

## ■ Studi Tributari

### Studio n. 152-2009/T

#### **Divisione stipulata all'estero avente per oggetto immobili posti all'estero e immobili posti in Italia**

*Approvato dalla Commissione studi tributari il 12 novembre 2009.*

**Sommario:** 1. Il problema; 2. Il quesito; 3. Le tecniche; 4. L'applicazione dell'imposta indiretta in Francia; 6. I precedenti; 7. La normativa del T.U. dell'imposta di registro sugli atti esteri; 8. Imposte ipotecaria e catastale; 9. Altre tipologie di beni;

#### **1. Il problema**

L'analisi che segue risponde in primo luogo ad uno specifico quesito relativo ad una divisione ereditaria stipulata in Francia tra più coeredi, francesi residenti in Francia, avente per oggetto beni immobili in Francia e beni immobili in Italia, ma riguarda, necessariamente, ogni atto fiscalmente *dichiarativo* stipulato all'estero in forma pubblica o autenticata ed avente per oggetto sia beni "esteri", sia beni "italiani", per il quale atto sia necessario il deposito dell'atto imposto dalla legge notarile <sup>(1)</sup> (art. 106 n. 4).

Infatti, in tutti i casi in cui l'atto estero sia depositato presso un notaio italiano o presso l'Archivio notarile, occorre stabilire quale sia il regime fiscale del relativo verbale di deposito e, più precisamente, se e come sia inciso dalle imposte indirette sugli affari anche *l'atto depositato* <sup>(2)</sup>.

#### **2. Il quesito**

Lo specifico quesito riguarda una divisione stipulata in Francia per atto notarile avente per oggetto beni immobili posti in Francia e beni immobili posti in Italia, con valori di 10.000.000 euro circa per i beni francesi e di circa 100.000 euro per i beni italiani, precisandosi che l'assegnatario del bene in Italia riceve (in Francia) un conguaglio di 1.000.000 di euro. Per tale fattispecie si pongono le seguenti questioni:

1. su quale importo deve essere calcolata l'imposta di divisione?
2. il conguaglio sconta imposta in Italia?

Il richiedente profila una possibile soluzione così articolata:

1. l'imposta di divisione deve essere corrisposta sui soli beni in Italia. In caso contrario, avremmo una doppia tassazione della stessa operazione in Italia e Francia. La parte prima

della tariffa TUR, articolo 1 settimo comma, sembra espressione di un'irrilevanza dei beni immobili all'estero nel sistema della tassazione indiretta;

2. l'assimilazione del conguaglio alla vendita, operata dalla legge di registro, ben si può comprendere se si immagina che l'assegnatario del bene di maggior valore, pagando il conguaglio, "acquisti" da controparte quel "di più" che gli viene assegnato rispetto alla quota astrattamente spettantegli sul compendio. Se così è, però, ciò che viene qui "acquistato" è una porzione del bene in Francia, e come tale non tassabile in Italia.

La locale Agenzia delle Entrate, sollecitata dallo stesso Notaio a formulare la propria posizione interpretativa, ha dichiarato di ritenere che l'aliquota dell'1%, di cui all'art.3 della tariffa, parte 1, allegata al t.u.131/1986, debba essere applicata sul valore di tutti i beni soggetti a divisione (anche di quelli siti in Francia). Per il conguaglio, visto che il bene da cui scaturisce si trova all'estero, concorda sulla non debenza delle imposte (registro, ipotecaria, catastale) dovute per i trasferimenti, ritenendo che sia dovuta una imposta fissa di registro, ex art.1 della Tariffa, parte 1, da aggiungere all'imposta di registro proporzionale dell'1% di cui sopra, oltre alla solita imposta fissa catastale dovuta per le divisioni.

