

# La tassazione degli atti “dichiarativi”, “ricognitivi” e “di accertamento”

di Angelo Busani (\*)

Per stabilire la tassazione, ai fini dell'**imposta di registro**, degli atti “dichiarativi”, “ricognitivi” e di “accertamento”, è rilevante la **qualificazione** giuridica di ciascuno di questi **tre atti**, perché, rispetto a ognuna di esse, corrisponde una **situazione giuridica**, e una **tassazione, diversa** dalle altre; se non ci si intende sul vocabolario da utilizzare per identificare esattamente i fenomeni di cui ci si sta interessando, si ha il risultato di una grande confusione e non è possibile alcun tentativo di applicare, a ciascuna situazione, la tassazione che le è appropriata.

La legge di registro non contiene alcuna esplicita previsione in tema di tassazione degli atti a contenuto ed effetto “ricognitivo” e degli atti “di accertamento”.

L'unica espressione normativa che, in qualche misura, si accosta alla materia degli atti ricognitivi e di accertamento è quella, relativa agli atti di “natura dichiarativa”, recata dall'art. 3, TP1 (1), il quale (fatta eccezione per le unità da diporto) assoggetta a registrazione in “termine fisso” e con l'aliquota dell'1% gli “[a]tti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura” (se l'atto dichiarativo sia invece formato “mediante corrispondenza”, esso deve registrarsi soltanto in “caso d'uso”, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), TP1).

Detta aliquota dell'1% è da applicare al “valore del bene o del diritto” oggetto dell'atto dichiarativo (art. 43, comma 1, lett. a), T.U.R.),

quale espresso nell'atto medesimo (e, salvo che si tratti del valore di immobili o di aziende, l'Ufficio non ha il potere di rettifica del valore dichiarato nell'atto sottoposto a registrazione).

In questa categoria degli atti con “natura dichiarativa” viene pacificamente (2) ricompreso il contratto di divisione (che ne sarebbe “l'esempio principe”) (3), la cui natura “dichiarativa” viene desunta dalla considerazione che la divisione provoca l'effetto di attribuire a ogni condividente - ai sensi dell'art. 757, c.c. - la qualità retroattiva, fin dall'origine della comunione, di titolare esclusivo dei beni assegnatigli mediante la divisione, “come se non avesse mai avuto la proprietà degli altri beni” comuni (4). In altre parole, con l'espressione “natura dichiarativa” della divisione si intende che essa, pur determinando una mutazione della situazione giuridica ad essa preesistente, non la

(\*) *Notaio in Milano*

(1) “TP1” è l'acronimo con il quale, d'ora innanzi, ci si riferisce alla Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (il Testo Unico dell'imposta di registro), cui, d'ora innanzi, a sua volta, ci si riferisce con l'acronimo “T.U.R.”.

(2) Cfr. Nastri, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, 1993, pag. 610; Scarano, “Commento all'art. 34”, in D'Amati (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986, commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, pag. 483.

In giurisprudenza, circa la natura dichiarativa della divisione, cfr. Cass. 15 giugno 2010, n. 14398, in *Notariato*, n. 1/2011, pag. 108; Cass. 20 marzo 2013, n. 6942, in *Ced Cassazione*, rv. 625658.

Cfr. anche la risoluzione n. 240092 del 30 marzo 1983 sul caso (della c.d. concentrazione dell'usufrutto e cioè sul caso dell'usufruttuario di una quota di un bene indiviso che, post divisione, diviene usufruttuario di una porzione del bene diviso: “l'atto volto ad attribuire al titolare di usufrutto su una quota indistinta di un immobile l'usufrutto su una determinata porzione dello stesso, con conseguente modifica dei diritti del nu-

do proprietario, deve considerarsi atto di divisione di una comunione di godimento e pertanto ha carattere dichiarativo”.

(3) Bartolazzi Menchetti, “Commento all'art. 3, Tariffa Parte I, d.P.R. 131/1986”, in Fedele - Mariconda - Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, pag. 462.

(4) L'affermazione, in campo civilistico, della natura dichiarativa (e perciò retroattiva) della divisione è tanto tradizionale e autorevolmente sostenuta (cfr. Azzariti, “La divisione”, in *Successioni*, t. II, in *Tratt. Rescigno*, VI, Torino, 1997, pag. 467; Carriota Ferrara, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, s.d., ma 1956, pag. 309; Casulli, voce “Divisione ereditaria”, in *Nss. Dig. It.*, VI, Torino, 1960, pag. 53; Galgano, *Diritto privato*, Padova, 1996, pag. 837; Gazzara, voce “Divisione (dir. priv.)”, in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964, pag. 423; Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, V, Napoli, 1996, pag. 500; Giannattasio, “Delle successioni”, in *Comm. Cod. Civ.*, Torino, 1980, pagg. 3 e 161; Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, VI, Milano, 1962, pag. 568) quanto autorevolmente contestata in nome della sua ritenuta natura costitutiva stante la diversità delle situazioni (e la loro non continuità) che si hanno anteriormente e posteriormente alla divisione: cfr. Forchielli - Angeloni, “Divi-

## Imposte indirette

provoca in dipendenza di un fenomeno traslativo, trattandosi, in sostanza (per volere del legislatore), di una mera specificazione, con effetto *ex tunc*, della situazione che *ab origine* si sarebbe avuta se la divisione fosse stata posta in essere nel momento stesso in cui si è originato il transitorio stato di comunione.

### Qualificazione degli atti "dichiarativi", "ricognitivi" e di "accertamento"

Ora, pare imprescindibile che ogni ragionamento in materia di atti "dichiarativi", "ricognitivi" e di "accertamento" debba necessariamente prendere le mosse dall'art. 3, TP1, in quanto unica fonte normativa disponibile in materia; e che, dopo essersi definito cosa si intenda per atto di "natura dichiarativa" (come tale tassato ai sensi dell'art. 3, TP1), si passi a definire (5) cosa esattamente si intenda per atto "di natura ricognitiva" e per atto "di accertamento".

