

Tassazione

L'abuso nei documenti di prassi delle figure del negozio complesso e del negozio collegato

Agenzia delle Entrate - Circolare 12 marzo 2010, n. 10

1. Premessa

Nell'ambito delle funzioni di indirizzo e coordinamento delle attività del contenzioso tributario, la scrivente ha individuato alcune problematiche in ordine alla tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale degli atti di compravendita tra le stesse parti contraenti, imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, aventi ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze.

Si tratta, in particolare, dell'ipotesi di cessione di un'abitazione e due box, cantine o posti auto, già oggetto di esame nella risoluzione n. 139/E del 20 giugno 2007.

Al riguardo, sono stati rilevati comportamenti non uniformi degli uffici che hanno dato luogo ad un rilevante contenzioso.

Alcuni uffici, infatti, hanno ritenuto applicabili più imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa in relazione al trasferimento di ciascuna pertinenza ove queste scontino aliquote IVA differenziate.

Tale circostanza, com'è noto, può verificarsi, tra l'altro, nell'ipotesi frequente di applicazione del trattamento agevolato previsto per la c.d. "prima casa". In tal caso, infatti, l'aliquota IVA agevolata del 4 per cento è applicabile solo alla cessione del fabbricato abitativo e limitatamente ad una pertinenza per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7, mentre le pertinenze ulteriori scontano l'aliquota del 10 o 20 per cento.

Con la presente circolare, premesse alcune considerazioni di carattere generale in tema di tassazione degli atti che contengono più disposizioni, si forniscono istruzioni in merito alla corretta gestione del contenzioso pendente.

2. La tassazione degli atti contenenti più disposizioni

Ai sensi dell'articolo 20 del Testo unico dell'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Il successivo articolo 21 del medesimo TUR stabilisce, al comma 1, che "se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto", mentre al comma 2 statuisce che "se le disposizioni contenute nell'atto deri-

vano 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 alla imposizione più onerosa".

Con riferimento agli atti contenenti una pluralità di disposizioni, l'articolo 21 del TUR detta, quindi, criteri diversi per l'applicazione dell'imposta distinguendo l'ipotesi in cui più disposizioni siano tra loro indipendenti, ossia non derivanti necessariamente le une dalle altre, da quella in cui le disposizioni siano, invece, legate da un nesso di reciproca interdipendenza tale da renderle derivanti le une dalle altre.

Ai fini dell'applicazione della norma in esame, la Corte di Cassazione fa usualmente richiamo alla distinzione, di matrice civilistica, tra negozio complesso e negozi collegati, che deve essere effettuata con riferimento alla causa, ossia alla funzione economico-sociale che identifica e qualifica il negozio giuridico.

In particolare, seppure in entrambe le ipotesi sia dato ravvisare una pluralità di disposizioni, occorre distinguere a seconda che esse diano vita ad un mero collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, seppur fra loro funzionalmente connesse, oppure se le diverse disposizioni, derivando le une dalle altre, integrino un atto complesso, riconducibile ad un'unica causa nella quale si fondono i ricorrenti elementi di più negozi tipici o atipici (Cass., sez. III, n. 18884 del 10 luglio 2008; sez. V, n. 18374 del 31 agosto 2007; sez. V, n. 10789 del 7 giugno 2004; sez. I, n. 8142 del 6 settembre 1996).

Ne consegue che, come chiarito dalla Suprema Corte con la citata sentenza n. 8142 del 1996, "l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa, in quanto le varie disposizioni sono rette da un'unica causa e, quindi, derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre". Diversamente, "Le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, porta ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre".

In definitiva, in sede di tassazione occorre procedere con una puntuale disamina delle pattuizioni contrattuali volta ad individuare gli effetti giuridici che l'atto è idoneo a produrre; in particolare, qualora si è in presenza di un atto contenente una pluralità di disposizioni, occorre attribuire rilevanza al nesso causale che intercorre tra le disposizioni stesse.

