

Un'invenzione giurisprudenziale: l'imposta fissa sulle donazioni in franchigia!

(Commento a Cass. civ. Sez. V, Sent., 30-03-2016, n. 6096)

di Andrea Fedele

5 aprile 2016

1

La sentenza mi sembra un evidente esempio dei rischi che possono derivare da incauti "recuperi" dell'antica tesi per la quale l'"imposta fissa" di registro va considerata mera "tassa", in relazione commutativa con il "servizio" della registrazione, pertanto necessariamente applicabile ad ogni atto (documento) registrato non soggetto ad imposta proporzionale, ma per tale sua natura, ontologicamente distinta dall'imposta proporzionale stessa.

Il riferimento ad un rapporto di commutatività con il "servizio" della registrazione risulta in realtà piuttosto problematico proprio riguardo al caso in esame, che attiene all'assoggettabilità ad imposta fissa di registro di atti di donazione per importi rientranti nella "franchigia" prevista dall'art. 2, c. 49 e 49 *bis*, L. n. 286/2006. Infatti per gli atti di donazione, necessariamente in forma pubblica (art. 782 c.c.), la registrazione non produce alcun effetto, né in termini di accertamento dell'esistenza o di attribuzione della data certa, né in ragione della conservazione dell'atto (in originale o in copia), che possa giustificare il suo apprezzamento come "servizio" rilevante per i contribuenti. I dubbi che si prospettano hanno, comunque, una più generale rilevanza sistematica.

La distinzione fra la "tassa" per la registrazione (a quest'ultima necessariamente connessa) e l'imposta "sui trasferimenti della ricchezza" ha invero risalenti basi ideologiche, ma scarsi fondamenti testuali. Potrebbe dirsi che è piuttosto l'approccio dell'interprete (un sorta di "precomprensione" sistematica) ad assumere talune disposizioni "di chiusura" (ad es., l'art. 7 D.P.R. n. 131/1986, che assoggetta comunque ad imposta fissa gli atti previsti in Tabella, ove registrati) come espressioni di un ipotizzato principio generale che vorrebbe sempre soggetti ad imposta fissa gli atti registrati per i quali non sia espressamente prevista né l'imposta proporzionale, né la registrazione gratuita. Ancor più incisivo deve poi essere l'intervento dell'interprete per ricondurre al medesimo principio disposizioni come l'art. 11 Tariffa parte seconda, in tema di atti formati all'estero, o l'art. 8 D.P.R. n. 131/1986, relativo alla "registrazione volontaria" di atti non soggetti a registrazione in termine fisso; si tratta infatti di disposizioni contenenti solo un rinvio alle norme che, in relazione alla natura dei singoli atti, stabiliscono la misura dell'imposta dovuta.

Personalmente ritengo fondato un approccio interpretativo diametralmente opposto: il tributo di registro è istituito unitario, normativamente qualificato come imposta (e, per quanto si possa discutere il valore normativo della classificazione dei tributi, ciò dovrebbe attenuare, se non escludere, la rilevanza della registrazione ai fini della definizione del presupposto); una delle possibili "misure" dell'imposta è quella "fissa" (peraltro diversa di caso in caso: cfr., ad es., l'art. 5, note, Tariffa, parte prima), che la legge prevede con riguardo a determinati atti apprezzati per gli effetti potenziali ed il contenuto dispositivo; l'applicazione dell'imposta presuppone la registrazione, ma manca ogni supporto testuale per l'affermazione che la registrazione comporta, in linea di principio, l'applicazione dell'imposta.

2 In questa prospettiva, la determinazione dell'imposta fissa attiene esclusivamente alla disciplina sostanziale del *quantum* della partecipazione del contribuente alle pubbliche spese e ciò spiega l'utilizzazione della "misura" fissa come limite minimo dell'imposta proporzionale dovuta (art. 41, c. 2, D.P.R. n. 131/1986), ma, a tal fine, il legislatore fa riferimento non solo alla misura "fissa" di cui all'art. 11 Tariffa, parte prima (oggi euro 200,00), ma anche ad altri "minimi" (ad es., l'importo ridotto di cui alle note all'art. 5 Tariffa, parte prima ed anche la maggior somma di cui all'art. 10, c.2, D. Lgs. n.23/2011, pari ad euro 1000,00). Resta, comunque, impregiudicato il problema della legittimità costituzionale (in particolare con riguardo all'art. 53 cost.) di, sia pur moderati, prelievi fiscali connessi a fatti di cui è per lo meno discutibile l'idoneità a manifestare capacità contributiva.

Per altro verso, un apprezzamento unitario di tutti i prelievi fiscali riconducibili al tributo di registro ne consente la netta differenziazione dall'imposta sulle successioni e donazioni, che, a mio avviso, si pone in rapporto di sostanziale alternatività con il primo.