Queste qualificazioni sono rilevanti non solo perché è considerazione non banale che, rispetto a ognuna di esse, probabilmente (essendo denominate in modo diverso) corrisponda una situazione giuridica (e una tassazione) diversa dalle altre; ma anche perché, se non ci si intende sul vocabolario da utilizzare per identificare esattamente i fenomeni di cui ci si sta interessando (e questa mancata intesa sul vocabolario pare evidente nella lettura di taluni dei testi – di dottrina, giurisprudenza e prassi – nei quali è stata affrontata questa materia), si ha il risultato di una grande confusione e non

è possibile alcun serio tentativo di applicare, a ciascuna situazione, la tassazione che le è appropriata.

Ebbene (prendendo appunto le mosse dalla divisione e presupponendone la predetta natura "dichiarativa") pare di potersi fondatamente affermare che, per:

a) atti o negozi "dichiarativi", si debbano intendere le fattispecie nelle quali (come nella divisione) si abbia bensì, per effetto della riconfigurazione operata dal negozio dichiarativo, una modificazione della situazione giuridica preesistente, ma senza il prodursi di effetti obbligatori o reali (così come cioè accade nella divisione, la quale infatti bensì ha, per disposto di legge, l'effetto di produrre un assetto di interessi nuovo rispetto alla situazione preesistente, trasformandosi *ex tunc* - ma, appunto, senza risvolti traslativi -, in capo a ciascun convivente, la titolarità della *pars quota* in titolarità della *pars quanta*) (6);

b) atti o negozi "ricognitivi" (denominabili anche come "meramente ricognitivi" oppure di "accertamento ricognitivo" quando si voglia porre l'accento sul fatto che essi sono finalizzati ad acclarare situazioni comunque non incerte), si debbano intendere gli atti e i negozi con i quali viene affermata, da parte di chi li pone in essere, la propria consapevolezza circa una data situazione giuridica non incerta (che è preesistente all'atto ricognitivo e che, perciò, da esso non viene innovata, e cioè non viene originata, modificata o estinta) (7); l'esempio emblematico di questa categoria è senz'altro

sione", in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 2000, pag. 63; Bianca, "La proprietà", in *Diritto civile*, IV, Milano, 2000, pag. 486; Bigliuzzi Geri - Breccia - Busnelli - Natoli, "Le successioni a causa di morte", in *Diritto civile*, IV, t. II, Torino, 1997, pag. 263).

(5) Cfr. Contrino, "Note sulla nozione di atto di natura dichiarativa nel tributo di registro", in *Rass. trib.*, n. 3/2001, pag. 662; Falzea, voce "Efficacia giuridica", in *Enc. Dir.*, XIV, Milano, 1965, pag. 494; Pischetola, "Commento all'art. 20, d.P.R. 131/1986", in Fedele - Mariconda - Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, pag. 117.

(6) Non si concorda, dunque, con quanto deciso in *Comm. trib. centr.* 17 ottobre 1985, n. 8638, in *Comm. trib. centr.*, 1985, I, pag. 744; in *Giur. Imp.*, 1986, pag. 138; e in *il fisco*, 1986, pag. 666, secondo cui "il trasferimento dell'esercizio di una servitù (nella specie: di acquedotto dal luogo sul quale era stato originariamente stabilito) ad altro luogo del medesimo fondo servente non importa estinzione del diritto, ma soltanto una sua modificazione obiettiva; pertanto, l'atto con il

quale viene consentita la modifica delle modalità di godimento di una servitù di acquedotto, mediante lo spostamento delle condutture in un punto diverso, non dà vita ad un nuovo diritto reale di godimento e va assoggettato all'imposta di registro come atto di natura dichiarativa": si ha infatti in tal caso un atto che non ha natura "dichiarativa", ma natura "modificativa/costitutiva" di un diritto reale e che, come tale, va sottoposto a tassazione.

(7) Non è dunque condivisibile la tesi che la divisione e la ricognizione del debito sarebbero, in realtà, atti entrambi di natura dichiarativa, in quanto entrambi avrebbero l'effetto di specificare il diritto che ne è oggetto (nel caso della comunione, il comunista per effetto della divisione ottiene la proprietà esclusiva di beni determinati in luogo della quota di comproprietà dell'intera massa; nel caso del riconoscimento del debito, esso produce il rafforzamento probatorio di un credito già esistente e, quindi, minori difficoltà di ottenerne tutela giurisdizionale). Invero, mentre nel caso della divisione vi è un radicale mutamento della preesistente situazione di indivisione (seppur miti-

rappresentato dall'atto di ricognizione del debito (o promessa di pagamento, che dir si voglia), di cui all'art. 1988, c.c. (atto - come noto - privo di qualsiasi effetto sostanziale e dotato "solamente" della capacità di produrre un effetto processuale, e cioè l'inversione dell'onere della prova circa la sussistenza del titolo da cui origina il debito oggetto di ricognizione o di promessa) (8), ma ne fanno parte anche tutti gli atti e i negozi con i quali si attestano la sussistenza (già prodottasi nella realtà effettuale) di una data situazione non incerta (9); ad esempio:

- l'avvenuta verifica di una condizione (10) o il suo definitivo mancato;

- l'avvenuta compensazione *ex lege* (ai sensi dell'art. 1243, c.c.) di una reciproca situazione di debito/credito;
- l'avvenuta surrogazione *ex lege* ai sensi dell'art. 1203, c.c.;
- l'avvenuto accadimento di un qualsiasi altro effetto *ex lege* (ad esempio, l'avvenuta risoluzione di un contratto per inadempimento di uno dei contraenti) (11);
- l'elencazione delle proprietà immobiliari di una società incorporata o scissa al fine dell'esecuzione della pubblicità dell'atto di fusione o di scissione nei Registri Immobiliari;
- la venuta ad esistenza del "bene futuro" che, come tale, era stato fatto oggetto di un contratto di compravendita;

gato dalla sua retroattività, ciò da cui il legislatore consegue la concessione dell'aliquota quasi irrisoria dell'1%), nel caso del riconoscimento del debito la situazione preesistente non muta: il debito è sempre il medesimo, non c'è l'originazione di alcun effetto reale od obbligatorio, non c'è alcunché di patrimonialmente rilevante, ma solo la concessione di un vantaggio probatorio al creditore, ciò che non può certo qualificarsi come un "effetto dichiarativo" dell'atto di riconoscimento.