3. Atti di compravendita, imponibili ad IVA, di un immobile abitativo e di più pertinenze

Le controversie oggetto di esame, come evidenziato in premessa, riguardano le modalità di tassazione degli atti di compravendita tra le stesse parti di un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze, imponibili ad IVA.

Ovviamente, affinché possa darsi rilievo al vincolo pertinenziale - che ai sensi dell'articolo 817 del codice civile, ricorre in presenza del requisito oggettivo (consistente nella destinazione durevole e funzionale di un bene a servizio o ad ornamento di un altro, c.d. bene principale) e del requisito soggettivo (consistente nella volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale) - è necessario che il vincolo stesso sia evidenziato nell'atto di cessione.

Trattandosi di compravendite imponibili ad IVA, si ha riguardo nella fattispecie all'ipotesi di cessione dell'immobile e delle relative pertinenze effettuata dall'impresa costruttrice o dall'impresa che vi ha eseguito gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. Al riguardo, si ricorda che tale limite temporale non trova applicazione nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Al di fuori delle ipotesi descritte, la compravendita di un immobile abitativo è esente da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8-bis) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Di seguito si evidenzia il trattamento della fattispecie ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, precisando che lo stesso prescinde dall'applicazione o meno alla compravendita delle agevolazioni per la "prima casa", che incidono soltanto sull'individuazione dell'aliquota IVA applicabile (4 per cento piuttosto che 10 o 20).

3.1. Imposta di registro

L'articolo 40, comma 1, del TUR dispone che "Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta ... ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8 - bis)...".

Ne consegue che, in virtù del principio di alternatività sancito dalla norma citata, la cessione imponibile ad IVA sconta l'imposta di registro in misura fissa, pari a euro 168,00.

Ciò premesso, occorre stabilire se l'imposta di registro in misura fissa trovi applicazione una sola volta o più volte, in relazione al numero di pertinenze trasferite.

Sulla base delle considerazioni svolte nel paragrafo 2 in merito alla portata dell'articolo 21 del TUR, si ritiene che le diverse disposizioni contenute in un atto di compravendita tra le stesse parti avente ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze siano riconducibili ad un unico schema negoziale e che derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Si è, quindi, in presenza di un unico negozio complesso, ascrivibile allo schema del comma 2 del citato articolo 21, per cui l'imposta di registro in misura fissa trova applicazione una sola volta per il trasferimento dell'immobile principale e delle relative pertinenze a prescindere dall'aliquota IVA, anche differente, alle stesse applicabile.

3.2. Imposte ipotecaria e catastale

Ai fini dell'applicazione dell'imposta ipotecaria, la nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC) prevede, per i fabbricati diversi da quelli strumentali, che l'imposta "... si applica nella misura fissa di euro 168,00 per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto".

Anche ai fini dell'imposta catastale, l'articolo 10, comma 2, del TUIC prevede che per i medesimi fabbricati la stessa "è dovuta nella misura fissa di euro 168,00 per le volture eseguite in dipendenza... di atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto".

Nella fattispecie in esame di cessione imponibile ad IVA di un fabbricato abitativo e delle relative pertinenze, l'esistenza del vincolo pertinenziale evidenziato nell'atto di cessione vale a qualificare come non strumentali le pertinenze medesime ancorché rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali (ad esempio box e cantine, rientranti nelle categorie C/6 o C/2), secondo le condizioni e i criteri illustrati nella circolare n. 12/E del 1 marzo 2007.

Tutto ciò premesso, anche con riguardo alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa occorre stabilire se le stesse siano applicabili una sola volta o più volte, in relazione al numero di pertinenze trasferite ed alla relativa aliquota IVA.

Analogamente a quanto affermato per l'imposta di registro, tenuto altresì conto del presupposto impositivo delle imposte ipotecaria e catastale, si ritiene - in presenza di un unico negozio complesso tra le medesime parti contraenti avente ad oggetto un fabbricato abitativo e più pertinenze - che anche dette imposte trovino applicazione ciascuna una sola volta.

