valori catastali rimasti immutati da lunghissimo tempo, e connotati da un forte disallineamento rispetto ai valori di mercato, con conseguente aumento della base imponibile.

Con riferimento specifico al valore delle aziende, e fatti salvi i casi di conferimento in società e di assegnazione ai soci che scontano l'imposta fissa, l'art. 51, comma 4, d.P.R. 131/86 dispone che esso si determini in base al valore complessivo dei beni che la compongono, compreso l'avviamento ⁽⁴⁸⁾, escludendo le unità da diporto (che scontano l'imposta fissa) e i veicoli iscritti nel Pubblico Registro Automobilistico (che scontano l'imposta provinciale di trascrizione) e sottraendo le passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile. Si ricordi infine che con riferimento alle aziende si applica il disposto dell'art. 23, d.P.R. 131/86, già analizzato: sarà necessario indicare il corrispettivo dei singoli beni che compongono l'azienda, affinché a ciascuno di essi si applichi l'aliquota sua propria in luogo dell'aliquota più elevata.

Concludendo sul profilo che concerne la base imponibile, un'ipotesi particolare è poi quella degli atti con i quali viene prestata garanzia reale (ad esempio ipoteca) o personale (ad esempio fideiussione) la cui base imponibile è costituita dalla somma garantita.

5. La tassazione della divisione e le masse plurime.

Non potendosi fornire in questa sede una dettagliata analisi del sistema impositivo di tutte le fattispecie negoziali previste dal legislatore si è scelto di dare conto, seppur brevemente, del regime del contratto di divisione, oltre che per la diffusione dello stesso, per le rilevanti implicazioni di natura civilistica e fiscale da questo generate.

Come noto la divisione è il contratto con il quale si perviene allo scioglimento della comunione attraverso l'assegnazione a ciascuno dei partecipanti di una porzione corrispondente alla quota. È un contratto bilaterale o plurilaterale a prestazioni corrispettive essendo rilevabile una interdipendenza tra le porzioni attribuite. Il concetto di divisione è unico e comprende: la divisione ordinaria, che è il genere (artt. 1111-1116 c.c.) e la divisione ereditaria che è la *species* e contiene la disciplina più dettagliata (artt. 713-736 c.c.); la divisione negoziale e giudiziale; in natura e con conguagli (anche rilevanti), nonché la divisione civile (ovvero gli atti diversi dalla divisione *ex* 764 c.c.) ⁽⁴⁹⁾. Sono autentiche divisioni inoltre quella parziale, cioè avente ad oggetto soltanto una parte dei beni (fondata sulla derogabilità del principio

⁽⁴⁸⁾ La componente avviamento che può essere definito come il maggior valore di scambio che il complesso aziendale unitariamente considerato presenta rispetto alla somma dei valori di scambio dei singoli beni che lo compongono è un elemento la cui difficile valutazione è materia economico-aziendale e non giuridica. Deve segnalarsi, tuttavia, che gli Uffici Finanziari, nella loro attività di controllo ricorrono spesso al criterio della capitalizzazione per tre dell'utile lordo economico.

⁽⁴⁹⁾ Si tratta di negozi indiretti che hanno lo scopo pratico di pervenire allo scioglimento della comunione attraverso un negozio mezzo diverso dalla divisione (es. vendita di tutti i beni ereditari ad un coerede). A questi negozi si applica il rimedio della rescissione *ex* art. 763 c.c.. Per

divisionale) in cui ciò che viene attribuito a ciascun partecipante assume la configurazione di acconto sulla porzione al medesimo spettante⁽⁵⁰⁾ e lo stralcio di quota, attraverso il quale si assegna un bene ad uno dei compartecipi che in tal modo viene estromesso dalla comunione.

Quanto alla natura giuridica della divisione la dottrina è divisa tra la teoria costitutiva e quella dichiarativa.

