

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 4/2003/T

Gaetano Petrelli

VERBALE DI PUBBLICAZIONE DI TESTAMENTO OLOGRAFO E OBBLIGO DI REGISTRAZIONE

Approvato dalla Commissione studi tributari il 21 febbraio 2003

L'articolo 620 del codice civile disciplina la pubblicazione del testamento olografo, avvenuta la quale il testamento stesso, ai sensi del comma 5 del suddetto articolo, ha esecuzione. L'articolo 4 della tabella allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) prevede l'esenzione da registrazione per gli atti di ultima volontà; l'art. 11 della tariffa, parte prima, allegata al suddetto decreto conferma l'esenzione da registrazione – richiamando l'art. 4 della tabella – anche quando i suddetti atti hanno la forma dell'atto pubblico (più precisamente, l'art. 11 prevede l'applicazione dell'imposta fissa di registro agli atti pubblici ... “*aventi per oggetto gli atti previsti nella stessa tabella, esclusi quelli di cui agli artt. 4 ...*”). Si pone, conseguentemente, il problema di verificare se il verbale di pubblicazione in esame rientri nella suddetta previsione esentativa.

La nozione di “atto di ultima volontà”, utilizzata dall'art. 4 della tabella sopra richiamata, deve essere interpretata nella sua accezione civilistica, in conformità ai principi generali che regolano l'imposta di registro (art. 20 del T.U.). L'elaborazione del concetto di atto di ultima volontà e' stata approfondita, nella nostra dottrina, soprattutto da Giampiccolo ¹, il quale ha evidenziato, innanzitutto, come non coincidano le nozioni di atto di ultima volontà e di atto *mortis causa*: quest'ultimo e' l'atto nel quale l'evento morte non è assunto nello schema causale a semplice punto di riferimento degli effetti, bensì quale “punto di origine e di individuazione della stessa situazione regolata”; in altri termini, atto “*mortis causa*”

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2003, 2, p. 556.

¹ GIAMPICCOLO, *Il contenuto atipico del testamento*, Milano, 1954, p. 40 ss.; ID., *Atto “mortis causa”*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, p. 232 ss..

è quello “che ha per funzione sua propria di regolare rapporti e situazioni che vengono a formarsi in via *originaria* con la morte del soggetto o che dalla sua morte traggono comunque una loro autonoma qualificazione”². Atto di ultima volontà e’ invece, nel nostro ordinamento, una specie ben definita nell’ambito della categoria degli atti *mortis causa*: e’, piu’ precisamente, l’atto essenzialmente unilaterale (non recettizio) “destinato a rilevare di fronte ai terzi unicamente dopo la morte del soggetto”³.

Alla luce della nozione di atto di ultima volontà, come sopra ricostruita, deve escludersi che in essa rientri il verbale di pubblicazione del testamento, che del resto la dottrina ha sempre, unanimemente, definito come atto tra vivi⁴. La pubblicazione, infatti, e’ successiva all’evento morte, acquista rilevanza giuridica all’atto stesso del suo perfezionamento, e produce immediatamente i suoi effetti. Effetti riconducibili, essenzialmente, all’eseguibilità coattiva del testamento⁵, ed alla trascrivibilità dell’acquisto per causa di morte⁶: dottrina e giurisprudenza ammettono infatti, pacificamente, che la pubblicazione non e’ requisito di validità