4. Gestione del contenzioso pendente

Con riferimento alla fattispecie prospettata, gli uffici devono considerare corretta la liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale solo ove conforme al trattamento in precedenza descritto.

Si invitano, pertanto, gli uffici a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e ad abbandonare - con le modalità di rito, tenendo conto dello

stato e del grado di giudizio - la pretesa tributaria qualora non conforme al corretto trattamento tributario della fattispecie come sopra delineato, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici locali.

IL COMMENTO di Vincenzo Pappa Monteforte

Con la circolare n. 10 del 12 marzo 2010, l'Agenzia delle Entrate ritorna sul tema della tassazione della vendita soggetta ad IVA di un'abitazione (aliquota prima casa), con annesso due pertinenze (una sola con IVA agevolata al 4%).

Per il fisco - ferma restando la differenza di aliquote IVA, atteso il carattere pertinenziale per uno solo (per ogni categoria) tra gli immobili classificabili catastalmente C/2, C/6 e C/7 - vanno percepite tre imposte fisse (registro, ipotecaria e catastale), senza pagamento alcuno, analogamente a quanto previsto per l'imposta di registro, per le ipotecarie e catastali relative alla seconda pertinenza.

Eppure in tempi recenti, con la risoluzione n. 139 del 20 giugno 2007, la conclusione era stata differente: all'istanza di interpello si era risposto bocciando la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente e concludendo per la debenza di due ulteriori imposte fisse (ipotecaria e catastale).

L'applicazione delle disposizioni tributarie necessita di precetti normativi chiari e di una loro semplicità - o quanto meno, univocità - di lettura. Di conseguenza, se la pubblica amministrazione - spinta dalla volontà di anticipare la c.d. prassi amministrativa (cioè il comportamento costantemente tenuto dagli uffici di fronte a norme dal tenore più o meno ambiguo) - emana circolari o risoluzioni, perfettamente antitetiche riguardo alle indicazioni ermeneutiche in esse contenute, il fallimento del principio della tutela dell'affidamento e della buona fede, espresso nell'articolo 10 L. 27 luglio 2000, n. 212 (1), si riduce alla cronaca di una morte annunciata.

La scelta interpretativa da ultimo operata, condivisibile nel merito, è giustificata - tra l'altro - dal ricorso a figure giuridiche del tutto estranee all'argomento in discussione.

In base alla distinzione di matrice civilistica tra negozio complesso (caratterizzato da un'unica causa, nella quale si fondono i ricorrenti elementi di più negozi tipici o atipici) e negozi collegati (cioè retti da cause distinte, seppur tra loro funzionalmente connesse), l'amministrazione finanziaria risolve il

caso qualificando la fattispecie in esame come negozio complesso, regolato dall'articolo 21, comma 2, D.P.R. n. 131/1986: "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".

Quindi, imposta di registro in misura fissa da corrispondere "una sola volta per il trasferimento dell'immobile principale e delle relative pertinenze a prescindere dall'aliquota IVA, anche differente, alle stesse applicabile". Principio questo valevole altresì per le imposte ipotecaria e catastale.

Negli ultimi tempi, il ricorso alle figure del negozio complesso e del negozio collegato compare con una frequenza, a dir poco inquietante, nei documenti di prassi (2). È sufficiente pensare - per richiamare i casi più eclatanti - alla giustificazione posta a base della richiesta di ulteriori imposte fisse di registro negli atti contenenti più cessioni di quote sociali, nei rogiti implicanti la rinuncia espressa o tacita all'azione di riduzione e l'accettazione dell'eredità e nelle procure generali (e non) conferite da più mandanti (o a più mandatarî).

Eppure, il tema del collegamento negoziale sembrava connotato maggiormente alla riqualificazione interpretativa di una pluralità di contratti, formalmente autonomi ma sostanzialmente integranti un'unica operazione sotto il profilo causale (3).

Note:

(1) Una disamina generale del tema in A. Meloncelli, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in *Statuto dei diritti del contribuente* a cura di A. Fantozzi - A. Fedele, Milano, 2005, 531 ss.