I sostenitori della prima teoria⁽⁵¹⁾ ritengono infatti che con il contratto di divisione si modifica un diritto preesistente (comproprietà sull'intero) con un diritto diverso (proprietà esclusiva di una parte del bene)⁽⁵²⁾ e rilevano che la ragione storica della teoria dichiarativa risiede nel fatto che nel diritto feudale era dovuto un tributo molto gravoso per ogni trasferimento, pertanto per evitare di pagarlo due volte (all'atto della successione ed all'atto della divisione) si riuscì a far prevalere la tesi della natura dichiarativa della divisione. A sostegno di questa tesi è stato rilevato che l'art. 757 c.c., normalmente addotto per sostenere la dichiaratività della divisione, in realtà ne determina esclusivamente la retroattività (c.d. assoluta poiché operante anche nei confronti dei terzi); e d'altra parte, lo stesso articolo 757 c.c. recita testualmente che il coerede "è reputato (ma non è) solo e immediato successore". Da ultimo deve segnalarsi che in ambiente tedesco è sostenuta la tesi che la natura della divisione sia quella della permuta⁽⁵³⁾. Altra parte della dottrina⁽⁵⁴⁾ e la giurisprudenza⁽⁵⁵⁾ prevalente, tuttavia, sostengono (talvolta in maniera tratteggiata) la natura dichiarativa della divisione: non facendosi altro che specificare un diritto di identico contenuto e valore gravante in modo inespresso e parziale sull'intera comunione. In particolare qualche autore ritiene trattarsi di surrogazione reale, ovvero di una modificazione dell'oggetto del diritto di proprietà che inizialmente riguarda una quota ideale e dopo la divisione soltanto la porzione assegnata. Altri ancora ritengono che la divisione svolga la funzione dichiarativa di accertare

la forma si ha riguardo al negozio mezzo mentre la normativa sostanziale è quella del negozio fine (divisione).

⁽⁵⁰⁾ Può anche attribuirsi un bene ad uno soltanto dei dividendi in conto futura divisione.

⁽⁵¹⁾ P. FORCHIELLI, F. ANGELONI, *Della divisione, art. 713-768*, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca*, Bologna, Zanichelli, 2000, 15; F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione*, Napoli, Jovene, 1975, 32.

⁽⁵²⁾ La situazione preesistente alla divisione risulterebbe mutata instaurandosi tante proprietà individuali laddove prima esisteva una comproprietà.

⁽⁵³⁾ Il Consiglio Nazionale del Notariato ha però sostenuto che lo scioglimento della comunione, anche quando avviene con l'attribuzione ai dividendi di diritti non omogenei rispetto a quelli di cui si era titolari prima della divisione, ha natura di autentica divisione e non di permuta. Lo scopo infatti non è quello permutativo ma distributivo (si parla di causa divisionale, ovvero lo scioglimento della comunione attuata a mezzo dell'apporzionamento): non si vogliono acquistare i diritti dell'altro dividendo bensì diventare proprietari esclusivi (fattispecie diversa è quella delle masse plurime dove venendo in rilievo due distinte comunioni, dal punto di vista civilistico si pongono in essere delle vere e proprie permute).

⁽⁵⁴⁾ F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, Giuffrè, 1952, vol. III — parte seconda, 568.

⁽⁵⁵⁾ Cass. 25 ottobre 2005, n. 20645; Cass. 5 marzo 1987, n. 2320; Cass. 20 marzo 1991, n. 2975.

l'oggetto del diritto di comproprietà (si tratterebbe di un vero e proprio negozio di accertamento).

La normativa fiscale aderisce alla seconda delle tesi sopra esposte e la divisione senza conguagli (nella quale vi è corrispondenza tra quota di fatto e quota di diritto) si fa rientrare nell'art. 3, Tariffa parte prima d.P.R. 131/86 relativo agli atti dichiarativi ed è soggetta a registrazione in termine fisso con l'aliquota dell'1% (l'imposta ipotecaria e quella catastale sono dovute in misura fissa). La base imponibile è costituita dal valore della massa comune (cioè dei beni oggetto di divisione) da valutarsi in caso di comunione ereditaria con le norme dettate in tema di imposta di successioni (valore complessivo dei beni al momento della divisione meno le passività), e in caso di comunione ordinaria applicando le norme generali per la valutazione dei beni da dividere ⁽⁵⁶⁾.