(8) Nella prassi quotidiana degli affari accade spesso che una posizione debitoria sia menzionata nella "premessa" di altri atti: si pensi all'atto di concessione di una garanzia, che enuncia il debito a cautela del quale la garanzia è concessa; oppure all'atto recante una *datio in solutum*, nel quale si fa menzione dell'obbligazione originaria sostituita dalla dazione in pagamento, eccetera. In tutti questi casi si pongono essenzialmente due tematiche:

a) se il riferimento alla posizione debitoria costituisca un riconoscimento di debito;

b) in caso positivo, se tale riconoscimento di debito possa considerarsi rientrare nel novero delle "disposizioni" che "derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre", caso nel quale l'imposta "si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa". La risposta a quest'ultima questione, evidentemente, non può che essere positiva.

Quanto al primo profilo, pare esservi un concorde orientamento giurisprudenziale nel senso che per esserci riconoscimento del debito non è sufficiente la mera menzione dell'esistenza di una data posizione debitoria (cfr. Cass. 21 maggio 2008, n. 12976, in *Giust. civ. Mass.*, n. 5/2008, pag. 778, secondo cui "per aversi riconoscimento di debito non occorrono, data la natura negoziale dell'atto, formule sacrali, e neppure una specifica volontà di produrre l'effetto interruttivo, ma è necessaria pur sempre la consapevolezza dell'esistenza del debito e la volontarietà dell'atto. Ne consegue che va escluso che costituisca riconoscimento del debito la semplice dichiarazione di un lavoratore, contenuta in una quietanza rilasciata all'atto della cessazione del rapporto, recante semplice presa d'atto della riserva della società di ripetere somme dalla stessa pretese"), ma vi deve essere una manifestazione di volontà specificamente indirizzata a esprimere un'intenzione ricognitiva, non essendo sufficiente la mera manifestazione della consapevolezza del dichiarante in ordine alla esistenza dell'obbligazione (cfr., in tal senso, Cass. 24 novembre 2010, n. 23822, in *Resp. Civ. Prev.*, n. 3/2011, pag. 702, secondo cui "il riconoscimento di debito, quale atto interruttivo della prescrizione, non solo

deve provenire da un soggetto che abbia poteri dispositivi del diritto stesso, ma richiede altresì, in chi lo compie, una specifica intenzione ricognitiva, occorrendo a tal fine la consapevolezza del riconoscimento desunta da una dichiarazione univoca, tale da escludere che la relativa dichiarazione possa avere finalità diverse o che il riconoscimento resti condizionato da elementi estranei alla volontà del debitore"); inoltre, detta manifestazione di volontà deve essere rivolta direttamente dall'obbligato al creditore e non a terzi o indistintamente a chiunque (cfr., in tal senso, Cass. 3 luglio 2013, n. 16621, in *Guida Dir.*, n. 40/2013, pag. 55, secondo cui "la ricognizione di debito ha natura di negozio unilaterale ricettizio e, pertanto, la sua efficacia è subordinata al fatto che essa esca volontariamente dalla sfera del suo autore e si renda accessibile al terzo. Deriva da quanto precede, pertanto che l'effetto normativamente previsto - che si traduce nella astrazione processuale della *'causa petendi'* - si verifica solo se la dichiarazione sia indirizzata alla persona del creditore").

(9) Per una fattispecie di atto meramente ricognitivo, nella quale è stata riconosciuta l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa, cfr. R.M. n. 250576 del 22 agosto 1978: si trattava di "un atto pubblico, qualificato come atto di conferma con il quale la SNAM ed i suoi clienti dichiarano che fra essi è stato a suo tempo stipulato un contratto di somministrazione, per il quale è stata corrisposta l'IVA e vengono indicati i metri cubi di gas, il prezzo complessivo e la data di scadenza".

(10) Per una fattispecie di applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per un atto di accertamento della verifica dell'evento dedotto in una clausola risolutiva espressa, cfr. R.M. n. 250185 del 14 giugno 1976. In senso conforme cfr. anche R.M. n. 251027 del 27 settembre 1978; e R.M. n. 310926 del 22 marzo 1989.

(11) Cfr. Comm. trib. prov. di Bergamo, 8 aprile 2014, n. 290, la quale ha deciso per l'applicazione della imposta di registro in misura fissa per un atto ricognitivo dell'avvenuta risoluzione per inadempimento di un contratto di vendita con riserva di proprietà.

Cfr. anche Cass. 12 giugno 2009, n. 13655, in *Ced Cassazione*, rv. 608492, secondo cui "ad un atto di divisione notarile di cespiti ereditari, che sia meramente ricognitivo rispetto alle attribuzioni contenute in una disposizione testamentaria, si applica l'imposta in misura fissa, secondo quanto disposto dall'art. 30, comma 1, del D.P.R. n. 131 del 1986, che prevede tale tipologia di imposta per la ratifica, la convalida e la conferma".