Il Notaio interpellante osserva, in proposito, che l'interpretazione proposta dall'Ufficio sulla tassazione all'1% appare *ictu oculi* poco difendibile. Infatti:

a. il fisco, sulla base delle cifre ipotizzate, pretenderebbe 101.000 euro a titolo di imposta di divisione mentre il bene sito in Italia, unico elemento di connessione del nostro Paese con la fattispecie, varrebbe 100.000 euro. In termini appena diversi: non si vede come giustificare la pretesa di tassare un atto intercorso in Francia tra francesi residenti in Francia anche per quanto concerne i beni oltralpe;

b. la pretesa di ciascun Paese di tassare anche i beni siti altrove farebbe sì che, in sede di divisione, le eredità cui appartengono beni siti in più Paesi dell'Unione scontino un'imposta multipla rispetto a quella dovuta per le eredità concentrate in un unico Paese: esito difficilmente accettabile in una prospettiva comunitaria.

### **3. Le tecniche**

Lo scioglimento della comunione è conseguibile sia mediante la tradizionale divisione contrattuale che faccia venir meno lo stato di comunione tra tutti i condividenti, sia mediante altri procedimenti, tra cui l'assegnazione a singoli comunisti in conto della futura divisione e lo stralcio divisionale, le quali ultime fattispecie hanno la caratteristica di isolare porzioni di patrimonio da assoggettare all'imposizione e possono costituire strumenti idonei ad una gestione separata delle vicende divisorie, soprattutto quando il compendio comune abbia caratteri pluri-nazionali.

### **4. L'applicazione dell'imposta indiretta in Francia**

Da interrogazione rivolta al Centro parigino di ricerche, informazione e documentazione notarile (CRIDON), si è appurato che l'atto siffatto sconta, in Francia, l'imposta di divisione

(*droit de partage*) nella misura dell'1,1% sul *netto dei beni divisi*, inteso come complesso di tutti i beni, comprensivo di quelli posti all'estero, escludendosi l'imposta sui conguagli allorché la comunione sia di origine successoria, derivi da comunione matrimoniale o ancora da donazione-divisione, a condizione che tale divisione intervenga unicamente tra i membri originari della comunione, i loro coniugi, gli ascendenti, i discendenti o i successori a titolo universale di uno o più di essi. Quindi, quell'atto sconta l'imposta dell'1,1 % anche sui beni italiani.

## **5. L'irrilevanza delle regole di imposizione del singolo paese estero nella trattazione della questione**

Ove non vengano accordi internazionali per evitare le doppie imposizioni, il problema dell'applicazione dell'imposta in Italia pare prescindere dalla corrispondente "tassazione" nell'altro paese. Né quanto eventualmente accada con l'atto francese pare avere particolare rilevanza, potendosi riproporre il problema con un atto proveniente da qualunque altro paese estero, salvo rilevare che la doppia imposizione cui eventualmente vadano incontro cittadini come quelli dell'atto in questione desta non poche perplessità, apparendo irragionevole e discriminatoria, forse anche sotto il profilo comunitario (determinando una disparità di trattamento tra cittadini dei vari paesi della Comunità).

Nel caso di specie, non risultano convenzioni riguardanti l'imposta indiretta di registro (mentre per le imposte ipotecaria e catastale nemmeno si pone un problema di doppia imposizione, essendo esse legate alle formalità nei Registri Immobiliari ed a quelle di voltura catastale). Risultano, invece, una convenzione con la Francia per evitare le doppie imposizioni fiscali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio firmata il 5 ottobre 1989 e ratificata da parte della Repubblica italiana con legge n. 20 del 7 gennaio 1992, entrata in vigore il 1° maggio 1992; nonché altra convenzione in materia di imposte sulle successioni e donazioni firmata in data 20 dicembre 1990, in vigore dal 1° aprile 1995 con durata indeterminata.