Deve considerarsi inoltre che in tutti i casi in cui ad uno dei condividenti vengono assegnati quote di fatto in eccedenza rispetto alla quota di diritto (senza pagamento di conguagli), l'eccedenza si considera vendita con conseguente assoggettamento alle relative aliquote. Se pertanto due soggetti sono comproprietari di una massa in cui sono ricompresi due fabbricati, il fabbricato A del valore di 50.000,00 euro e il fabbricato B del valore di 150.000,00 (le quote di diritto saranno di 100.000,00 euro ciascuna), laddove uno dei condividenti riceva l'intero bene B (valore 150.000,00) si determinerà un'eccedenza di 50.000,00 euro che si considera vendita e sarà tassata con la relativa aliquota (7%+2%+1). Trattandosi di vendita se l'assegnatario è persona fisica che non agisce nell'esercizio di impresa e si tratta di casa di abitazione, la determinazione della base imponibile può essere effettuata con il sistema del prezzo-valore (e quindi al valore catastale rivalutato), ma soltanto con riferimento ad una parte del bene che corrisponde al valore di 50.000,00 euro. Per evitare la maggiore imposta determinata dall'applicazione della aliquota della vendita talvolta nella pratica professionale si ricorre all'espedito di aumentare il valore di uno dei beni (cioè il bene A) al fine di renderlo equivalente a quello dell'altro bene e applicare l'aliquota del 1% ⁽⁵⁷⁾.

Laddove invece si dia luogo al pagamento di conguagli il citato art. 3, Tariffa, parte prima, d.P.R. 131/86, dispone che *"i conguagli superiori al 5% del valore della quota di diritto, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza"*.

⁽⁵⁶⁾ È preferibile ritenere che il regime del prezzo-valore (e la relativa valutazione catastale), per la determinazione della base imponibile si applichi anche alle divisioni con conguaglio qualora ad uno dei condividenti vengano assegnati beni immobili ad uso abitativo (Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 136/E del 14 giugno 2007). La peculiarità della fattispecie sta nella necessità di riferire il predetto criterio di determinazione della base imponibile esclusivamente alla quota parte del complessivo valore dell'immobile la cui assegnazione dà causa al pagamento del conguaglio.

⁽⁵⁷⁾ Si tratta tuttavia di una pratica "pericolosa", poiché se è vero che l'Amministrazione Finanziaria non può, di per sé, censurare l'attribuzione ad un bene di una valutazione più elevata, potrebbe ritenere che l'operazione sia posta in essere al fine di determinare un illecito risparmio d'imposta.

Pertanto, il conguaglio inferiore al 5% del valore della quota di diritto (che viene considerato un margine fisiologico necessario a porre in essere la divisione) non viene preso in considerazione dal legislatore fiscale, diversamente dal conguaglio di entità superiore (c.d. conguaglio rilevante) che viene considerato quale "prezzo" di una compravendita e come tale tassato. Anche in questo caso sarà possibile applicare il sistema valutativo del prezzo-valore.

Deve darsi conto, tuttavia, di un orientamento, minoritario e pregevole, secondo il quale nel caso di divisione con conguaglio in denaro (sia esso di bassa entità ovvero elevato), anche da un punto di vista civilistico (e non soltanto fiscale) sarebbe ravvisabile una vera e propria compravendita, con tutte le conseguenze che essa comporta. Può farsi l'esempio di due comunisti, Tizio e Caio (quest'ultimo coniugato in regime di comunione legale dei beni con Caia), comproprietari in pari quota di due beni, il bene A del valore di euro 100.000,00 ed il bene B del valore di euro 200.000,00 (la quota di diritto spettante a ciascun comunista è di 150.000,00 euro). Immaginiamo che i due soggetti intendano sciogliere la suddetta comunione attribuendosi Tizio il bene A e Caio il bene B. Ne deriverà un conguaglio di 50.000,00 euro a carico di B. In un caso del genere Caia, a meno che non si ricada nell'ipotesi di cui all'art. 179, lett. f, c.c., diverrebbe titolare in comunione legale con il coniuge Caio, di una quota del bene B corrispondente al valore di euro 50.000,00.

