

Rinunzia.

E veniamo, come ultimo argomento, alla **rinunzia**, per la quale il discorso diventa più complesso e tocca problematiche civilistiche di grande respiro, tra cui quella della configurabilità della *donazione liberatoria*.

Come è noto, sulla configurabilità della donazione liberatoria il dibattito è ancora in corso, discutendosi se un effetto conseguibile mediante atto unilaterale possa essere oggetto di donazione diretta, in deroga al pur accreditato principio di economia dei mezzi giuridici. Sia chiaro, però, che il problema non tocca il tema in esame, volendosi qui analizzare il regime dell'estinzione del diritto derivante da atto *unilaterale* e non quello del negozio contrattuale con cui si consegua lo stesso effetto estintivo.

Lasciando quel delicato tema sullo sfondo, si affronta, perciò, il problema del trattamento tributario della rinunzia abdicativa eventualmente utilizzata per ottenere l'effetto liberale indiretto. Fattispecie che, nella sua configurazione "pura e semplice"¹ non ha altro effetto che quello dismissivo/estintivo² e di cui bisogna stabilire se abbia un regime nelle imposte indirette influenzato dall'utilizzo che se ne faccia per determinare (volutamente) effetti riflessi.

Benvero, nella pratica, è frequente l'impiego della rinunzia proprio per ottenere gli effetti riflessi: ad es., l'usufruttuario o l'usuuario o l'abitatore rinunziano al loro diritto facendo espandere la proprietà o, in presenza di diritto di accrescimento, il diritto degli altri titolari. Meno frequente, ma non dissimile, la rinunzia di uno dei comproprietari alla sua quota di comproprietà, che determina indirettamente l'espansione del diritto di altri titolari³.

Se il negozio in questione dovesse essere trattato alla stregua di ogni altro impiegato per ottenere una donazione indiretta, il suo regime tributario dovrebbe essere ricercato nel TU dell'imposta di registro, che tuttora reca una previsione relativa proprio alla rinunzia; in seconda battuta, si porrebbe la questione dell'imponibilità dell'effetto riflesso ai sensi dell'art.1 comma 4-bis TU

¹ La rinunzia pura e semplice non ha definizione normativa e può, perciò, intendersi in vario modo: a) come contrapposta alla rinunzia che non sia né pura, né semplice, ovvero alla rinunzia che non abbia la purezza dell'atto unilatero (ad esempio, non sarebbe pura e semplice una rinunzia che si inquadri in una transazione); b) come rinunzia che non abbia altre finalità oltre alla dismissione del diritto; c) come contrapposta alla c.d. rinunzia traslativa.

² CARIOTA FERRARA, *Il Negozio giuridico*, Napoli, s.d. pag. 272; SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1986 pag. 218.

³ Per la rinuncia alla quota comportante espansione delle quote altrui, v. FRAGALI, *La comunione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo-Mengoni*, Milano, 1978, pag. 450; LENER, *La Comunione*, cit., pag. 273; TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 1981, pag. 567.

A proposito di questa rinunzia, si argomenta che proprio in riferimento ad essa abbia portata anti-elusiva la disposizione che assimila, nel TUR 131/86, la rinunzia pura e semplice al trasferimento: FEDELE, *Rinuncia tardiva all'eredità ed imposte sui trasferimenti della ricchezza*, Riv.dir.trib. 1996, III, p. 291 e ss.; MASTROIACOVO, *Imposta di registro fissa per l'atto di rinuncia al legato*, in Corr. Trib. 2008, p. 3893.

346/90, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta di donazione tutte le volte che l'imposta di registro risulti dovuta in misura proporzionale.

D'altra parte, il negozio di rinuncia abdicativa, (che è atto di disposizione ma non di alienazione⁴) non si presterebbe ad essere classificato secondo la bipartizione gratuito-oneroso, che si attaglia soltanto ai negozi di attribuzione⁵ e, per tale natura, non dovrebbe essere colpito dalla nuova imposta su *donazioni e atti gratuiti se* non entrasse in gioco il TUS nel prevedere che "si considera trasferimento anche la *rinuncia a diritti reali o di credito*", che fa il paio con quella analoga del TUR per formare il sistema dell'imposizione delle rinunzie a seconda che si inquadrino o non si inquadrino in contesti onerosi.

