

Normativa e prassi

Rinuncia al legato, per il Registro è una questione di tempi

13 Novembre 2008

Imposta in misura fissa solo senza una preventiva accettazione della disposizione testamentaria



Il *discrimen* per l'assoggettamento dell'atto di "rinuncia al legato" a imposta di registro in misura fissa - piuttosto che in misura proporzionale - è rappresentato dalla circostanza che non vi sia stata in alcun modo un'accettazione da parte del destinatario della disposizione testamentaria. In caso contrario, l'atto da sottoporre a tassazione non integrerebbe una rinuncia al legato in quanto, a norma del Codice civile, la stessa sarebbe impedita dalla previa accettazione del legatario.

Questa, in sintesi, è la risposta fornita dall'agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n. 435/E** del 12 novembre, a un Comune che aveva chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario applicabile alla scrittura privata autenticata di rinuncia a un legato, avente a oggetto beni immobili, disposto dal *de cuius* con testamento olografo.

Il Comune istante aveva prospettato la tassazione dell'atto, sotto il profilo dell'imposta di registro, in misura fissa, sul presupposto che la rinuncia al legato avesse effetto *ex tunc*. Per l'ente locale, cioè, per una *fictio iuris*, era come se i beni oggetto di legato non fossero mai entrati a far parte del proprio patrimonio. Conseguentemente, a parere del Comune, nel caso in esame non si sarebbe verificato il presupposto per l'applicazione dell'imposta.

L'agenzia delle Entrate, richiamando la disciplina codicistica prevista agli articoli 649 e seguenti in tema di legato, ha evidenziato che il legatario, a differenza dell'erede, è successore a titolo particolare del *de cuius* e risponde entro i limiti di valore della cosa legata. Inoltre, l'acquisto del

legato, che solitamente si risolve in un vantaggio per il legatario, si produce automaticamente al momento dell'apertura della successione, senza bisogno di accettazione.

Resta, comunque, sempre salva la facoltà di rinunciare all'attribuzione ricevuta con negozio unilaterale, non recettizio che produce effetti *ex tunc* fin dall'apertura della successione.

Tale facoltà di rinuncia trova un limite nell'intervenuta accettazione, espressa o tacita, e nella scadenza del termine fissato dall'Autorità giudiziaria per l'accettazione.

Circa la retroazione degli effetti della rinuncia, l'Amministrazione ha richiamato la decisione del 15 maggio 1980, n. 2829, della Commissione tributaria centrale, nella quale era stato affermato che "*...Nel caso che il legatario si avvalga della facoltà, riconosciutagli ex lege, di rinunciare all'acquisto del legato egli non può esser ritenuto soggetto passivo del tributo successorio, in quanto la sua rinuncia ha effetto ex tunc ed è impeditiva dell'acquisto ope legis...L'argomento...secondo il quale in materia successoria vale il principio dell'acquisizione automatica del legato, per cui il bene che ne è oggetto entrerebbe immediatamente nel patrimonio dell'onorato senza necessità di accettazione, non tiene conto che la facoltà di rinuncia legislativamente riconosciuta inibisce l'acquisto del legato e quindi nessuna attività imponibile può considerarsi entrata nel patrimonio del legatario rinunciante...".*

L'atto di rinuncia, quindi, va registrato in termine fisso e a esso si applica l'imposta di registro nella misura fissa.

Pertanto, ha precisato l'Agenzia, nel caso di rinuncia al legato, il relativo atto rientra tra le "*...scritture private autenticate...non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*", di cui all'articolo 11 della tariffa, parte prima, del Testo unico dell'imposta di registro (Dpr 131/1986).

Viceversa, qualora la rinuncia al legato interviene dopo l'accettazione espressa o tacita, l'atto di rinuncia, a norma dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, del Tur (che in tema di proprietà immobiliare e di diritti reali immobiliari di godimento equipara la rinuncia pura e semplice alla cessione o costituzione degli stessi), va registrato in termine fisso con applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale. In questa seconda ipotesi, infatti, la rinuncia ha a oggetto il diritto, già acquisito con il legato, su uno o più beni facenti parte della massa ereditaria e non, come nel primo caso, il diritto ad accettare il legato.

In altri termini, si è fuori dalla fattispecie di rinuncia al legato, essendo ostativa alla integrazione della stessa la previa accettazione del legatario.

In questo senso dottrina e giurisprudenza maggioritarie chiariscono che la rinuncia ai diritti facenti

parte della massa ereditaria si deve ricondurre nell'ambito della rinuncia al diritto di proprietà o a un diritto reale su cosa altrui. In tal caso, la rinuncia integra un negozio unilaterale che si caratterizza per il fatto di produrre un effetto abdicativo consistente nell'eliminazione dal patrimonio del rinunciante del diritto oggetto di rinuncia.

Diversamente avviene nel caso di rinuncia all'eredità o al legato, in cui l'oggetto della rinuncia non è costituito dai diritti facenti parte della massa ereditaria, bensì proprio dall'offerta dell'eredità o del legato. In questa fattispecie, la rinuncia interviene sotto forma di "rifiuto impeditivo", che impedisce, appunto, un acquisto al proprio patrimonio.

E' chiaro, quindi, che si tratta di ipotesi diversa rispetto a quella della rinuncia ai diritti facenti parte della massa ereditaria, ove invece, come detto, l'effetto è quello di eliminare dal patrimonio un diritto che già ne è entrato a far parte a tutti gli effetti.

Più in particolare, nella rinuncia al legato l'acquisto al patrimonio viene impedito a mezzo del cosiddetto "rifiuto eliminativo", che rimuove con effetto retroattivo effetti che si sono già prodotti ma non si sono ancora stabilizzati.

E' essenziale, quindi, individuare l'esatta natura giuridica dell'atto di rinuncia posto in essere dall'istante, poiché essa ha rilevanti riflessi anche dal punto di vista fiscale.

di

Marzia Impellizzeri

Alessandro Passacantilli

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/rinuncia-al-legato-registro-e-questione-tempi>