## **6. I precedenti**

La Commissione Studi Tributarî ha avuto modo di occuparsi di fattispecie di divisione avente per oggetto beni posti in Francia ed in Italia, con lo studio n. 140 *bis* del 21 giugno 1993 (est. PURI) con il quale, esposto ed esaminato il complesso delle disposizioni portate dal TUR, si profilava l'applicabilità dell'aliquota 1% sull'intera massa dei beni, salvo concludere per una possibile assimilazione della divisione al trasferimento, per giungere ad escludere dalla base imponibile i beni "esteri" (invocando l'art. 1 comma 5 della *Tariffa parte prima*, che all'epoca così stabiliva: "Se il trasferimento ha per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi, L. 100.000 - *n.d.r.*, si trattava dell'imposta fissa nella misura dell'epoca).

Successivamente, è stata formulata una risposta a quesito (n. 105-2005/T, In tema di imposta di registro e divisione transattiva, est. Formica, vedi *CNN Notizie* del 17 febbraio 2006)

ed anche in tale occasione si è utilizzato il criterio di assimilazione al trasferimento, affermando che in esso può farsi rientrare altresì l'atto di divisione.

In entrambe le occasioni, si giungeva alla seguente conclusione: "la divisione in oggetto appare assoggettabile all'articolo 3 parte I della tariffa allegata al d.p.r. 131/1986 sull'imposta di registro, con l'ordinaria tariffa dell'1%, applicata sulla base imponibile, costituita dal valore del bene sito nel territorio nazionale; anche al fine di evitare una doppia imposizione fiscale, sul bene situato all'estero, in assenza di convenzioni sulle doppie imposizioni, del valore dell'intera massa divisionale."

Non risultano precedenti specifici sugli atti esteri che riguardino le tecniche di apporzionamento parziale, quali l'assegnazione in conto di futura divisione e lo stralcio divisionale.

### **7. La normativa del T.U. dell'imposta di registro sugli atti esteri**

Il T.U. dell'imposta di registro (d'ora innanzi TUR), diversamente da quello delle Imposte ipotecarie e catastale, dedica una espressa previsione nel corpo del testo normativo agli atti esteri, stabilendo, all'articolo 2, che

"Sono soggetti a registrazione, a norma degli articoli seguenti:

- a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato;
- b) i contratti verbali indicati nel comma 1 dell'art. 3;
- c) le operazioni delle società ed enti esteri indicate nell'art. 4;

d) gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni."

Se il sistema dell'imposta di registro trovasse nel Testo unico (inteso come l'articolato che precede la Tariffa e la Tabella) la sua completezza espressiva (analogamente a quanto accade per le altre imposte indirette), la disposizione menzionata avrebbe il ruolo di cornice entro la quale inquadrare gli atti soggetti a registrazione, ottenendone, per esclusione, quelli non soggetti a registrazione <sup>(3)</sup>. Infatti, la distinzione tra registrazione in *termine fisso* e registrazione *in caso d'uso* riguarda solamente il *quam* ed il *quando*, non l'*an* dell'obbligo di registrazione. Stando (solo) a questa previsione, l'atto estero non avente per oggetto il trasferimento o la costituzione di diritti reali o di godimento immobiliari o aziendali italiani non dovrebbe risultare soggetto a registrazione, sicché la divisione "estera" – in quanto atto fiscalmente *dichiarativo* <sup>(4)</sup> – pur se avente per oggetto immobili o beni aventi elementi di collegamento solo con l'Italia sarebbe estranea al novero degli atti per i quali sia obbligatoria la registrazione. Quindi, essa non dovrebbe essere soggetta a registrazione né in termine fisso, né in caso d'uso, pur potendo essere registrata volontariamente.

In realtà, la nitidezza della rubrica dell'art. 2 (*atti soggetti a registrazione*) è subito appannata dall'art. 11 della Tariffa Parte seconda <sup>(5)</sup> che, nel dettare i criteri di imposizione,

allarga enormemente il novero degli atti esteri soggetti a registrazione (sia pur nel solo "caso d'uso"), così venendosi a minare l'esaustività dell'art. 2 TUR e causando uno iato che impedisce di fondare ogni soluzione sulla previsione dello stesso art.2, costringendo ad un approccio interpretativo del tutto diverso.