Pure dopo la L.286/06, si rinvencono due distinte disposizioni regolanti lo stesso fenomeno della rinuncia abdicativa. La contemporanea presenza di due norme astrattamente sovrapponibili ripropone il vecchio problema di stabilire se esse coesistano ed abbiano campi di applicazioni diversi o se, invece, si sia verificato il venir meno di una di esse in virtù delle regole di abrogazione tacita.

La seconda soluzione (quella che assume abrogata la disposizione del T.U. Registro) sarebbe capace di sottrarre all'imposta di registro ogni rinuncia, a prescindere dal *motivo* che la determini, ed avrebbe il pregio di scongiurare qualunque antinomia, pur manifestando il difetto di assoggettare ad imposta di donazione anche le ipotesi che niente abbiano a che vedere con la liberalità. In questo modo, l'equiparazione ai *trasferimenti* assoggetterebbe la rinuncia sempre allo stesso trattamento, indipendentemente dal fatto che sia impiegata per ottenere una donazione indiretta⁶. In altre parole, sarebbe il negozio in sé, in quanto "non oneroso", ad essere assoggettato - per volontà di legge - al regime tributario degli atti gratuiti, il quale rimarrebbe invariabile anche ove il soggetto "beneficiario" sia decisamente avverso a ricevere l'effetto indiretto e non sia configurabile la donazione indiretta.

Sembra questa la tesi sposata dall'agenzia delle Entrate allorché asserisce che gli atti gratuiti comportanti trasferimento sono assoggettati alla nuova imposta di donazione, a prescindere dal fatto che siano retti dall'*animus donandi*⁷.

⁴ Per la distinzione, v. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1986, pag. 220; MENGONI-REALMONTE, voce *Disposizione*, in Enc.Dir., XIII, Milano, 1964, pag. 189; PUGLIATTI, v. *Alienazione*, in Enc.dir, II, Milano, 1956, p.1; PERLINGIERI-FEMIA, *Manuale di Diritto civile*, Napoli, 1997, p. 80; MACIOCE, voce *Rinuncia* (dir.priv.), in Enc.Dir, XL, Milano, 1989, p.927; BOZZI, v. *Rinuncia* (dir.pubbl. e priv.), in NNDDII, XV,Torino, 1968, pag. 1147.

⁵ SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1977, pag. 224; MACIOCE, v. *Rinuncia* (dir.priv.), in Enc.Dir, XL, Milano, 1989, p.928.

⁶ Sempre che non si aderisca alla tesi di chi ritiene esistente una donazione indiretta anche *nolente il beneficiario*, sol che manchi una giustificazione causale onerosa. Cfr PALAZZO, *La donazione cosiddetta liberatoria*, in Vita Not. 2000, pag. 3-26.

⁷ Ris. AGENZIA ENTRATE n. 25/E del 16 febbraio 2007 – Atto di rinuncia abdicativa.

La prima soluzione (quella che ritiene coesistenti le due diverse previsioni), invece, ipotizza due distinti campi di applicazione per le due disposizioni e, assumendo la sopravvivenza di quella più remota contenuta nel T.U.Registro, valorizza la presenza dello spirito di liberalità (o, secondo altre teorie, la mancanza di interesse patrimoniale, oppure la presenza dei motivi) per individuare la fattispecie assoggettata all'imposta di donazione. In base a questa diversa teoria, la rinuncia "liberale" sconterebbe l'imposta di donazione⁸.

Per orientarsi nella scelta tra le due tesi e vagliare il regime applicabile alla **rinuncia meramente abdicativa**, si ricorda come il DPR 637/72 non menzionasse le rinunzie e che la relativa disposizione nella normativa sull'imposta di donazione giunse con il TUS stabilendo che anche una rinuncia dovesse considerarsi "trasferimento" (ma fermo restando l'ancoramento alle "donazioni e liberalità" e senza aggiungere che dovesse trattarsi di rinuncia "pura e semplice" - come invece fa il TUR).