(2) Sulla natura di mere norme interne delle circolari, V. Pappa Monteforte, *Obbligazioni tributarie, circolari e tutela del contribuente*, nota a Cass., sez. un., 2 novembre 2007, n. 23031, in *Notariato*, 2008, 238 ss.

(3) Nella giurisprudenza di legittimità è prevalente l'orientamento che consente all'amministrazione finanziaria di agire "in rettificata" grazie alla valutazione procedimentale degli atti. Un precedente significativo - risalente nel tempo, ma condiviso dai pronunciamenti più recenti (ad es., Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n.

(segue)

Le note che seguono, di prima lettura per argomenti meritevoli di ben altri commenti, forniscono alcune indicazioni in materia.

Tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale degli atti di compravendita soggetti ad IVA riguardanti un immobile ad uso abitativo e più pertinenze

Qualsiasi riflessione in argomento deve prendere le mosse dagli articoli 20 e 21 T.U.R.

L'articolo 20 dispone che "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

L'articolo 21 D.P.R. n. 131/1986 disciplina la tassazione degli "atti che contengono più disposizioni", dove per "disposizioni" si deve intendere "negozi giuridici", cioè qualsiasi attività autonomamente produttiva di effetti giuridici (e non economici) comunque valutabili patrimonialmente (4).

Tralasciando i delicati rapporti tra categorie civiliistiche e diritto tributario (5), in questa sede può essere sufficiente ricordare che - come riconosciuto dalla stessa P.A. - "per costante giurisprudenza di legittimità la disciplina civilistica di un istituto è applicabile al campo tributario qualora l'ordinamento tributario non disciplini autonomamente la materia con norme proprie, anche se derogatorie rispetto a quelle civilistiche" (6).

Nello specifico, le caratteristiche del presente lavoro ci orientano - per l'inquadramento generale del tema - verso il semplice richiamo del principio di alternatività tra imposta di registro e IVA (articolo 40 D.P.R. n. 131/1986), così come rivisitato a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (7).

Che le imposte fisse nella "nostra" ipotesi siano solo tre appare scontato (8), ma la motivazione - articolata nei termini ricordati in premessa - appare, francamente, ridondante.

Qual è il senso del ricorso ai concetti di "negozio complesso" e di "negozi collegati" (9) quando il caso riguarda un semplice ed unico negozio avente ad oggetto il trasferimento di una pluralità di beni da un solo venditore ad un solo acquirente, che corrisponde il prezzo (alienazione c.d. oggettivamente complessa)? Fuorviante è ipotizzare una molteplicità di negozi giuridici, risultando qualificabile la vicenda in esame come mera vendita cumulativa di più immobili, civilisticamente disciplinata - sussistendone i presupposti - dall'articolo 1540 c.c.

Nessuna differenza, tra l'altro, potrebbe riscontrarsi se l'alienazione avesse ad oggetto una pluralità di diritti di differente natura (ad es.: proprietà piena di un bene e nuda proprietà di un altro) che lo stesso acquirente riceva dal medesimo venditore.

L'imposizione è, conseguentemente, unica: una sola imposta fissa di registro, senza che la pluralità dei beni o dei diritti rilevi in alcun modo.

Il risultato sembra, invece, diverso nella fattispecie del trasferimento da parte di un soggetto a due beneficiari, i quali ricevono - rispettivamente - la nuda proprietà e l'usufrutto di un unico cespite.

Se la presenza di più acquirenti non snatura la compravendita sotto l'aspetto civilistico e il contratto non può essere frammentato - con conseguente alterazione della sua funzione economico-sociale - per il mero concorso di diritti reali sulla medesima *res*, fiscalmente ogni attribuzione è soggetta ad una propria tassazione.