## Imposte indirette

- la scrittura con la quale le parti contraenti di un contratto di compravendita con riserva di proprietà si danno reciprocamente atto che l'acquirente ha interrotto il pagamento delle rate di prezzo e che, pertanto, non si può più verificare il trasferimento della proprietà in capo alla parte acquirente stessa (12);

- l'atto ricognitivo di un pegno su quote di S.r.l. (stipulato "a valle" dell'operazione di fusione con la quale la S.r.l. - le cui quote fossero oggetto di pegno - sia stata incorporata da altra società) che acclari il "trasferimento" del pegno, per effetto della fusione, sulle quote di partecipazione al capitale sociale della società risultante dalla fusione;

- l'atto ricognitivo di ipoteca (stipulato "a valle" dell'atto di trasformazione della società dattrice di ipoteca dalla forma - in ipotesi - della S.n.c. alla forma - in ipotesi - della S.p.A.) con il quale si acclari che l'ipoteca resta iscritta a nome della società risultante dalla trasformazione;

c) atti o negozi di "accertamento" (come oltre articolabili in "negozi di mero accertamento" e

in "negozi di accertamento costitutivo"), si debbano intendere gli atti e i negozi (13) (da riferire necessariamente, per loro stessa definizione, a situazioni di incertezza, altrimenti si avrebbe un tema di mancanza di causa) con i quali si cancella la riconosciuta incertezza di una data situazione (ad esempio, l'esatto tracciato di una linea di confine) (14) oppure la si chiarisce, la si precisa, e la si sostituisce con una situazione acclarata (15); anche in questo caso la situazione giuridica preesistente non viene modificata (è questo il caso del "mero accertamento"), se non entro il limite in cui la situazione di incertezza viene rimossa e sostituita (è questo il caso dell'"accertamento costitutivo") da una situazione di certezza che antecedentemente non vi era (l'esempio emblematico di questa categoria pare, dunque, poter essere l'atto con il quale i legittimari pretermessi - o lesi quanto all'entità della quota di legittima loro spettante - vengono reintegrati nei loro diritti a seguito di una pattuizione, appunto di accertamento costitutivo, cui prendono parte i donatari e gli eredi testamentari) (16).

(12) Cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 24-2010/T, "Imposta di registro - Vendita con riserva delle proprietà - Pagamento interrotto - Accordo delle parti e atto notarile di accertamento", in *CNN Notizie* dell'8 aprile 2010.

(13) È stata da tempo superata (cfr. Gambino, "La potenziale efficacia traslativa del negozio di accertamento e la teoria della forma", in *Contr. Impr.*, 1999, pag. 1295) la seppur autorevole opinione (cfr. Santoro Passarelli, "L'accertamento negoziale e la transazione", in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1956, pag. 4) che negava valore giuridico all'accertamento privato.

(14) Cfr. Cass. 5 giugno 1997, n. 4994, secondo cui "l'incertezza sul confine tra due fondi può esser eliminata anche mediante un negozio di accertamento per 'facta concludentia', come nel caso in cui i proprietari dei fondi limitrofi erigono, d'accordo tra loro, una rete metallica per delimitarli, precludendosi così, attesa l'efficacia vincolante di tale negozio, l'esperibilità dell'azione di regolamento di confini".

(15) Cfr. Giorgianni, voce "Accertamento", in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958, pag. 227, secondo cui nei negozi di accertamento coesistono due funzioni inscindibili e connesse: una cognitiva, volta alla ricostruzione di una realtà pregressa, e l'altra finalizzata all'ottenimento di un effetto preclusivo (che attiene però solo al contenuto e alla disciplina del diritto, di guisa che, una volta stipulato il negozio di accertamento, non è più ammessa alcuna contestazione, né l'eventuale riproposizione del contenuto e della disciplina preesistenti). Tale effetto preclusivo però non afferisce alla esistenza, alla titolarità o all'acquisto del diritto, in quanto l'accertamento ha mera efficacia dichiarativa e comunque la fonte precettiva originaria resta il punto di riferimento del regolamento giuridico della fattispecie. Nel medesimo senso, cfr. Caccavale, *Gli atti unilaterali di mutuo nel credito bancario. Attività ricognitiva e procedimento di formazione del contratto*, Milano, 2002, pag. 21.

In giurisprudenza, cfr., ad esempio, Cass. 10 gennaio 1983,

n. 161, in *Rep. Foro it.*, 1983, voce "Contratto in genere", n. 92, secondo cui "a differenza della transazione, che postula una reciprocità di concessioni tra le parti in modo che ciascuna di esse subisca un sacrificio, e della rinuncia, che postula l'esistenza di un diritto acquisito e la volontà abdicativa volta a dismettere il diritto medesimo, il negozio di accertamento ha la funzione di fissare il contenuto di un rapporto giuridico preesistente con effetto preclusivo di ogni ulteriore contestazione al riguardo; esso non costituisce fonte autonoma degli effetti giuridici da esso previsti, ma rende definitive ed immutabili situazioni effettuali già in stato di obiettiva incertezza, vincolando le parti ad attribuire al rapporto precedente gli effetti che risultano dall'accertamento, e precludendo loro ogni pretesa, ragione od azione in contrasto con esso"; nonché Cass. 9 luglio 1987, n. 5999, secondo cui, "a differenza della transazione, con la quale le parti modificano la disciplina di un rapporto preesistente mediante reciproche concessioni, con il negozio di accertamento, le parti rimuovono dubbi ed incertezze relativi ad un determinato rapporto giuridico con una regolamentazione nuova ma corrispondente alla situazione preesistente".

(16) L'atto di reintegrazione dei diritti dei legittimari è il negozio mediante il quale il donatario e/o il beneficiario di una disposizione testamentaria, da un lato, e i legittimari del defunto, d'altro lato, si accordano affinché ai legittimari vengano riconosciuti i diritti loro spettanti per legge sul patrimonio oggetto di donazione o di eredità e che siano stati appunto violati a seguito di donazioni o di disposizioni testamentarie lesive dei diritti di legittima. Tale atto viene definito in dottrina (cfr. Capozzi - Auciello, *Successioni e donazioni. Casi pratici*, Milano, 2004, pag. 298) quale atto di "accertamento costitutivo": di "accertamento", perché con questo atto si riconosce il diritto spettante ai legittimari; "costitutivo", perché questo atto altera la situazione preesistente (e cioè quella formatasi per effetto della donazione o delle disposizioni testamentarie) determinandone

