

Milano, 21 dicembre 2012

Direzioni Provinciali

OGGETTO: Questioni controverse in materia di imposta di registro - Soluzioni

Questa Direzione Regionale, con la nota n. 109694 del 24 ottobre 2012, ha ribadito l'importanza dell'utilizzo della "Guida operativa alla tassazione degli atti notarili" predisposta dalla Direzione Regionale del Lazio e condivisa dalla Direzione Centrale Normativa e dal Consiglio Nazionale del Notariato, anche al fine di garantire l'uniformità di comportamenti degli Uffici.

Al fine di perseguire il medesimo obiettivo, vi forniamo le seguenti istruzioni con riguardo ad alcune tipologie di atti per le quali è stata segnalata una difformità di comportamento.

1. Atti che contengono più disposizioni – art. 21 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131(TUR)

Con circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011 è stato espresso un principio generale in base al quale *"l'articolo 21 del TUR non trova applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più disposizioni che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Tale documento, soggetto a registrazione in termine fisso, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, se formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, deve, quindi, essere assoggettato a tassazione con applicazione di un'unica imposta fissa di registro nella misura di euro 168,00"*.

1.1 Pubblicazione di testamento olografo

Per gli atti contenenti pubblicazione di testamento olografo e ulteriori disposizioni connesse, quali dichiarazioni di adesione e acquiescenza alle disposizioni testamentarie, accettazione di eredità, rinuncia alle azioni di riduzione, ecc., riferite al medesimo testamento e contenute nel medesimo atto, mancando uno specifico contenuto patrimoniale attribuibile alle singole disposizioni, risulta dovuta una sola imposta in misura fissa (articolo 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR), come precisato dalla richiamata circolare.

Per la particolare natura della questione, e nella considerazione che le ultime volontà del testatore possano desumersi anche da più atti successivi (come nel caso di più testamenti olografi di data e contenuto diversi), l'eventuale riproduzione nel verbale delle relative disposizioni darà comunque luogo all'applicazione di una sola imposta in misura fissa.

1.2 Revoca e conferimento procure

Nell'ipotesi in cui nel medesimo atto siano contenute, contemporaneamente, una revoca ed un conferimento, ovvero più revoche e più conferimenti rimane valido il principio precisato dalla citata circolare secondo il quale *“Le procure si caratterizzano ... come atti non aventi contenuto patrimoniale, ed in virtù di tale precipua caratterizzazione, sono comprese, ai fini dell'imposta di registro, tra gli atti da registrare in termine fisso, con imposta in misura fissa, se redatte per atto pubblico o scrittura privata autenticata, ai sensi del citato articolo 11 della Tariffa. Pertanto, nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più procure, l'atto deve essere assoggettato a tassazione, ... , con applicazione di un'unica imposta fissa”*.

1.3 Verbali di deposito di atti formati all'estero

Anorma dell'articolo 106, comma 4, della legge 16 febbraio 1913, n. 89, gli atti pubblici e le scritture private autenticate in uno Stato estero devono essere depositate presso l'Archivio Notarile, o presso un notaio italiano, prima di farne uso nel territorio dello Stato.

A tale riguardo, con la Risoluzione n. 250751 del 12/12/1981 l'Amministrazione Finanziaria ha precisato 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 è perciò obbligato a chiedere la registrazione, ... , ed a pagare l'imposta principale, in solido con le parti contraenti ...”*.

Più di recente, peraltro, tale indirizzo ha trovato conferma in una risposta fornita dalla Direzione Centrale Normativa ad un interpello ordinario relativo alla registrazione di un atto di costituzione di pegno redatto all'estero (interpello n. 954-399/2009).

Pertanto, per la richiesta di registrazione di un verbale di deposito relativo ad un atto formato all'estero è dovuta l'imposta applicabile ad un atto di medesimo contenuto formato in Italia.

Gli Uffici, quindi, avranno cura di verificare se le disposizioni recate in atto abbiano o meno contenuto patrimoniale nel senso chiarito dalla richiamata Circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011, e di controllarne la corretta tassazione.

Ove con il verbale di deposito venga chiesta la registrazione di più atti formati all'estero ciascuno sarà assoggettato a tassazione in relazione al proprio contenuto.

Deve ritenersi escluso da autonoma tassazione il detto verbale di deposito che costituisce solo il “veicolo” per la richiesta di registrazione degli atti formati all'estero, redatto dal pubblico ufficiale sulla base di un obbligo stabilito dal citato articolo 106 della legge n. 89 del 1913.

2. Risoluzione donazione per mutuo consenso

Con la risoluzione 14 novembre 2007 n. 329 è stato precisato che la risoluzione di una donazione per mutuo consenso, se stipulata da soggetti legittimati ad esercitare tale facoltà, comporta l'estinzione del precedente contratto e la retrocessione dei beni donati all'originario donante. La suddetta risoluzione deve essere assoggettata all'imposta di registro ai sensi dell'articolo 28, comma 2, del TUR.

L'applicazione dell'imposta di registro anche alla risoluzione di un atto di donazione, anziché quella sulle successioni e donazioni, si fonda sulla considerazione che l'articolo 28 del TUR disciplina in modo espresso la risoluzione del contratto senza operare distinzioni al riguardo, mentre il decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, in materia di imposta sulle successioni e donazioni, non reca un'analogia e specifica disciplina in materia di risoluzioni contrattuali.

Pertanto, con riferimento ad una risoluzione per mutuo consenso della donazione di un immobile, intervenuta tra i medesimi soggetti dell'atto originario, saranno applicate le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, costituendo la stessa "retrocessione" dell'immobile.

La medesima risoluzione n. 329 del 14.11.2007 chiarisce ulteriormente che la facoltà negoziale di risolvere consensualmente un contratto di donazione compete, in modo esclusivo, al donatario e si estingue con la morte del medesimo. Pertanto, in presenza di un atto di risoluzione formato da soggetti diversi da quelli dell'atto originario (p.e. eredi del donatario), si applicherà l'imposta sulle successioni e donazioni in quanto, non risultando trasferita in capo agli eredi del donatario la facoltà di risolvere la precedente donazione, l'atto di risoluzione dovrà considerarsi un nuovo e autonomo atto di trasferimento a titolo gratuito.

IL DIRETTORE REGIONALE

Eduardo Ursilli