Non pare soddisfacente, però, assumere che il disposto combinato dei menzionati articoli 2 TUR e 11 Tariffa p. 2<sup>a</sup> determini l'assoggettamento a registrazione (con applicazione di imposta) di tutti gli atti esteri (sia pur con la duplicità di sistemi, in termine fisso ed in caso d'uso), dovendosi, piuttosto, esaminare se il complessivo spettro di principi enucleabili dall'intero TUR porti a conclusioni diverse, e ciò onde evitare che la pedissequa applicazione delle singole disposizioni porti a risultati incongrui.

In rapporto alla fattispecie dell'atto estero depositato in Italia, non può farsi a meno di valutare anche il ruolo dell'articolo 11 comma 7 TUR, secondo cui

"7. La richiesta di registrazione di un atto vale anche per gli atti ad esso allegati ma non importa applicazione dell'imposta se si tratta di documenti che costituiscono parte integrante dell'atto, di frazionamenti, planimetrie, disegni, fotografie e simili ovvero di atti non soggetti a registrazione".

Infatti, in base a questa disposizione bisogna considerare quali effetti tributari spieghi la registrazione del verbale di deposito e cioè occorre appurare se l'allegazione al verbale sottoposto a registrazione valga anche come richiesta di registrazione dell'atto estero allegato. Solo in caso di risposta positiva viene in rilievo la problematica sopra evidenziata riguardo alla debenza o non debenza di imposta per l'atto estero dichiarativo, poiché se si rientrasse in una delle ipotesi in cui l'estensione della richiesta di registrazione non comporti applicazione di imposta, tutto il costruito circa la "tassabilità" verrebbe in fatto a cadere.

In proposito, l'argomentazione più radicale per escludere l'assoggettamento ad imposta è quella che fa dell'*"atto estero allegato al verbale"* parte integrante di quest'ultimo; dopo di che, considerato che il verbale in questione è privo in sé di contenuto patrimoniale, conclude per la debenza della sola imposta fissa di registro.

La contro-tesi, anch'essa radicale, punta sul ribaltamento dell'ordine logico della tesi e cioè sostiene che sia piuttosto il deposito presso notaio (o archivio notarile) italiano a costituire parte integrante dell'atto estero, che diviene così "atto italiano" almeno per la parte che produce effetti in Italia; conseguenza di questa impostazione sarebbe che l'atto estero diverrebbe "un tutt'uno con l'atto del notaio italiano" <sup>(6)</sup> e perderebbe la sua individualità, confluendo nel novero degli atti soggetti a registrazione a causa della sua unione al documento italiano, scontando le imposte come se fosse stipulato in Italia.

Né l'una, né l'altra tesi paiono cogliere nel segno.

Non la prima, che esagera la valenza della *formalità* del deposito (la quale ha un ruolo di filtro di legalità ed eventuale adeguamento del contenuto, onde vagliare se l'atto da depositare abbia i requisiti formali - forma dell'atto, legalizzazione ecc. - che ne consentano l'uso in Italia ed eventualmente renderlo conforme alle regole di negoziazione di determinati beni) ma

certamente non può stemperare il valore dell'atto depositato, del quale il verbale resta il veicolo (neutro) di ingresso nel mondo giuridico di diritto italiano.

Non la seconda, che esaspera il ruolo dell'atto veicolato, trascurando che è il *documento pubblico italiano* ad integrare *l'atto soggetto a registrazione*, mentre, dal punto di vista tributario, l'atto depositato non può che assumere la veste di allegato, per il cui assoggettamento ad imposta bisogna necessariamente stabilire se si tratti di "*atto soggetto a registrazione*".

