

IMPOSTE INDIRETTE

La tassazione per enunciazione dell'imposta di registro

di Luigi Ferrajoli

Ai fini dell'**imposta di registro** non possono essere tassati come “**atti enunciati**” gli atti semplicemente “presupposti” all’emissione di un **provvedimento dell’autorità giudiziaria**, nonché gli atti soltanto “nominati” nel provvedimento o nel **negozio giuridico** intercorso fra le parti, soggetto a **registrazione a termine fisso**.

È questo il principio enunciato nella sentenza della **CTR Piemonte n. 581 del 20.07.2021**, nella quale è stato chiarito che **l'enunciazione non va intesa come una mera incorporazione dell'atto enunciato in quello enunciante**; affinché ricorrono i presupposti perché l’atto enunciato venga sottoposto a tassazione è necessario che **i tratti distintivi e le portate applicative dei due atti rimangano ben delineati nei relativi elementi costitutivi**.

Nella citata pronuncia, infatti, viene precisato – alla luce della giurisprudenza della **Corte di Cassazione (cfr. sent. n. 28559/2019)** – che “*Si deve invero considerare che, per potersi configurare la enunciazione, è necessario che nell'atto sottoposto a registrazione vi sia espresso richiamo al negozio posto in essere, sia che si tratti di atto scritto o di contratto verbale, con specifica menzione di tutti gli elementi costitutivi di esso che servono ad identificarne la natura ed il contenuto in modo tale che lo stesso potrebbe essere registrato come atto a sé stante*”.

La **tassazione per enunciazione**, dunque, non può operare se nell’atto soggetto a registrazione siano menzionate circostanze dalle quali possa solo dedursi che esiste tra le parti il rapporto giuridico non denunciato, essendo sempre necessario che le **circostanze enunciate siano idonee di per sé**, e quindi senza necessità di ricorrere ad elementi non contenuti nell’atto, **a dare certezza di quel rapporto giuridico**.

Nel caso di specie, la CTR del Piemonte ha affermato che un **contratto di mandato d’opera professionale** – scritto o verbale che sia – **non può mai configurare un atto cd. “enunciato”** (e, quindi, tassabile ai sensi dell'[articolo 22 D.P.R. 131/1986](#)) nell’ambito dell’azione tesa all’ottenimento di un provvedimento di **ingiunzione di pagamento**.

Invero, in tali ipotesi, il mandato professionale deve considerarsi come **mero ed “implicito presupposto logico”** dell’azione promossa, e non già come “atto enunciato” per cui sorge l’obbligo di tassazione ai fini del registro.

E ciò non solo in quanto il **decreto emesso non specifica** neppure quali siano gli **elementi essenziali e costitutivi del rapporto di mandato**, lasciandone intendere semplicemente l'esistenza, in termini d'inadempimento al contratto stesso quale presupposto dell'azione giudiziale, ma anche perché – a ben vedere – **non sussiste un rapporto autonomo e separato**, da tassare sulla base dell'"enunciazione", rispetto a quello per cui è stato richiesto il decreto ingiuntivo stesso.

Sul punto, è quindi necessario chiarire che per potersi configurare una "**enunciazione**" idonea ad implicare la tassazione ai fini dell'imposta di registro, è necessario innanzitutto che vi sia – **nell'atto sottoposto a registrazione a termine fisso, provvedimento giudiziale o altro atto o contratto** – l'"espresso richiamo" al cd. "**atto enunciato**".

L'"**espresso richiamo**" è da intendersi, però, non solo come richiamo al "negoziò posto in essere", per il quale la registrazione non è obbligatoria secondo la legge, ma come richiamo **anche a "tutti gli elementi costitutivi" dello stesso atto (o del contratto) posto in essere fra le parti**, per iscritto o verbalmente, che servono a identificarne la natura ed il contenuto in modo tale che lo stesso potrebbe essere registrato come atto a sé stante.

Tali **elementi costitutivi** sono, ad esempio, l'individuazione delle **parti**, dell'**oggetto**, del **tempo** e del **luogo** dell'obbligazione e, più in generale, tutti gli **elementi** che di volta in volta, in relazione alla specifica fattispecie, possano risultare "**essenziali**" a definire l'**entità** e la **natura** del negoziò giuridico enunciato.

In altri termini, la **tassazione in ragione dell'"enunciazione"** di un atto, per legge, non soggetto a registrazione a termine fisso, all'interno di un altro atto o provvedimento dell'autorità giudiziaria per cui, invece, è richiesta la registrazione, **presuppone che il primo atto sia interamente "contenuto" all'interno del secondo**. Con ciò intendendosi che è necessaria l'**espressa indicazione** di tutti agli "**elementi essenziali**" del **rapporto giuridico "enunciato"** affinché possa applicarsi l'[articolo 22 D.P.R. 131/1986 \(TUR\)](#).

Ne consegue che **non basta che l'atto** (o il contratto) già stipulato fra le parti e per il quale, di regola, non sussiste alcun obbligo di registrazione, **sia semplicemente "nominato"** da un altro atto o provvedimento del Giudice, perché si configuri l'obbligo di sottoporre a tassazione anche l'ulteriore rapporto preesistente fra le parti.

In breve, l'**atto "enunciato"** è **tassabile se (e soltanto se)** non sia semplicemente "nominato" o "richiamato", bensì **sia interamente "contenuto"**, **quanto agli elementi essenziali, in altro atto soggetto a registrazione a termine fisso**, quasi al punto da configurare un atto autonomo volontariamente registrato dalle parti.