Va riconosciuto che questo orientamento interpretativo non è favorevole ai contribuenti, giacché pone in discussione il principio dell'applicazione di una sola "fissa" per ciascun documento registrato, cui l'Amministrazione finanziaria aveva aderito (Circolare n. 44/E del 7.10.2011), sia pur diversificando il trattamento delle cessioni di quote e partecipazioni, rispetto alle quali riaffermava, in sostanza, la natura di imposta del prelievo di euro 200,00. Mi sembra tuttavia che questa sia la posizione più coerente con il dato normativo, tenuto anche conto della necessità, anche per le tasse, dell'idonea "base" legislativa richiesta dall'art. 23 cost.. Più specificamente, questo approccio al dato testuale consente di concludere che l'art. 11 Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 non è applicabile alle "donazioni" di cui all'art. 55 D. Lgs. n.346/1990, per le quali nessuna norma prevede "l'applicazione dell'imposta fissa", e che la sentenza qui commentata si fonda su di un'erronea valutazione dei rapporti fra l'imposta sulle successioni e donazioni e la disciplina della registrazione, giungendo peraltro a soluzione opposta a quella cui era invece pervenuta l'Agenzia delle entrate con la già citata Circolare n. 44/E del 2011.

In effetti, la motivazione della sentenza muove da un'affermazione erronea: l'art. 55 D. Lgs. n. 346/1990 non dispone affatto che le donazioni sono soggette (almeno) ad imposta fissa, ma, testualmente, quanto segue: "Gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con D.P.R. 24 aprile 1986, n. 131, concernenti gli atti da registrare in termine fisso." E l'interpretazione dominante desume da tale disposizione e dal corrispondente art. 60 D. Lgs. n. 346/1990 - un rinvio (mobile) alla sola disciplina "formale" della registrazione e dell'applicazione dell'imposta, che, per la disciplina "sostanziale", resta regolata esclusivamente dalle norme ad essa specificamente rivolte.

Dai rilievi circa l'"irrelevanza" e la "ridondanza" della pretesa disciplina "sostanziale" di cui al medesimo art. 55, stante l'assoggettabilità delle donazioni agli artt. 41, c. 2, e 11 Tariffa, parte prima, D.P.R. n. 131/1986, si desume chiaramente che, per la Corte, le donazioni sono soggette *anche* al tributo di registro per effetto dell'"obbligo di registrazione" ed in correlazione al "servizio" ricevuto. Stante la già rilevata carenza di qualsiasi riferimento, nell'art. 55 D. Lgs. n. 346/1990, alla misura del tributo che si pretende dovuto sulle

donazioni, la decisione della Corte si fonda esclusivamente sulla già criticata concezione di quell'istituto come tributo ancipite, tassa (dovuta per il solo fatto dell'assoggettamento a registrazione, a prescindere da espressa previsione legislativa) od imposta, a seconda dei casi.

3 Ed è invero significativo che la sentenza non faccia alcun cenno all'art. 59 D. Lgs. n. 346/1990, ove il legislatore si è preoccupato di determinare espressamente la misura dell'imposta (sulle donazioni) che devono scontare, alla registrazione, le donazioni "di beni e diritti esenti", a ciò provvedendo mediante rinvio alla "misura fissa prevista per l'imposta di registro"; questa disposizione non è comunque riferibile alle donazioni per importo rientrante nella "franchigia", che non hanno ad oggetto "beni o diritti esenti" e non potrebbero comunque dirsi "esenti", stante l'essenziale funzione svolta dalla franchigia stessa per la realizzazione di una moderata progressività dell'imposta. Le donazioni per importi rientranti nella franchigia devono infatti considerarsi "soggette" all'imposta sulle donazioni nella complessiva "misura" prevista dall'art. 2, c. 49 e 49bis L. n. 286/2006. Proprio il disposto dell'art. 59 D. Lgs. n. 346/1990 spiega, invece, l'espressa menzione, al c. 2 dell'art. 55 stesso D. Lgs., della registrazione gratuita per "gli atti che hanno ad oggetto i trasferimenti di cui all'art. 3", rispetto ai quali è discusso se il "non assoggettamento" all'imposta configuri esenzione o mera esclusione.

In conclusione, mi sembra che la decisione della Corte andrebbe rovesciata: le donazioni per valori complessivi non eccedenti la franchigia non sono soggette all'"imposta fissa" di euro 200,00, sia per l'assoluta carenza di fondamenti normativi di tale imposizione, sia per la sostanziale "alternatività" fra tributo di registro ed imposta sulle successioni e donazioni.