Note:

(continua nota 3)

20398, in *Rass. Trib.*, 2006, 295) - è rappresentato da Cass. 6 settembre 1996, n. 8142, in *Riv. giur. trib.*, 1997, 661 ss., con nota di A. Giovanardi, *La dottrina civilistica nell'interpretazione della norma tributaria: negozio complesso, negozi collegati e imposta di registro*. Quale esempio classico di riqualificazione, si pensi alla vendita frazionata dell'azienda. Da ultimo, M. Basilavecchia - M. P. Nastro - V. Pappa Monteforte, *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, Studio n. 81/2009/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari C.N.N. il 4 dicembre 2009. Evidenti sono le connessioni con la dubbia esistenza nel nostro ordinamento di una clausola generale antielusiva, da taluni ritenuta valida anche per le imposte indirette, nonostante il tenore letterale dell'articolo 37 bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Cfr. F. Mattei, Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30055, *Interpretazione degli atti nell'imposta di registro e abuso del diritto*, in *Il fisco*, 2009, 541 ss. La tendenza verso l'ampliamento dei poteri del fisco - capace di vagliare gli "effetti economici" (e non solo giuridici di cui all'articolo 20 D.P.R. n. 131/1986) risultanti dall'atto, anche grazie ad elementi extratestuali - trova conferma legislativa, secondo una certa prospettazione, nel nuovo articolo 53 bis D.P.R. n. 131/1986.

(4) A. Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 34 ss.

(5) Prime indicazioni in V. Pappa Monteforte, *Violazioni tributarie e validità del contratto*, in *Notariato*, 2009, 189 ss.

(6) Risoluzione Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa - Roma, 12 febbraio 2010, n. 8/E.

(7) Per un efficace quadro sinottico delle nuove regole, F. Giffone e F. Giffone, *L'Iva e la tassazione delle cessioni di fabbricati*, in *Fiscalitax*, 2008, 1305 ss.

(8) In tale senso, cfr. P. Giunchi - G. Petteruti, *Unicità e pluralità di negozi. Interpretazione delle disposizioni contenute in un atto*, Studio n. 68/2002/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari C.N.N. il 24 ottobre 2002, *Studi e materiali*, Quaderni C.N.N., Milano, 2003, 499 ss.; G. Petteruti, *Imposte fisse e pluralità di oggetti o negozi*, Studio n. 144-2008/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari C.N.N. il 23 maggio 2008, cui si rinvia per ulteriori indicazioni.

(9) Sul punto, nella manualistica, C. M. Bianca, *Diritto civile*, III, *Il contratto*, Milano, 2000, 243 ss.

Valendo - poi - gli stessi principi per le imposte ipocatastali (legate alle formalità da eseguire, per rendere certo il passaggio di proprietà del bene, a tutela della pubblica fede), le conseguenze (in ordine alle modalità di tassazione) anche per queste ultime possono apparire analoghe.

La giurisprudenza tributaria è stata dello stesso avviso, arrivando a sostenere, proprio per le ipo-catastali - sul presupposto del riscontro della necessaria connessione tra le varie disposizioni contenute in un atto, in modo da applicare un'unica tassazione, nel solo caso di reciproca dipendenza tra esse, dipende dalla configurazione di legge (come per la clausola penale nel contratto di appalto di lavori pubblici di cui alla L. n. 109/1994, oppure del deposito cauzionale costituito dal conduttore a garanzia dell'esatto adempimento del contratto di locazione, previsto dall'articolo 11 L. 27 luglio 1978, n. 392), ovvero dall'inconcepibilità delle une senza le altre e non dalla volontà pattizia - che "non è possibile ravvisare alcuna necessaria concatenazione tra la vendita del diritto di nuda proprietà e la vendita del diritto di usufrutto effettuata dal proprietario a favore di distinti soggetti, poiché nessuna norma prevede la necessaria connessione tra i due negozi, essendo ben possibile, oltretutto, che il proprietario ceda unicamente la nuda proprietà di un immobile trattenendo per sé l'usufrutto (come del resto accade di sovente)" (10).