Analoga impostazione venne data dalla L.383/2001 (di soppressione dell'imposta in esame), il cui art.13 – poi abrogato espressamente dalla L.286/06⁹ - regolò i "trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia *pura e semplice* agli stessi", così utilizzando una formulazione assolutamente coincidente con l'art.1 Tariffa Parte Prima T.U. Registro e ponendo per la prima volta la questione dell'eventuale abrogazione tacita di quest'ultima disposizione, per la parte relativa alle rinunzie pure e semplici.

Con la "nuova imposta di donazione" la questione sembra atteggiarsi in modo nuovo, in dipendenza del rinvio al TUS (che riporta in vita l'equiparazione delle rinunzie ai trasferimenti) ed a causa della genericità della categoria degli atti "gratuiti" che, sia pur nell' inadeguatezza della contrapposizione "gratuito/oneroso" riguardo alla rinuncia, nel diritto tributario potrebbe accogliere la rinuncia abdicativa meglio di quanto possa fare l'assimilazione ai "trasferimenti onerosi" ex art.1 Tariffa Parte I del T.U. Registro.

Deporrebbe per questa soluzione la stessa norma definitoria del presupposto d'imposta, portata dal comma 47, che, non riferendosi più alle liberalità e, quanto alla rinuncia, alle "altre liberalità tra vivi compresa la rinuncia", bensì asserendo che l'imposta si applichi agli *atti gratuiti*, apre lo spiraglio per asserire che la rinuncia in questione possa essere sempre sottoposta alla nuova imposta, senza che ne debba risultare una connotazione liberale.

⁸ Però, come segnalato, dal momento che chi si avvantaggi della rinuncia (si pensi al caso del nudo proprietario che tragga beneficio della rinuncia all'usufrutto) non può essere costretto a divenire "avente causa indiretto" suo malgrado (nell'esempio, subendo la rinuncia fatta dall'usufruttuario) o inconsapevolmente (scoprendo la rinuncia che prima non conoscesse), occorre il negozio collegato che, sia pur senza forme solenni, colmi il divario tra il mezzo impiegato (la rinuncia abdicativa o estintiva) e il risultato voluto.

⁹ Per l'abrogazione di norme abrogatici, v. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Trattato di diritto civile e commerciale diretto da Cicu e Messineo continuato da Mengoni*, Milano, 1998, pag. 206.

Per corroborare questa tesi, bisogna innanzi tutto considerare che se la rinuncia con fini “liberali” dovesse essere colpita da “imposta di donazione” non *direttamente* ma secondo le regole delle donazioni indirette, non si giustificerebbe aver disposto da un lato l’equiparazione della rinuncia al trasferimento (per l’imposta di donazione) e, dall’altro, l’inapplicabilità dell’imposta sugli atti gratuiti/liberali allorché l’atto collegato immobiliare (negozio-mezzo) sia inciso dall’imposta di registro proporzionale o dall’iva.

Infatti, in tal modo, la natura di donazione indiretta della rinuncia lascerebbe l’atto rinunciativo immobiliare assoggettato all’imposta di registro (proporzionale, ex art.1 Tariffa Parte I TUR) ma nel contempo non assoggettabile all’imposta di donazione ex art. 1 comma 4-bis TUS, nonostante ne risultasse anche in modo esplicito la finalizzazione a conseguire l’effetto indiretto liberale. Ma così la regola di equiparazione della *rinuncia* al *trasferimento*, all’interno della disciplina dell’imposta di donazione, non giocherebbe nessun ruolo impositivo, se non per le rinunzie “mobiliari” (in tutto marginali e sovente informali e, per tal motivo, assoggettabili alla registrazione nei limiti già evidenziati); inoltre, non si spiegherebbe perché il legislatore abbia articolato un complesso sistema ben sapendo di non poter giungere ad alcun prelievo aggiuntivo.