² Con particolare riferimento alle attribuzioni patrimoniali, i concetti sviluppati nel testo si specificano nell’affermazione che è atto “*mortis causa*” quello nel quale l’attribuzione, nei suoi elementi sia soggettivi che oggettivi, risulta effettivamente riferita al tempo della morte del disponente: soggetti beneficiari ed oggetto della disposizione sono quindi individuati con riferimento al momento della morte. La nozione, così’ elaborata, e’ stata successivamente oggetto di puntualizzazioni (DE GIORGI, *I patti sulle successioni future*, Napoli, 1976, p. 68; TASSINARI, *Clausole in funzione successoria negli statuti delle società di persone*, in *Giur. comm.*, 1995, I, p. 944 ss.): si e’ rilevato, da una parte, che non mancano ordinamenti positivi nei quali si dispone per causa di morte con negozi dotati sin dal loro sorgere del carattere dell’irrevocabilità, e che talvolta determinano la nascita immediata di vere e proprie aspettative (cfr., per riferimenti soprattutto all’ordinamento tedesco, CHIANALE, *Osservazioni sulla donazione mortis causa*, in *Riv. dir. civ.*, 1990, II, p. 91 ss.); dall’altro si e’ evidenziata la particolare rilevanza del profilo causale dell’atto, ed in particolare il ruolo che la previsione dell’evento morte svolge in relazione alla causa del programma negoziale, la cui efficacia – e, a monte, la cui stessa rilevanza – sono ad esso subordinati (PETRELLI, *La condizione “elemento essenziale” del negozio giuridico*, Milano 2000, p. 513 ss., ed ivi riferimenti).

³ GIAMPICCOLO, *Il contenuto atipico del testamento*, cit., p. 51 ss. Per una compiuta elaborazione del concetto di rilevanza giuridica, cfr. FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939, p. 7 ss., 24 ss.; ID., *Efficacia giuridica*, in *Voci di teoria generale del diritto*, Milano 1978, p. 259 ss., 304 ss.

⁴ Per l’espressa qualificazione del testamento come atto tra vivi, cfr. tra gli altri BRANCA, *Pubblicazione dei testamenti*, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1988, p. 134, e p. 137 ss.; CICU, *Testamento*, Milano 1969, p. 56; GANGI, *La successione testamentaria nel vigente diritto italiano*, II, Milano 1964, p. 523.

⁵ Per la pubblicazione come requisito di eseguibilità coattiva del testamento, cfr., oltre alla dottrina unanime, App. Torino 26 maggio 1983, in *Giur. it.*, 1985, I, 2, c. 44; Trib. Verona 27 ottobre 1993, in *Foro it.*, 1994, I, c. 3561.

⁶ Sulla necessità della pubblicazione ai fini della trascrizione ex art. 2648 c.c., CICU, *Testamento*, cit., p. 55; POLASTRI MENNI, *Della pubblicazione del testamento olografo*, in *Riv. not.*, 1965, p. 272; CARAMAZZA, *Delle successioni testamentarie*, in *Commentario al codice civile*, diretto da De Martino, Roma 1982, p. 198; CANNIZZO, *Successioni testamentarie*, Roma 1996, p. 66; PALAZZO, *Le successioni*, II, Milano 2000, p. 897.

o di efficacia del testamento ⁷: quest'ultimo produce i suoi effetti a partire dal momento della morte, e che anche l'esecuzione volontaria delle disposizioni testamentarie può senz'altro prescindere dalla pubblicazione ⁸. Quest'ultima, quindi, pur essendo funzionalmente connessa ad un atto a causa di morte, non ne mutua la natura giuridica: la disciplina del verbale di pubblicazione è quindi – sia sotto il profilo civilistico che sotto quello delle formalità prescritte dalla legge notarile – quella di un atto pubblico tra vivi ⁹.

Ai fini tributari, del resto, non può ritenersi che la connessione funzionale del verbale di pubblicazione all'atto di ultima volontà (che non è, come si è visto, da intendersi in senso assoluto, stante la validità ed efficacia del testamento anche senza gli adempimenti di cui all'art. 620 c.c.) determini l'attrazione del primo alla disciplina fiscale del secondo: lo stesso ragionamento potrebbe valere, allora, per atti quali l'accettazione o la rinuncia all'eredità, il verbale di inventario di eredità, e simili. In realtà, la disposizione di esenzione, contenuta nell'art. 4 della tabella, si riferisce solo agli atti di ultima volontà, e non a quelli in qualche modo ad essi collegati, e trova la sua principale ragione giustificativa sia nell'improduttività di effetti e nella revocabilità dei testamenti, sia nell'esigenza di riservatezza che circonda gli atti di ultima volontà, esigenza che viene ovviamente meno dopo la morte del *de cuius* ¹⁰.