A questo punto viene in rilievo l'art.11 della Tariffa parte seconda TUR, giusta il quale l'atto estero diverso da quello previsto dall'art.2 del TUR è soggetto a registrazione in caso d'uso. E poiché, a causa dell'art. 11 comma 7 TUR, la richiesta di registrazione del verbale di deposito esplica effetto estensivo, quell'atto che in linea di principio si dovrebbe registrare solamente se "depositato per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo", viene potenzialmente a trovarsi nella condizione di atto di cui sia (di fatto) richiesta la registrazione (nella forma della richiesta che chiameremo "*derivata*").

Deve però esaminarsi se la richiesta di registrazione *derivata* causi, oltre alla *registrazione*, anche *l'assoggettamento ad imposta*.

Ora, poiché l'atto estero da far valere in Italia deve seguire la procedura imposta dall'art.106 L.N., ove sia effettivamente depositato presso l'Archivio notarile <sup>(7)</sup> parrebbe un *atto depositato obbligatoriamente per legge presso un'amministrazione dello Stato*, per cui – ex art. 6 TUR - potrebbe sostenersi che quel deposito *non costituisca caso d'uso* e faccia sì che *l'atto estero in sé* rimanga estraneo alla categoria degli atti soggetti a registrazione in termine fisso, nonché a quella degli atti soggetti a registrazione in caso d'uso. Se fosse così, ricorrendo l'atto *non soggetto a registrazione*, l'art. 11 comma 7 TUR, impregiudicato l'effetto estensivo della richiesta di registrazione, eliderebbe l'applicazione dell'imposta sull'atto estero.

Senonché, la categoria degli *atti non soggetti a registrazione* non pare potersi ricavare dalle disposizioni menzionate, se è vero che, ex art.7 TUR, è la Tabella allegata al TUR a stabilire quali siano gli *atti non soggetti a registrazione* (salvo ulteriori previsioni di legge al di fuori del TUR).

D'altra parte, come è stato notato, la richiesta di registrazione *derivata* comporta, in generale, proprio l'applicazione dell'imposta. Ciò è dimostrato dal regime stabilito per "frazionamenti, planimetrie, disegni, fotografie e simili" (art. 11 TUR) che pur essendo atti soggetti a registrazione in caso d'uso secondo l'art.4 della Tariffa parte seconda hanno richiesto l'apposita disposizione dell'art. 11 comma 7 TUR per escluderne l'assoggettamento ad imposta.

A *contrario*, per gli altri atti soggetti a registrazione in caso d'uso e che non costituiscano parte integrante dell'atto (cosa che ricorre, invece, per le procure), l'allegazione ad atto sottoposto a registrazione comporta *estensione della richiesta ed applicazione dell'imposta*.

Neppure in riferimento alla tripartizione *registrazione in termine fisso/registrazione in caso d'uso/registrazione volontaria* pare sostenibile affermare che l'allegazione ad un atto soggetto a registrazione abbia un effetto diverso dalla registrazione volontaria e quindi non comporterebbe l'applicabilità dell'imposta. Per quanto sia suggestivo affermare che l'allegazione di un atto soggetto a registrazione in caso d'uso ad un altro atto di cui si chieda la registrazione (in termine fisso o volontariamente) non integri né il caso d'uso né la registrazione volontaria, deve tenersi presente l'art. 11 comma 7 e concludere che l'effetto estensivo *non si verifica solo nelle ipotesi che tale comma contempla*.

Ammesso, quindi, che la registrazione del verbale comporti anche la richiesta di registrazione dell'atto estero, deve stabilirsi quale sia il corretto criterio di imposizione dell'*atto dichiarativo* (questione che riguarda anche la registrazione volontaria e non solamente quella conseguente al deposito presso l'Archivio Notarile o presso un Notaio italiano).