A diversi risultati si giungerebbe seguendo l’ impostazione che dà rilevanza ai *motivi* del rinunziante e ritiene che l’imposta di donazione sia applicabile solo alla rinuncia fatta con spirito liberale, alla cui stregua rimarrebbe assoggettata ad imposta di registro la rinuncia pura e semplice *non motivata da intento liberale*, mentre quella fatta con spirito liberale sarebbe assoggettata all’imposta di donazione di per sé e non attraverso le regole normalmente applicabili alle donazioni indirette¹⁰, essendo assoggettata al regime proprio delle donazioni dirette perché così stabilito dal legislatore fiscale.

E’ possibile, poi, una ulteriore lettura del sistema, secondo cui la rinuncia in esame, proprio perché collocata nel contesto delle disposizioni che attualmente regolano l’imposta di donazione, può avere un regime indifferente all’uso che se ne faccia. Per tale teoria non rileva il motivo, né il fine, ma l’atto in sé, il quale, attraverso il richiamo del disposto del TUS nel contesto dell’attuale “imposta di donazione”, non è più da inquadrare tra le liberalità [*come poteva sostenersi in vigenza del TUS, a causa dell’assoggettamento all’imposta di donazione dei “trasferimenti per donazione e altre liberalità tra vivi” “considerandosi trasferimenti anche le rinunzie” (se liberali)*], ma è ormai espressamente ascritto, a fini tributari, agli atti “gratuiti”.

Proprio perché chiamata in causa nelle disposizioni attuali espressamente e non secondo le regole delle “donazioni indirette”, è preferibile ritenere

a) **applicabile il TUR** quando la rinuncia sia inquadrata in un contesto oneroso, avvenga verso corrispettivo e non abbia effetto traslativo bensì solamente estintivo

¹⁰ Cfr. FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in Trattato breve delle successioni e donazioni, diretto da Rescigno, Vol. II, Padova, 2010, p. 609.

b) applicabile il TUS allorché il contesto oneroso non ricorra.

Ne deriva che la rinunzia abdicativa fatta con l'obiettivo di arricchire indirettamente il nudo proprietario od il comproprietario è tassata direttamente ai sensi del TUS e perde rilevanza tributaria la finalità di attuare una liberalità indiretta.

Avendo presente la graduazione dell' imposizione contenuta nella L.286/06, rimarrebbe da capire come si individui l' *aliquota d'imposta* in mancanza di elementi testuali che espongano il rapporto di parentela o coniugio. Ad esempio, la “tassazione” della rinunzia alla comproprietà richiederebbe di conoscere la relazione di parentela che eventualmente intercorra tra rinunziante e altri comproprietari, la rinunzia all'usufrutto quella tra usufruttuario e nudo proprietario, mentre nessun rilievo verrebbe ad avere la “parentela” allorché a rinunziare sia il *proprietario unico* del bene.

Ebbene, se il “crescendo” di aliquote si intendesse come un trattamento più favorevole per chi abbia relazioni di parentela più strette, a fronte di un prelievo normalmente da attuare con la massima delle aliquote vigenti, la mancanza di qualunque indicazione in atto, riguardo alla parentela, dovrebbe portare ad applicare l'imposta nella misura massima (salva la produzione di atto integrativo).

Per altro, seguendo questa linea interpretativa (legata al riferimento al c.d. “beneficiario”), in caso di rinunzia abdicativa al diritto di proprietà (da parte dell'unico proprietario) si dovrebbe tener conto dell'acquisto (indiretto) ex art.827 c.c. da parte dello Stato, con conseguente *inapplicabilità* dell'imposta di donazione ai sensi dell' art. 3 TUS.

Con un siffatto sistema emerge, però, la stranezza di un'imposta dovuta dal rinunziante sulla base di presupposti soggettivi legati al c.d. “beneficiario” assente dalla negoziazione.