### Analisi delle singole fattispecie concrete

È chiaro che, se anche questo tentativo di definizione dei tre predetti ambiti (“dichiarativo”, “riconoscitivo”, “di accertamento”) sia ritenuto accettabile, non possono comunque mancare, nell’analisi delle singole fattispecie concrete, elementi di perplessità, poiché se è vero che, in alcuni casi, tra “riconoscimento” e “accertamento” è individuabile una netta distinzione (si pensi all’atto con il quale Tizio si riconosca debitore di Caio e lo si confronti con l’atto mediante il quale Tizio e Caio, effettuando una mera operazione matematica, accertino l’ammontare degli interessi dovuti da Caio a Tizio in dipendenza di un mutuo fruttifero concesso da quest’ultimo), altrettanta nettezza in altri casi può non esservi (si pensi, ad esempio, all’atto con il quale Tizio si riconosca debitore di Caio a fronte dell’accertamento - in una data successiva rispetto a quella in cui il contratto sia stipulato - della consistenza di un magazzino di merce deperibile appartenente all’azienda ceduta da Caio a Tizio, con prezzo convenuto in misura variabile in dipendenza appunto della merce esistente e non deperita in quel magazzino).

una nuova.

Sotto il profilo tributario (cfr. in materia Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 61-2008/T, “In tema di ‘Accordi di reintegrazione della legittima - Trattamento fiscale’”, in *CNVV Notizie* del 3 luglio 2008), c’è da chiedersi se all’atto di reintegrazione dei diritti dei legittimari debba essere applicato il trattamento degli atti di natura “dichiarativa” (vale a dire l’aliquota dell’1% sul valore dei beni e dei diritti oggetto dell’atto stesso, vale a dire quelli che vengono attribuiti al legittimario per soddisfare le sue pretese: art. 3, TP1: cfr. Comm. trib. centr. 18 aprile 2003, n. 3180, in *il fisco*, 2003, pag. 4149; in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2005, pag. 371, con nota di Cartanese, “L’atto correttivo del testamento e imposta di registro”, secondo cui “anche se le attribuzioni concordate tra gli eredi hanno sostanzialmente natura ereditaria e la volontà negoziale è diretta all’adempiimento della norma di diritto successorio di cui un coerede ha diritto di ottenere l’adempiimento, il relativo atto negoziale, il cui scopo è principalmente quello di soddisfare parzialmente i diritti di legittima, rappresenta comunque lo scioglimento della comunione ereditaria”) oppure quello degli atti privi di “contenuto patrimoniale” (quale atto di “accertamento”), e cioè l’imposta in misura fissa.

La soluzione di questo problema richiede probabilmente di effettuare preventivamente la seguente distinzione:

- a) se l’atto di reintegrazione dei legittimari ha come esito:
- l’originazione di una comunione che prima non esisteva

### SOLUZIONI OPERATIVE

#### Atti dichiarativi

Nel caso dell’atto dichiarativo, vi è un **effetto innovativo** della **situazione giuridica preesistente**, seppur mitigato dal fatto di **non essere un effetto traslativo o obbligatorio**, ma solo una riconfigurazione *ex tunc* dell’assetto di interessi dei soggetti coinvolti dal negozio dichiarativo: tanto mitigato che il legislatore tributario ha ritenuto di applicarvi un’**aliquota dell’imposta di registro** assai lieve - quella dell’**1%** - rispetto a quella del **3%** ordinariamente applicabile agli atti di “contenuto patrimoniale” e a quelle, ben più elevate, proprie degli atti costitutivi e traslativi di diritti reali immobiliari.

zino di merce deperibile appartenente all’azienda ceduta da Caio a Tizio, con prezzo convenuto in misura variabile in dipendenza appunto della merce esistente e non deperita in quel magazzino).

Ebbene, se si accetta il vocabolario (“negozio dichiarativo”, “negozio riconoscitivo”, “negozio di accertamento”) che sopra si è delineato, si può tentare di trarne i seguenti dati abbastanza nettamente distintivi:

- a) l’atto “dichiarativo” (quale è la divisione) (non ha a che fare con la volontà di acclaramento di situazioni incerte né con la volontà di dare atto della avvenuta verifica di un dato accadimento, bensì) esprime la volontà di innovare l’assetto giuridico preesistente, senza però produrre effetti traslativi né obbligatori, ma solo con l’intento di dichiarare una realtà già preconstituita (oltre alla divisione, che - come detto - produce *ex tunc* il risultato giuridico che ci sarebbe stato se la divisione stessa fosse stata posta in essere nel momento stesso in cui

(la comunione tra Tizio e Caio, donatari [in quote eguali] dell’intero patrimonio del defunto, si evolve in una comunione tra Tizio, Caio e Sempronio [per la quota di 1/3 ciascuno], quest’ultimo legittimario pretermesso e avente diritto alla quota di 1/3 della massa); oppure:

- la diversa configurazione di una comunione preesistente (la comunione tra Tizio e Caio [donatari degli 8/9 dell’intero patrimonio del defunto] e il legittimario Sempronio [rimasto titolare della sola quota di 1/9], si evolve in una comunione tra Tizio, Caio e Sempronio, per la quota di 3/9 ciascuno), allora appare indubitabile che la riconosciuta natura di “accertamento costitutivo” dell’atto di reintegrazione delle quote di legittima conduca a far ricomprendere questo atto nella categoria di quelli “non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale” di cui all’art. 4, TP2 o all’art. 11, TP1);

- b) se l’atto di reintegrazione dei legittimari ha invece come esito una situazione assimilabile a quella che deriva dall’avvenuta effettuazione di una divisione (ad esempio, i donatari Tizio e Caio attribuiscono a Sempronio, legittimario pretermesso, l’esclusiva proprietà di un bene di valore pari a quello della quota di legittima di Sempronio) appare appropriato applicare a questa attribuzione il trattamento impositivo della divisione e cioè l’applicazione dell’aliquota dell’1% al valore dei beni assegnati al legittimario per reintegrare la quota di legittima compromessa da donazioni o da disposizioni testamentarie del defunto.