In linea con gli studi precedenti della Commissione Studi Tributarie e mettendone solamente a punto l'utilizzazione dei criteri ricavabili dal Testo Unico, pare potersi valorizzare il principio che sta alla base del più volte menzionato ottavo comma (già quinto comma, all'epoca della formulazione dei menzionati lavori della Commissione Studi) dell'art. 1 Tariffa parte prima TUR e cioè il *principio di applicazione dell'imposta ai soli beni che abbiano collegamento con il territorio dello Stato*, principio di cui è espressione anche il citato art. 2 TUR.

In base a tale principio, così come non è dovuta l'imposta di registro proporzionale sui negozi portanti "trasferimento" di diritti su immobili posti all'estero, così essa non è dovuta sui negozi *dichiarativi-distributivi* aventi per oggetto gli stessi beni.

Per questa via, sfruttando la capacità di espansione assiologica del principio generale sotteso alle menzionate disposizioni, non occorre invocare un'ipotetica (ma probabilmente non persuasiva) assimilazione della divisione al trasferimento per giungere al risultato della non imponibilità della divisione per il valore attribuito dalle parti ai beni esteri.

Se ne ricava che sulla divisione prospettata nel quesito è dovuta l'imposta solo relativamente ai beni immobili posti in Italia, con l'aliquota propria degli atti dichiarativi (1%).

Quanto ai conguagli eventuali, allorché essi siano determinati da una eccedenza di valore dei beni "esteri", valgono, in Italia, le regole combinate dell'equiparazione al trasferimento immobiliare e della non imponibilità del trasferimento di beni immobili posti all'estero, con conseguente applicazione della sola imposta fissa. Viceversa, ove l'eccedenza sia rinvenibile - secondo le valutazioni delle parti - nell'attribuzione di beni in Italia, dispiega pieno effetto l'assimilazione al trasferimento e l'imponibilità del conguaglio eccedente il 5% secondo le regole dei trasferimenti.

Per ciò che concerne i *conguagli presunti*, ovvero quelli emergenti in sede di rettifica dei valori, può affermarsi che, in generale, la revisione della stima da parte del Fisco non obblighi quest'ultimo a rivedere tutti i valori, ben potendosi limitare solo ad alcuni di essi, con la conseguenza che un conguaglio presunto possa emergere anche a seguito di una revisione parziale, anche se sempre per confronto tra porzioni e quote di diritto. Allorché una parte dei

beni sfugga totalmente al potere di rettifica in forza del criterio di territorialità, il meccanismo della stessa rettifica risulta privo dei normali riferimenti di paragone.

Ed allora le possibili soluzioni sono due: o si ritiene che il potere di rettifica venga meno, per carenza dei normali presupposti che lo fondano; oppure si ritiene che il potere di rettifica permanga limitatamente ai beni "italiani" e causi l'imponibilità secondo le regole dei trasferimenti solamente nel caso che l'atto estero esponga conguagli come eccedenze dei beni italiani. Mentre nel caso che l'eccedenza sia addebitabile ai beni esteri, il maggior valore eventuale dei beni italiani potrebbe avere rilevanza solo se superi la misura dell'eccedenza estera, così causando una contro-eccedenza.

Pare preferibile ritenere che il meccanismo della "rettifica/imposizione sul conguaglio presunto" non trovi spazio di applicazione, a causa della impossibilità di attuare pienamente le regole poste a base del potere di rettifica nelle divisioni e dell'inaccettabilità di una rettifica parziale da cui il conguaglio venga ipotizzato senza alcuna parametrizzazione.

