

CIRCOLARE N. 44/E

Roma, 7 ottobre 2011

OGGETTO: Applicazione dell'imposta fissa di registro agli atti che contengono più disposizioni - articoli 20 e 21 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 e articoli 4 e 11 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131.

REGISTRAZIONE DI ATTI RECANTI PIU' DISPOSIZIONI CHE NON HANNO CONTENUTO PATRIMONIALE

Gli articoli 20 e 21 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR) dettano i principi da seguire per l'interpretazione degli atti che contengono più disposizioni.

In particolare, si ricorda che l'**articolo 21, primo comma**, del TUR stabilisce che: *“se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di essa è soggetta ad imposta come se fosse atto distinto”*.

Il **secondo comma** del medesimo articolo stabilisce, invece, che *“se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa”*.

Con la sentenza del 7 giugno 2004, n. 10789, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che l'applicazione del secondo comma dell'articolo 21 del TUR presuppone una connessione necessaria tra le diverse disposizioni negoziali che non ricorre, invece, nelle ipotesi in cui le disposizioni negoziali contenute nell'atto siano coordinate e consequenziali in base all'esclusiva volontà delle parti. In tal caso, ciascuna disposizione deve essere assoggettata a tassazione autonomamente.

Con la richiamata sentenza n. 10789 (e, più di recente, con la sentenza 4 maggio 2009, n. 10180), la Corte di Cassazione ha, inoltre, precisato che *“...l'imposta di registro ... si commisura all'atto sottoposto a registrazione, e trova applicazione in occasione della stipula o della formazione di atti a contenuto economico, in quanto assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva. Quando un documento contenga più “atti”, ciascuno espressione di capacità contributiva, è normale e ragionevole che l'imposta si applichi distintamente ad ognuno di essi, della qual cosa vi è conferma, oltre che nell'articolo 21, comma 1, in esame, nelle disposizioni di cui agli articoli 22, 23 e 25”* del TUR.

Dalle affermazioni della Corte di Cassazione, si evince che le singole disposizioni contenute nell'atto rilevano autonomamente, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del TUR, solo qualora ciascuna di esse sia espressione di una autonoma capacità contributiva.

L'imposta di registro deve essere, quindi, applicata distintamente per ciascuna disposizione solo con riferimento alle disposizioni negoziali dotate di contenuto economico che concretizzano, quindi, un indice di capacità contributiva.

Da ciò consegue che, nel caso in cui in un atto siano presenti più disposizioni di contenuto economicamente apprezzabile, occorre assoggettare a tassazione autonomamente le singole disposizioni ai sensi dell'articolo 21,

comma 1, del TUR, salvo che tra le singole disposizioni ricorra un rapporto di necessaria derivazione. In tal caso, trova applicazione l'articolo 21, comma 2, del TUR con la conseguenza che l'imposta deve essere corrisposta solo con riferimento alla disposizione che determina l'imposizione più onerosa. Diversamente, nel caso in cui le disposizioni contenute nell'atto non siano suscettibili di una autonoma valutazione economica, non si realizza una espressione di capacità contributiva e, pertanto, non trova applicazione il disposto di cui all'articolo 21 del TUR.

Di fatto, in assenza di un contenuto economicamente valutabile, non risulterebbe integrato un indice di capacità contributiva.

Sulla base delle argomentazioni svolte si precisa, pertanto, che **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.**

A titolo esemplificativo, si precisa, dunque, che nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenuti più atti di procura, non trova applicazione l'articolo 21 del TUR.

Le procure si caratterizzano, infatti, come atti non aventi contenuto patrimoniale, ed in virtù di tale precipua caratterizzazione, sono comprese, ai fini

6
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, ai fini dell'imposta di registro, con applicazione di un'unica imposta fissa.

Analoghe considerazioni possono essere proposte con riferimento ad un atto contenente più rinunce all'eredità di cui all'articolo 519 del codice civile.

Al riguardo, appare utile precisare che possono qualificarsi quali atti che non hanno contenuto patrimoniale gli atti di rinuncia all'eredità con i quali si rifiuta, in sostanza, la delazione ereditaria, cioè l'offerta dell'eredità.

Diversamente, nel caso in cui la rinuncia sia preceduta da accettazione espressa o tacita ovvero venga effettuata sotto forma di donazione, vendita o cessione dei diritti di successione o venga fatta verso corrispettivo o a favore di alcuni soltanto dei chiamati, determinando un simile atto l'accettazione dell'eredità e il successivo trasferimento degli elementi attivi e passivi che la compongono (art. 478 c.c.), troverà applicazione la tassazione proporzionale riservata agli atti che hanno contenuto patrimoniale.

Ergo:

1) Vincolo di inedificabilità costituito su terreno di proprietà del richiedente il permesso di costruire e su terreni altrui, dietro corrispettivo: l'imposta di registro è dovuta solo sul vincolo oneroso

2) Consenso a cancellazione di trascrizioni di citazioni: è dovuta una sola imposta di registrazione in misura fissa, a prescindere dal numero di note di trascrizione per le quali si consente l'annotamento di cancellazione.