## Imposte indirette

si è originato lo stato di comunione, si può pensare all'atto con cui si svela l'avvenuta simulazione: in quest'ultimo caso, si innova bensì la situazione preesistente, provocata dal negozio simulato, al fine di rendere palese la situazione che si sarebbe prodotta se alla simulazione non si fosse fatto ricorso);

b) l'atto "ricognitivo" (o "meramente ricognitivo" o di "accertamento ricognitivo") non innova, ma conferma (17) e consolida, una situazione preesistente non incerta (18);

c) l'atto di "accertamento" (nelle due predette specie dell'"accertamento mero" e dell'"accertamento costitutivo") toglie l'incertezza a una incerta situazione preesistente e, senza innovarla in alcun modo, ne acclara solamente l'esatta consistenza.

### Applicazione dell'imposta di registro

Non v'è chi non veda, dunque, che unicamente nel primo caso (quello dell'atto dichiarativo) vi è un effetto innovativo della situazione giuridica preesistente, seppur mitigato dal fatto di non essere un effetto traslativo o obbligatorio, ma solo una riconfigurazione *ex tunc* dell'assetto di interessi dei soggetti coinvolti dal

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Atti di ricognizione e di accertamento

Anche se in giurisprudenza, con riferimento alla ricognizione del debito, si propende per applicarvi l'imposta di registro in misura proporzionale (seppur ondeggiandosi tra l'aliquota del 3%; l'aliquota dell'1%; e l'aliquota dello 0,5%), gli atti di ricognizione e di accertamento paiono da doversi collocare nella categoria di quelli "non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", i quali hanno il seguente regolamento:

a) se si tratta di **scritture private non autenticate**, si procede a **registrazione solo "in caso d'uso"** e con l'imposta in misura fissa;

b) se si tratta di **atti pubblici** o di **scritture private autenticate**, vi è obbligo di **registrazione in "termine fisso"** e con imposta in misura fissa.

negozio dichiarativo: tanto mitigato che il legislatore tributario ha ritenuto di applicarvi appunto un'aliquota d'imposta assai lieve - quella dell'1% - rispetto a quella del 3% ordinariamente applicabile agli atti di "contenuto patrimoniale" (ai sensi dell'art. 9, TP1) e a quelle, ben più elevate, proprie degli atti costitutivi e traslativi di diritti reali immobiliari (di cui all'art. 1, TP1).

Nel secondo (atti ricognitivi) e nel terzo caso (atti di accertamento) non vi è, dunque, alcuna innovazione della situazione

preesistente: invero, dal negozio di ricognizione e dal negozio di accertamento non deriva alcuna conseguenza di natura patrimoniale, poiché non vi è la produzione né di alcun effetto reale né di alcun effetto obbligatorio. È questo, in sostanza, un ragionamento non molto dissimile da quello che si formula quando si distingue tra sentenza di "mero accertamento" (la quale attesta una situazione - come la nullità di un negozio - o toglie incertezza a una data situazione incerta) e sentenza di "accertamento costitutivo" (la quale - come nel caso della proclamazione di annullamento di un negozio - innova la situazione preesistente) (19).

(17) Non si può fare a meno di notare l'applicazione della imposta di registro in misura fissa all'atto di "conferma", ai sensi dell'art. 30, comma 1, T.U.R., seppur inteso come atto diretto a sanare l'invalidità di un altro preesistente atto.

(18) Come già sopra osservato, l'effetto del riconoscimento di debito (oltre ad interrompere la prescrizione, ai sensi dell'art. 2944, c.c., e a impedire la decadenza, ai sensi dell'art. 2966, c.c.) è quello non di determinare il sorgere di una obbligazione ma "solo" di invertire l'onere della prova, con la conseguenza che è colui il quale abbia effettuato la ricognizione a dover dimostrare di non essere debitore: art. 1988, c.c.: cfr. Cass. 19 gennaio 2009, n. 1132, in *Ced Cassazione*, rv. 606491, secondo cui il riconoscimento del debito "è una dichiarazione unilaterale avente l'unico effetto, nei rapporti tra le parti, di dispensare colui a favore del quale la ricognizione è fatta dalla prova del rapporto fondamentale"; Cass. 14 febbraio 2012, n. 2104, in *Ced Cassazione*, rv. 621529, secondo cui "il riconoscimento e la ricognizione di debito, che ai sensi dell'art. 1988 cod. civ.

costituiscono dichiarazione unilaterale recettizia, non rappresentano una fonte autonoma di obbligazione, ma hanno soltanto un effetto confermativo di un preesistente rapporto fondamentale"; Cass. 13 giugno 2014, n. 13506, in *Ced Cassazione*, rv. 631306, secondo cui "la ricognizione di debito, consistendo in una dichiarazione unilaterale recettizia, non integra una fonte autonoma di obbligazione ma ha effetto confermativo di un preesistente rapporto fondamentale, comportando soltanto l'inversione dell'onere della prova dell'esistenza di quest'ultimo".

(19) Cfr. Comm. trib. centr. 11 ottobre 1994, n. 3312, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 7/1995, pag. 696, secondo cui "occorre pertanto distinguere tra la sentenza meramente dichiarativa o di mero accertamento, che si ha quando il giudice non fa altro che dichiarare una situazione che già esiste, senza nulla aggiungere o togliere alla realtà giuridica preesistente, e la sentenza di accertamento costitutivo, la quale invece non si esaurisce in una mera declaratoria della situazione preesistente,

Anche se in giurisprudenza, con riferimento alla ricognizione del debito, si propende per applicarvi l'imposta di registro in misura proporzionale (seppur ondeggiandosi - il che la dice lunga sulla confusione che regna in materia - tra l'aliquota del 3%, ai sensi dell'art. 9,

TP1 (20); l'aliquota dell'1%, ai sensi dell'art. 3, TP1 (21); e l'aliquota dello 0,5%, ai sensi dell'art. 6, TP1 (22), gli atti di ricognizione e di accertamento paiono da doversi collocare (23), a buon titolo, nella categoria di quelli "non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto

ma introduce nel mondo giuridico una modificazione della realtà, giuridicamente apprezzabile".