Riguardo al potere di rettifica non è superfluo ricordare che le modifiche apportate dal d.l. 223/06 all'art. 52 TUR (in base alle quali, per le cessioni di immobili, è stato soppresso il limite al potere di rettifica del valore dei beni dichiarato in misura non inferiore a quello c.d. tabellare <sup>(8)</sup>) non riguardano le divisioni, la cui estraneità al concetto di *cessione* lascia invariato il sistema precedente, con la conseguenza che per esse vale ancora il limite al potere di rettifica allorché il valore degli immobili dichiarato dalle parti sia pari o superiore a quello "tabellare" <sup>(9)</sup>. Non contraddice tale affermazione la Ris. n. 136/E del 14 giugno 2007 dell'Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso, (vedi in *CNV Notizie* del 25 giugno 2007) poiché in essa è stato esaminato il diverso problema dell'applicabilità del sistema "prezzo-valore" alle divisioni senza conguagli, asserendosi che per tali fattispecie non valga il criterio tabellare, da intendersi in questo caso come applicazione dell'aliquota alla base imponibile costituita dal valore "tabellare", *a prescindere dal valore dichiarato* nell'atto. In altre parole, benché sia stato utilizzato lo stesso termine ("tabellare"), con quella risoluzione non volle asserirsi un inaccettabile venir meno del limite al potere di rettifica, ma solo escludere la possibilità di liquidare l'imposta sulla divisione su una base imponibile diversa dal valore dichiarato dalle parti.

## **8. Imposte ipotecaria e catastale**

Per le imposte ipotecaria e catastale non si ripetono i problemi legati alla nazionalità, perché esse sono dovute in relazione alla pubblicità italiana e sono strettamente legate alla trascrizione e volturazione. Quindi, per tali imposte, valgono tutte le regole che le riguardano, ma limitatamente ai beni le cui vicende, anche di tipo divisorio, comportino trascrizioni e volturazioni in Italia. Pertanto, nel caso della divisione senza conguagli è dovuta l'imposta di trascrizione fissa ex art. 4 Tariffa d.lgs. 347/90 e l'imposta catastale fissa ex art. 10 stesso d.lgs.

Quanto alle imposte in parola dovute in caso di conguagli, vale quanto sopra detto circa le eccedenze che diano luogo a conguaglio, per cui entrambe le imposte rimangono dovute in misura fissa allorché l'eccedenza sia riferibile ad immobili posti all'estero. Quando l'eccedenza sia riferibile a immobili "italiani", la prassi considera pacifico che sia dovuta l'imposta proporzionale sia di trascrizione, sia catastale (benché nel T.U. 347/90 non vi sia nessuna disposizione che definisca *trasferimento* anche il *conguaglio divisionale* e benché il rinvio al T.U. Registro valga per l'accertamento, la liquidazione dell'imposta e le sanzioni e non *per la definizione dei presupposti d'imposta*).

## 9. Altre tipologie di beni

Quanto fin qui esposto pare suscettibile di essere esteso anche a tipologie di beni diversi dagli immobili, purché aventi caratteri di nazionalità italiana.

Si pensi, a tal fine, ad una divisione avente per oggetto partecipazioni societarie in società a responsabilità limitata italiana e in analoga società di altro paese.

Infatti, invocando lo stesso principio di "nazionalità" preso a base della soluzione sopra sostenuta, può asserirsi che l'imposta di registro sia dovuta limitatamente alle partecipazioni in s.r.l. italiana, posto che le relative quote sono – secondo una accreditata teoria - beni mobili registrati e, pertanto, beni mobili "italiani".

Lo stesso vale per i veicoli-beni mobili registrati e per quanto altro assimilabile.

*Giampiero Petteruti*

---

### 1) "Art. 106 n.4 L. n.89 del 1913:

Nell'archivio notarile distrettuale sono depositati e conservati:

*omissis*

4) gli originali e le copie degli atti pubblici rogati e delle scritture private autenticate in Stato estero prima di farne uso nel territorio dello Stato italiano, sempre che non siano già depositati presso un notaio esercente in Italia; sono esclusi dall'obbligo di deposito gli atti previsti dall'art. 14, comma 2, della convenzione ratificata ai sensi della L. 2 maggio 1977, n. 342, per i quali è previsto l'obbligo della trascrizione tavolare, e in tal caso si applicano le disposizioni di cui all'articolo 3, commi 13-ter, 13-quater e 13-quinquies, del d.l. 27 aprile 1990, n. 90 convertito, con modificazioni, dalla L. 26 giugno 1990, n. 165, riguardanti l'obbligo di indicare il reddito fondiario dell'immobile oggetto dell'atto, intendendosi sostituito il giudice tavolare al pubblico ufficiale incaricato della trasmissione dell'atto all'ufficio distrettuale delle imposte dirette. "