La divisione parziale e lo stralcio di quota, sconteranno invece l'aliquota del 1% calcolata sul valore dei beni assegnati.

Per comprendere il fenomeno delle masse plurime⁽⁵⁸⁾, che diversamente da quanto comunemente ritenuto non ha valenza soltanto fiscale, valga il seguente esempio: immaginiamo che Primo e Secondo siano comproprietari per acquisto *inter vivos* (compravendita del 2006) del fondo A, e per diverso acquisto *inter vivos* (compravendita del 2008) del fondo B. In una ipotesi del genere la Cassazione ritiene che si instaurino due comunioni differenti tra gli stessi soggetti. In altre parole saranno ravvisabili tante comunioni quanti sono i titoli da cui esse generano e conseguentemente tante divisioni.

Ciò comporterà che se i condividenti procedono a divisione amichevole, benché l'atto venga formalmente confezionato come divisione, la natura giuridica sarà quella della permuta: ciascun condividente permuterà infatti la sua quota su uno dei beni con quella dell'altro. La natura di permuta comporterà allora (salvo quanto si dirà appresso) una imposizione fiscale maggiore (cioè quella disposta per gli atti traslativi a titolo oneroso in luogo di quella più favorevole disposta per la divisione) nonché, ed è questo l'aspetto rilevante ai fini civilistici, l'applicazione delle norme che dettate per gli atti traslativi (ad es. dichiarazioni urbanistiche normalmente escluse in caso di divisione, allegazione del certificato di destinazione urbanistica per i terreni etc.).

L'eccezione (fiscale) disposta dall'art. 34 d.P.R. 131/86 comporterà invece che laddove l'ultimo dei titoli è una successione a causa di morte le due comunioni sono trattate come una sola e si pagherà un'imposta inferiore (cioè l'1%). Pertanto se Primo e Secondo sono comproprietari per acquisto *inter vivos* (compravendita del 2006) del fondo A, e successivamente divengono comproprietari per acquisto *mortis*

(58) Sul punto si veda Consiglio Nazionale del Notariato studio 89/2003.

causa (nel 2008) del fondo B, la divisione sconterà l'imposta del 1%. Tuttavia, giova ricordare, che operando l'eccezione sul piano fiscale ed essendo la natura dell'atto permutativa, anche in questo caso, benché l'atto venga confezionato come divisione, si applicheranno le norme dettate per gli atti traslativi.

6. Le imposte ipotecaria e catastale.

Gli atti di trasferimento della proprietà o di costituzione/trasferimento di diritti reali su beni immobili sono soggetti, oltre all'imposta di registro, anche all'imposta ipotecaria (o di trascrizione) e a quella catastale, disciplinate dal d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (*Testo Unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale*). Secondo l'opinione prevalente si tratta di tributi del tutto distinti ed autonomi dall'imposta di registro, in quanto distinti ed autonomi sono i loro presupposti, imperniati sull'esigenza di realizzare la pubblicità delle vicende giuridiche che attengono ai beni immobili e ai diritti reali immobiliari. Devono infatti essere trascritti presso la conservatoria dei registri immobiliari e volturati in catasto (uffici oggi riuniti nell'Agenzia del Territorio, che eroga servizi catastali, cartografici e di pubblicità immobiliare) tutti gli atti pubblici, le scritture private autenticate e le sentenze aventi ad oggetto diritti reali immobiliari che diano luogo alle fattispecie elencate nell'art. 2643 c.c.

Lo schema del testo normativo è articolato in quattro capi, dei quali il primo disciplina l'imposta ipotecaria, il secondo l'imposta catastale, il terzo contiene le disposizioni comuni a dette imposte in tema di accertamento, liquidazione e riscossione, il quarto prevede disposizioni varie e finali.

Tali imposte, in origine stabilite in misura fissa, furono successivamente trasformate in imposte proporzionali⁽⁵⁹⁾, commisurate al valore dei diritti trasferiti, calcolati con le disposizioni relative all'imposta di registro; determinandosi, in tal modo, una sorta di assimilazione a quest'ultima imposta⁽⁶⁰⁾. La base imponibile è commisurata a quella determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni. Per quanto concerne le iscrizioni e rinnovazioni ipotecarie, invece, l'imposta proporzionale viene commisurata all'ammontare del credito garantito, comprensivo di interessi ed accessori.