(20) Cfr. Cass. 12 novembre 2014, n. 24107, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 3/2015, pag. 212, con nota di Basilavecchia, "Tassabilità della ricognizione del debito: dubbi e risvolti processuali", secondo cui "l'atto di ricognizione del debito, contenuto in una scrittura privata non autenticata, è soggetto a registrazione in termine fisso ed è soggetto a tassazione in base all'art. 9 della Tariffa, Parte Prima, del T.U.R., quale atto a contenuto patrimoniale non altrimenti classificabile".

Nel senso che l'art. 9, TP1 (e, quindi, l'aliquota del 3%), non è applicabile agli atti ricognitivi di debito, cfr. Comm. trib. reg. Puglia, 27 giugno 2006, n. 36 (dalla quale però non si ricava se la tassazione ritenuta corretta sia quella in misura fissa o quella proporzionale con l'aliquota dell'1%).

(21) Nel senso della natura "dichiarativa" dell'atto di riconoscimento del debito (e, quindi, dell'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota dell'1%, ai sensi dell'art. 3, TP1), cfr. Cass. 28 maggio 2007, n. 12432; Comm. trib. reg. Toscana, 15 aprile 2008, n. 15, inedita; Cass. 20 giugno 2008, n. 16829, in *Ced Cassazione*, rv. 603953; Comm. trib. prov. di Treviso, 26 gennaio 2009, n. 12, in *Banca Dati Fisconline*; Comm. trib. prov. di Alessandria, 7 luglio 2010, n. 119, in *Notariato*, n. 2/2011, pag. 232, con nota di Pappa Monteforte, "La ricognizione del debito nell'imposta di registro"; Comm. trib. prov. di Firenze, 15 febbraio 2016.

Alla tesi di Cass. 20 giugno 2008, n. 16829, e di Cass. 28 maggio 2007, n. 12432, circa l'applicazione dell'aliquota dell'1% all'atto di riconoscimento di debito, ha prestato esplicita adesione la Nota n. 114394 del 16 settembre 2011 della Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle entrate.

(22) Si tratta di una tesi isolata (e la meno plausibile tra tutte): cfr. Comm. trib. prov. di Perugia, 7 gennaio 2010, n. 7, in *Notariato*, n. 2/2011, pag. 233, con nota di Pappa Monteforte, "La ricognizione del debito nell'imposta di registro", secondo cui "la ricognizione di debito, non integrando un incremento patrimoniale, sconta l'imposta di registro dello 0,50%, ex art. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986".

(23) Cfr. in tal senso, quanto all'atto recante un riconoscimento di debito, Contrino, "Note sulla nozione di 'atto di natura dichiarativa' nel tributo di registro", in *Rass. trib.*, 2011, pag. 662; Nastro, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1990, pag. 604; Pappa Monteforte, "La ricognizione di debito nell'imposta di registro", in *Notariato*, n. 2/2011, pag. 232; Uckmar-Dominici, "Registro (imposta di)", in *Nss. Dig. It.*, Appendice, VI, Torino, 1986, pag. 557.

Secondo Uricchio, "Commento all'art. 3, TP1", in D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986, commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, pag. 482, sia i negozi di accertamento che il riconoscimento di debito andrebbero trattati come negozi dichiarativi e, come tali, tassati con l'aliquota dell'1%, ai sensi dell'art. 3, TP1.

Secondo Pappa Monteforte, "Commento all'art. 29, d.P.R. 131/1986", in Fedele - Mariconda - Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, pag. 159 "logica appare la demarcazione - almeno fiscale - esistente tra mero accertamento (soggetto all'imposta fissa) ed atto dichiarativo (da tassare all'1%)".

In giurisprudenza, nel senso dell'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa, cfr. Comm. trib. prov. di Milano, 14 novembre 1994, n. 11869, inedita; Comm. trib. reg. Puglia, 27

giugno 2006, n. 37; Comm. trib. reg. Lazio, 13 maggio 2014, in *Notariato*, n. 4/2015, pag. 443, secondo la quale agli atti ricognitivi di debito non si rende applicabile l'aliquota del 3%, in quanto essi dovrebbero essere tassati "ad imposta fissa ai sensi dell'art. 11, Tariffa, Parte I, D.P.R. n. 131/1986 atteso che nel documento non c'è alcuna innovazione rispetto all'obbligazione contratta; è quindi un atto privo di contenuto patrimoniale".