⁷ Per la validità ed efficacia del testamento olografo a prescindere dalla sua pubblicazione, cfr., tra l'altro, BRANCA, *Pubblicazione dei testamenti*, cit., p. 77 ss.; CICU, *Testamento*, cit., p. 58 ss.; App. Torino 26 maggio 1983, in *Giur. it.*, 1985, I, 2, c. 44; Cass. 12 dicembre 1970 n. 2651, in *Foro it.*, Rep. 1971, voce *Successione ereditaria*, n. 85; Cass. 6 marzo 1956, in *Foro it.*, Rep. 1957, voce *Testamento*, n. 54; Cass. 15 marzo 1952 n. 694, in *Foro it.*, 1952, I, c. 417.

⁸ Per l'eseguibilità volontaria del testamento anche prima della sua pubblicazione, cfr. tra gli altri TRIOLA, *Il testamento*, Milano 1998, p. 465; BRANCA, *Pubblicazione dei testamenti*, cit., p. 79; CICU, *Testamento*, cit., p. 58; DI MARZIO-THELLUNG DE COURTELARY, *Volontaria giurisdizione e successione mortis causa*, Padova 2000, p. 167 ss. (ed ivi riferimenti).

⁹ Per tale rilievo, cfr. CICU, *Testamento*, cit., p. 56 (che rileva, ad esempio, come non sia richiesta nel verbale di pubblicazione l'indicazione dell'ora della sottoscrizione, che la legge notarile richiede solo per gli atti di ultima volontà); BRANCA, *Pubblicazione dei testamenti*, cit., p. 127 (il quale evidenzia come non sussista l'obbligo del notaio di ricevere il verbale di pubblicazione se non gli sono state anticipate le relative spese, a differenza di quanto prescritto dalla legge notarile per gli atti di ultima volontà).

¹⁰ Individua nell'esigenza di riservatezza la *ratio* dell'esenzione da registrazione dei testamenti, anche pubblici, DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano 1987, p. 8. Nello stesso senso UCKMAR, *La legge del registro*, III, Padova 1958, p. 51 (che rammenta come la registrazione dei testamenti solo dopo la morte del testatore risale alla legge del 1866, "sia perché essi hanno effetto soltanto allora, sia perché il testatore può, durante la vita, revocarli o modificarli e, in ogni caso, può aver desiderio ed interesse a mantenere segrete le sue disposizioni di ultima volontà"; ed evidenzia che i testamenti sono soggetti a registrazione (dopo la morte del *de cuius*) "non per il fatto che esistono, ma solo e in quanto sono produttivi di effetti giuridici"); JAMMARINO, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, I, Torino 1959, p. 730 ("dalla