7. L'imposta di bollo.

L'imposta di bollo che la dottrina maggioritaria annovera tra le "imposte indirette sugli affari", è regolata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e si assolve mediante l'acquisto di valori bollati (si parla infatti di imposta cartolare costituendo

⁽⁵⁹⁾ Anche in questo caso permangono ipotesi di imposizione in misura fissa determinata, come nel caso dell'imposta di registro in euro 168,00.

⁽⁶⁰⁾ Forse anche per questo, oltre che per motivi di semplificazione, l'art. 6 della legge delega di riforma del sistema fiscale italiano (l. 80/2003) aveva previsto che detta imposta, insieme con l'imposta di bollo (di cui si dirà al prossimo paragrafo) e con l'imposta di registro, confluisse in un'unica imposta definita "imposta sui servizi".

presupposto essenziale per l'applicazione l'esistenza di una "carta"). L'oggetto dell'imposta, indicato nella Tariffa di cui al d.M 20 agosto 1992 e successive modifiche e integrazioni, è costituito da "atti scritti di qualsiasi genere (civili, commerciali, stragiudiziali o giudiziali) (61) avvisi, manifesti, registri". Gli atti, in analogia con quanto previsto per l'imposta di registro, si distinguono in tre categorie: quelli soggetti fin dall'origine all'imposta, quelli che vi sono soggetti soltanto in caso d'uso (e che pertanto devono essere bollati nei casi già esaminati con riferimento all'imposta di registro) e quelli esenti (62).

La peculiarità dell'imposta di bollo, che la differenzia da quella di registro, è che esso colpisce la forma scritta del negozio, astraendo quasi sempre dal suo valore. Essa infatti, nella maggior parte dei casi, è fissa (63) e solo eccezionalmente proporzionale, applicandosi una certa percentuale al valore dichiarato nell'atto (ad es. la cambiale) (64).

Ai sensi dell'art. 3, d.P.R. 642/72 l'obbligazione tributaria può essere adempiuta: a) mediante pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno (le caratteristiche del quale sono contenute nel provvedimento del 5 maggio 2005) che una volta apposto sull'atto deve essere annullato con le modalità prescritte dall'art. 12, d.P.R. 642/72; b) in modo virtuale, mediante pagamento dell'imposta all'ufficio dell'Agenzia delle entrate o ad altri uffici autorizzati o mediante versamento in conto corrente postale.

(61) L'imposta di bollo sugli atti giudiziari ha ormai una portata marginale essendo disposta soltanto nei casi in cui non opera il contributo unificato (introdotto dal 2002).

(62) Le esenzioni dall'imposta di bollo sono numerosissime e spesso contenute in provvedimenti diversi dal d.P.R. 642/72 come nel caso degli atti, documenti e provvedimenti che riguardano il procedimento di scioglimento del matrimonio o quello di cessazione degli effetti civili dello stesso, così come disposto dalla l. 74/87 (che prevede altresì, per i procedimenti in questione, l'esenzione dall'imposta di registro e da ogni altra tassa). Altra ipotesi di esenzione è quella che concerne gli atti legislativi, gli atti amministrativi dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni e loro consorzi.

(63) L'imposta generale è stata fissata in euro 14,62. Vi sono tuttavia atti che scontano un'imposta fissa di diverso ammontare come nel caso degli atti rogati, ricevuti o autenticati da notai, relativi a diritti sugli immobili, sottoposti a registrazione con procedure telematiche, che ai sensi dell'art. 1, comma 1-bis, Tariffa, scontano un'imposta di bollo forfettaria di euro 230,00.

(64) Le cambiali emesse e pagabili nello Stato, redatte su apposita carta bollata ed acquistabili nelle tabaccherie e nelle ricevitorie scontano un'imposta di bollo del 12 per mille dell'importo specificato (c.d. importo facciale).