Per singole fattispecie, nelle quali è stata ritenuta applicabile l'imposta di registro in misura fissa, cfr., nella prassi amministrativa, R.M. n. 250576 del 22 agosto 1978 nella quale è trattato il caso di un atto pubblico, qualificato come "atto di conferma" "con il quale la SNAM ed i suoi clienti dichiarano che fra essi è stato a suo tempo stipulato un contratto di somministrazione, per il quale è stata corrisposta l'IVA e vengono indicati i metri cubi di gas, il prezzo complessivo e la data di scadenza"; e R.M. n. 240323 del 13 ottobre 1983, secondo la quale è soggetto a tassazione con l'imposta di registro in misura fissa l'atto che abbia a oggetto la restituzione del fondo enfiteutico per scadenza del ventennio, in quanto meramente ricognitivo dell'estinzione di un rapporto già prevista nell'atto di costituzione dell'enfiteusi. E, in giurisprudenza, Cass. 7 settembre 1992, n. 10257, in *Banca Dati Fisconline*, secondo cui, nel caso di donazione a persona giuridica quando interviene, successivamente all'autorizzazione all'accettazione da parte dell'ente, un atto di ricognizione della donazione e di conferma dell'accettazione, tale atto non costituisce negozio traslativo soggetto ad imposta proporzionale di registro; Comm. trib. centr., 12 febbraio 1998, n. 19524, in *Riv. Not.*, 1998, pag. 889, in una fattispecie di atto ricognitivo del pagamento dell'ultima rata di prezzo con riferimento a un contratto di cessione di azienda con riserva della proprietà; Comm. trib. centr., 7 giugno 1999, n. 3668, inedita, secondo cui l'atto con cui due coniugi in regime di comunione legale dichiarano che un immobile acquistato da una società di persone di cui è socio uno di essi è estraneo alla comunione in quanto bene strumentale per la società è un atto meramente ricognitivo dell'acquisto effettuato dalla società e, non contenendo alcun negozio di natura patrimoniale diverso da quello enunciato, deve essere registrato con l'imposta di registro in misura fissa; Comm. trib. centr., 12 giugno 2003, n. 4830, in *il fisco*, 2003, pag. 4930; e in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2003, pag. 1584, secondo cui "l'atto con il quale l'obbligato *ex lege* a corrispondere gli alimenti riconosce lo stato di bisogno dei soggetti beneficiari della prestazione (nella specie: la sorella in favore dei fratelli), non può essere considerato di per sé a contenuto patrimoniale, ma dichiarativo di uno stato di fatto del tutto pregiudiziale ad una successiva azione cognitiva tendente a determinare nel *quantum* l'effettivo diritto alla corresponsione degli alimenti stessi. La registrazione del medesimo atto quindi non può scontare l'aliquota proporzionale di registro, ma la sola tassa fissa"; Cass. 12 giugno 2009, n. 13655, in *Ced Cassazione*, rv. 608492, per la quale "ad un atto di divisione notarile di cespiti ereditari, che sia meramente ricognitivo rispetto alle attribuzioni contenute in una disposizione testamentaria, si applica l'imposta in misura fissa, secondo quanto disposto dall'art. 30, comma 1, del D.P.R. n. 131 del 1986, che prevede tale tipologia di imposta per 'la ratifica, la convalida e la conferma'" (nella specie, la Cassazione ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle entrate secondo cui l'atto di divisione in questione era assoggettabile alla aliquota dell'1%, ai sensi dell'art. 3, TP1, concernente gli atti

## Imposte indirette

patrimoniale” i quali, non trovando disciplina in alcun'altra voce della TP1 o della TP2 (24), hanno il seguente regolamento:

a) se si tratta di scritture private non autenticate, si procede a registrazione solo “in caso d’uso” e con l’imposta in misura fissa (art. 4, comma 1, TP2);  
b) se si tratta di atti pubblici o di scritture private autenticate, vi è obbligo di registrazione in “termine fisso” e con imposta in misura fissa (art. 11, comma 1, TP1).

Un forte argomento nel senso della tassazione di queste fattispecie con l’imposta in misura fissa si ha anche osservando la norma di cui all’art. 30, comma 1, T.U.R., il quale per gli atti di (“ratifica” e di “convalida”, ma anche di) “conferma”, dispone appunto l’applicazione dell’imposta in misura fissa: è, infatti, pacifico che l’espressione “conferma” contenuta nell’art. 30, comma 1, T.U.R., non si riferisca alle sole marginalissime ipotesi in cui la legge consenta (artt. 590 e 799, c.c.) la confermabilità di un atto nullo, bensì debba essere intesa con eccezione “am-

### SOLUZIONI OPERATIVE

#### Debito oggetto di riconoscimento scaturito da operazione soggetta a IVA

Con riguardo all’atto di ricognizione del debito, se il rapporto da cui scaturisce il debito oggetto di riconoscimento sia una cessione di beni o una prestazione di servizi soggetta all’IVA, dato che il principio di alternatività tra l’IVA e l’imposta di registro concerne l’intera operazione nella sua unicità, ancorché essa risulti articolata in più fasi, si deve applicare l’**imposta di registro** in misura fissa alle **ricognizioni di debito** con cui il debitore, in occasione di singoli prelievi, nell’ambito di un’operazione di apertura di credito in conto corrente di durata inferiore ai diciotto mesi, si riconosce **debitore della somma utilizzata e si impegna alla restituzione** della stessa.

plissima”, avendo inteso il legislatore ricomprensivi “tutti i casi in cui gli effetti di un atto sono esplicitamente ribaditi e confermati attraverso un secondo atto, sussista o meno una ragione di invalidità o inefficacia del primo atto” (25).

Con specifico riguardo all’atto di ricognizione del debito, occorre, infine, precisare che, se il rapporto da cui scaturisce il debito oggetto di riconoscimento sia una cessione di beni o una prestazione di servizi soggetta all’IVA,

dato che il principio di alternatività tra l’IVA e l’imposta di registro concerne l’intera operazione nella sua unicità, ancorché essa risulti articolata in più fasi, si deve applicare l’imposta di registro in misura fissa alle ricognizioni di debito (art. 1988, c.c.) con cui il debitore, in occasione di singoli prelievi, nell’ambito di un’operazione di apertura di credito in conto corrente di durata inferiore ai diciotto mesi, si riconosce debitore della somma utilizzata e si impegna alla restituzione della stessa (26).

di natura dichiarativa).

Invece, nel senso della natura “dichiarativa” del negozio di accertamento rispetto a situazione incerta (e, quindi, dell’applicazione dell’imposta di registro con l’aliquota dell’1%, ai sensi dell’art. 3, TP1), cfr. Cass. 10 gennaio 1983, n. 161, in *Rep. Foro it.*, 1983, voce “Contratto in genere”, n. 92.

(24) “TP2” è l’acronimo con il quale, d’ora innanzi, ci si riferisce alla Tariffa, Parte Seconda, allegata al T.U.R.

(25) Basilavecchia, “Commento all’art. 30, d.P.R. 131/1986”, in Marongiu (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto*

e *Imposte sui trasferimenti*, in Falsitta - Fantozzi - Marongiu - Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, pag. 823.

(26) Nella R.M. n. 152/E del 7 ottobre 1998 si afferma infatti che “le dichiarazioni d’obbligo rese dai beneficiari delle erogazioni, in quanto articolazioni procedurali di un unico rapporto di finanziamento soggetto all’imposta sul valore aggiunto, debbono essere tassate, ai fini dell’imposta di registro, con applicazione del tributo in misura fissa, così come previsto dal citato art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131”.