I casi più interessanti di rinunzia sono quelli aventi per oggetto un diritto reale di godimento su una pluralità di beni appartenenti a diversi proprietari, soprattutto allorché il titolo del diritto rinunziato sia unico. Si prospetti la rinunzia ad un diritto di usufrutto spettante al genitore, i cui figli – nudi proprietari – abbiano stipulato la divisione e siano titolari di distinti beni. Situazione nella quale pare configurabile una unica rinunzia con oggetto complesso, allo stesso modo in cui è configurabile una unica vendita oggettivamente complessa¹¹ ma, ricorrendo rapporti di parentela di gradi disomogenei, la “tassazione” diverrebbe necessariamente frazionata, in relazione alle aliquote crescenti secondo il grado.

Riguardo alle imposte ipotecarie e catastali, correlate alle formalità immobiliari, si nota che, ancorché l'atto realizzi una donazione indiretta, rimane pur sempre unica la vicenda soggetta a pubblicità e quindi le imposte in questione non subiscono influenze, non potendosi nemmeno

¹¹ Cfr. GIUNCHI-PETTERUTI Studio 68/2002/T, *Unicità e pluralità di negozi - Interpretazione delle disposizioni contenute in un atto*.

immaginare una doppia imposizione “ipotecaria” o “catastale” sul negozio-mezzo e sul negozio-fine.

Ove la rinuncia riguardi la proprietà e sia fatta dall'unico proprietario, l'effetto acquisitivo "a favore" dello Stato – che, però, non è avente causa del rinunziante - consentirebbe di argomentare per l'esenzione dall'imposta ipotecaria (ex art. 1 comma 2 Dlgs 347/90) e dall'imposta catastale (ex art. 10 comma 3 Dlgs 347/90).

Pur senza fare uso di tale argomento (debole, in quanto valevole solo per la rinuncia alla proprietà), può sostenersi l'applicazione dell'imposta fissa - sia ipotecaria, sia catastale - sottolineando la diversità dei “presupposti d' imposta” nelle imposte ipotecaria e catastale rispetto alle imposte di registro e di donazione. Diversità che emerge sol che si consideri che il sistema dell'imposta di donazione equipara la rinuncia al trasferimento (e, qualora si ritenga vigente, identica assimilazione si rintraccia nell'art. 1 tariffa T.U. registro), ma manca del tutto analoga equiparazione nelle imposte "minori" qui esaminate.

Quindi, stante la differenza di presupposti e di struttura del tributo sulle formalità rispetto agli altri, è impedita ogni operazione di automatica trasposizione della logica impositiva dall' una (quella di donazione o di registro) alle altre imposte (ipotecaria e catastale).

D'altra parte, il rinvio alle imposte *maggiori* (di registro e di donazione), contenuto nel Dlgs 347/90 non è generale, ma limitato alle regole di determinazione della base imponibile (non del presupposto) ed a quelle di accertamento e liquidazione (artt. 2, 10 e 13).

Per questi motivi, le imposte ipotecarie e catastali dovute per la *rinuncia a diritti reali immobiliari* vanno individuate avendo presente che essa *non causa trasferimento* e quindi ricade nelle previsioni dell'art. 4 della tariffa del D. Lgs. 347/90 (per l'imposta ipotecaria o di trascrizione) e dell'art. 10 comma 2 stesso D. Lgs. per l'imposta catastale), con conseguente applicazione delle sole imposte fisse¹².

(Giampiero Petteruti)

¹² Così anche MASTROIACOVO, Segnalazione novità, *Sul regime fiscale dell'atto di rinuncia abdicativa ai fini delle imposte indirette* (Ris.Ag. Entrate n.25/E del 16 febbraio 2007), in CNN Notizie del 22.2.2007. Si segnala che l'Agenzia delle Entrate con la Ris. 25/E del 2007 non ha ritenuto condivisibile l'applicazione dell'imposta fissa sulla rinuncia in parola, a causa della sua (pretesa) assimilabilità all' “atto di trasferimento”, evidentemente dovuta - secondo il presumibile convincimento dell' Agenzia- alla risalente ed acritica abitudine di considerarle in tutto *dipendenti* dalle imposte *maggiori*.