Sul punto, non sembra che la dizione utilizzata dall'art. 11 della tariffa, parte prima, modifichi le conclusioni suesposte. La suddetta disposizione, come sopra evidenziato, prevede l'applicazione dell'imposta fissa di registro agli atti pubblici ... "aventi per oggetto gli atti previsti nella stessa tabella, esclusi quelli di cui agli artt. 4 ...". La formula "aventi per oggetto" è stata interpretata nel senso di estendere l'esenzione, prevista nella tabella, non solo all'atto di ultima volontà ivi previsto, ma altresì al verbale di pubblicazione del testamento olografo che, per l'appunto, avrebbe "per oggetto" l'atto di ultima volontà ¹¹. In altri termini, la formula surriportata è stata intesa come instaurante non un rapporto di identità, bensì un collegamento anche solo funzionale tra l'atto pubblico previsto nella tariffa e l'atto di ultima volontà previsto nella tabella. Sì da estendere, quindi, il trattamento esentativo della tabella ad una fattispecie in essa non prevista (per l'appunto, il verbale di pubblicazione del testamento). Tale interpretazione non appare condivisibile, proprio perché la funzione dell'art. 11 della tariffa non è quella di creare ulteriori fattispecie di esenzione da registrazione, bensì quella di garantire l'esenzione anche quando gli atti, indicati in determinati articoli della tabella, assumono la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata. La formula "aventi per oggetto" non significa, quindi, se non "aventi per contenuto", come, del resto, avviene per le altre fattispecie richiamate nell'art. 11 della tariffa (laddove si menzionano anche atti "non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", e gli atti "aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione"). Ed ulteriore conferma di ciò si trae dal disposto dell'art. 7 del D.P.R. 131/1986, che nel prevedere l'esenzione da registrazione per gli atti indicati nella tabella, estende tale trattamento "agli atti indicati negli artt. 4 ... della stessa tabella anche se autenticati o redatti in forma pubblica" ¹².

peculiare caratteristica del testamento che ... è produttivo di effetti giuridici soltanto dopo la morte del testatore, deriva che non se ne possa imporre la registrazione se non a seguito di tale evento").

Individua, invece, la *ratio* dell'esenzione dei testamenti da imposta di registro nella soggezione del relativo trasferimento ad imposta sulle successioni, POTITO, *Le imposte indirette sugli affari*, Milano 1995, p. 41.

¹¹ Comm. trib. prov. Milano, con ricorso di ROVEDA, in *FederNotizie*, 2002, 6, p. 273. Per l'esenzione da registrazione del verbale di pubblicazione del testamento olografo, e del verbale di passaggio al repertorio generale dei testamenti pubblici, cfr. anche URICCHIO, *Commento all'art. 11 della tariffa, parte prima*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di D'Amati, Torino 1989, p. 555.

¹² L'interpretazione fornita nel testo è quella risultante dalla Circ. Min. Fin. 10 giugno 1986 n. 37, che con riferimento al disposto dell'art. 11 tariffa, parte prima, recita: "Altra deroga, del tutto in sintonia con la natura degli atti in questione, è contenuta nella norma in esame laddove, nell'indicare che tutti gli atti della Tabella stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata

Pertanto – in quanto atto tra vivi non avente valore patrimoniale – il verbale di pubblicazione di testamento deve essere sottoposto a registrazione, con il pagamento dell'imposta fissa di registro (art. 11 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986)¹³.

Gaetano Petrelli

devono essere registrati in termine fisso e scontare l'imposta nella misura fissa, esclude gli atti di cui agli artt. 4, 5 e 11, i quali, pertanto, *pur se stipulati nelle forme suddette* non dovranno comunque essere assoggettati alla registrazione in termine fisso". Detta interpretazione e' sostenuta, piu' o meno esplicitamente, dalla dottrina pressoché unanime: cfr., tra gli altri, MONTESANO-IANNIELLO, *Imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale*, Milano 1998, p. 32; LANZILLOTTI-MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma 1998, p. 105-106; NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1993, p. 18, e p. 641; ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Ipsoa 1993, p. 23; PENNAROLA, *Le imposte di registro, ipotecaria e catastale*, Pirola 1992, p. 20; URICCHIO, *Commento all'art. 7 del T.U.*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di D'Amati, Torino 1989, p. 118; SANTAMARIA, *Registro (imposta di)*, in *Enc.dir.*, XXXIX, Milano 1988, p. 565; DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, cit., p. 8, e p. 246.

¹³ Cfr., per la soggezione a registrazione in termine fisso, con il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa, Ris. Min. Fin. 11 febbraio 1982 n. 250162; Comm. trib. II grado Ravenna 21 aprile 1986, in *Fiscovideo*; MONTESANO-IANNIELLO, *Imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale*, cit., p. 452-453; NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, cit., p. 641; ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, cit., p. 500-501.