L'art. 106 citato impone il deposito dell'atto estero redatto in forma pubblica o autenticata. Quindi, la menzionata disposizione non riguarda gli atti esteri redatti in forma di scrittura privata non autenticata; però, la mancanza di forma autentica non li rende fiscalmente indifferenti, essendone prevista, come meglio si vedrà nel prosieguo, la loro registrazione in caso d'uso.

### 2) Se presentato volontariamente per la registrazione, l'atto, benché soggetto a registrazione in caso d'uso, sconterebbe le imposte secondo le previsioni della tariffa parte prima del T.U. 131/86.

### 3) Quanto alla distinzione di atti soggetti a registrazione in termine fisso o in caso d'uso, essa è posta dall'art. 5 del T.U., con riferimento alle parti Prima e Seconda della *Tariffa* .

La *Tabella* costituisce un elenco di atti non soggetti a registrazione neanche in caso d'uso, senza che essa superi ed assorba i criteri forniti dall'art. 2 T.U., che restano il caposaldo per stabilire se un atto sia soggetto a registrazione.

- 4)** La qualificazione della divisione come atto dichiarativo nel diritto tributario appare assolutamente pacifica, in ciò non influenzata dalle dispute civilistiche sulla natura dichiarativa o costitutiva.
- 5)** Art. 11: Atti formati all'estero diversi da quelli indicati alla lettera d) dell'art. 2 del testo unico:
- a) che se formati nello Stato sarebbero soggetti all'imposta fissa ai sensi dell'art. 40 del testo unico: euro 168,00.
  - b) in ogni altro caso: le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti formati nello Stato.
- 6)** Ris. 250571 del 12 dicembre 1981: "In tale circostanza e' convinzione della Scrivente che il pubblico ufficiale, nel redigere il verbale di deposito dell'atto formato all'estero e le copie conformi in lingua italiana di quest'ultimo, trasformi formalmente tale atto in un atto proprio ed e' perciò obbligato a chiedere la registrazione, ai sensi dell'art. 10, n. 2 della legge di registro, ed a pagare l'imposta principale, in solido con le parti contraenti e con i soggetti nell'interesse dei quali viene richiesta la registrazione ai sensi dell'art. 55, primo comma, della citata legge."
- 7)** Il riferimento alla competenza dell'Archivio Notarile agevola l'analisi, mettendo in campo il deposito presso un'amministrazione dello Stato.
- 8)** Ovviamente, per applicarsi il limite del valore tabellare devono ricorrere i presupposti di legge e cioè che si tratti di immobile censito in catasto con attribuzione di rendita o con rendita attribuibile ex d.l. 70/88 art.12 e che esso non sia un terreno a destinazione edificatoria (né un immobile non censito o non censibile, perché incompleto).
- Il valore "tabellare" in questione è quello che si determina applicando alla rendita catastale dell'immobile (rivalutata ex art. 3, commi 48 e 51, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 ) i moltiplicatori, anch'essi da incrementati dall'art. 2, comma 63, della L. 24 dicembre 2003, n. 350 per i soli immobili diversi dalla prima casa e relative pertinenze - dall'art. 1- *bis* , commi 7 e 8, del d.l. 12 luglio 2004, n. 168 , convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2004, n. 191.
- 9)** Ovviamente, in tutti i casi in cui tale valore "tabellare" sia computabile e quindi allorché non si tratti di beni privi di reddito o rendita, né di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.