Ma ipotizzando la vendita di un immobile a Caio per l'usufrutto ed a Tizio per la nuda proprietà, con richiesta per entrambi delle c.d. agevolazioni prima casa, le imposte fisse (ipo-catastali) da corrispondere - a parte, logicamente, quella proporzionale di registro - risulteranno essere due, stante l'unicità del procedimento (di registrazione e) di pubblicità e l'irrelevanza della capacità contributiva (11)?

La risposta deve tener conto che la base imponibile (nell'imposizione proporzionale) per tali imposte - il cui oggetto non è costituito dall'atto o dal trasferimento, ma dalle formalità che da esso scaturiscono (12) - è determinata attraverso il rinvio alle disposizioni dettate per l'imposta di registro (o l'imposta sulle successioni e donazioni) (artt. 2 e 10 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347).

Al contempo, però, non può dimenticarsi, da una parte che la convenzione contenuta nell'atto è una soltanto e la pluralità di parti o di diritti trasferiti risulta incapace di legittimare - nel caso di unico cespite - ulteriori pagamenti, specie quando l'imposta colpisce l'esecuzione della formalità (anch'essa unica), dall'altra che le ipo-catastali sono autonome rispetto all'imposta di registro e l'estensione per ana-

logia delle norme di quest'ultima continua a creare agli interpreti qualche problema di troppo (13).

Documento contenente più cessioni di quote sociali

Ugualmente, rispetto al documento contenente più cessioni di quote l'Agenzia delle Entrate continua a notificare avvisi di liquidazione per "recupero imposta registro in misura fissa per ciascuna cessione ravvisandosi autonome disposizioni non derivanti necessariamente l'una dall'altra".

La tesi si fonda sull'interpretazione dell'articolo 11 della Tariffa, alla luce dell'articolo 21 T.U.R. ed è espressa nella risoluzione n. 225/E del 5 giugno 2008 (14).

Manca, in sostanza, per il fisco, un nesso causale tra una cessione e l'altra e riprende vigore la distinzione di matrice civilistica tra collegamento negoziale, proprio dell'ipotesi *de qua* (articolo 21, comma 1, T.U.R.), e negozio complesso (articolo 21, comma 2, T.U.R.).

Pur considerando che la risoluzione richiamata fa riferimento ad una fattispecie particolare (un solo acquirente da più venditori), già la Direzione Regionale delle Marche in data 18 marzo 2008 - nell'evidenziare una certa indifferenza per il tipo societario oggetto della "variazione" (società di persone o di capitali) ed una applicazione "incostante" del principio espresso - aveva fornito istruzioni operative analoghe agli uffici locali, precisando che "in merito alla tassazione di un atto contenente più cessioni di quote, questa Direzione regionale ritiene corretta ...l'applicazione di più tasse fisse, in base all'articolo

Note:

(10) Comm. Trib. Reg. Napoli, sez. VIII, 31 maggio 2006 n. 111, di conferma a Comm. Trib. Prov. Napoli, sez. XV, 3 febbraio 2005 n. 59.

(11) L'imposizione fissa di registro non è collegata alla natura ed agli effetti che l'atto presentato alla registrazione produce, bensì alla mera esecuzione della formalità della registrazione; pertanto, è unica e di ammontare predeterminato. Così B. Denora, *La natura di "tassa d'atto" dell'imposta di registro dovuta in misura fissa*, Studio n. 238-2008/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari C.N.N. il 21 novembre 2008, ove si rinvencono approfondimenti di sicuro interesse.

(12) P. Giunchi - G. Monteleone, *Imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali*, Studio n. 85/99/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari C.N.N. il 17 dicembre 1999.

(13) Ulteriori indicazioni, quanto alle imposte ipotecarie, in S. Cardarelli, *Imposta ipotecarie*, in *Riv. not.*, 1991, 1123 ss., in part. 1135 ss. Sulla natura dell'imposta catastale, vicina ad una tassa perché corrispettivo del servizio reso dall'Amministrazione attraverso la voltura, già Cass. 23 febbraio 1991, n. 1963.

(14) In *Il Fisco*, 2008, 4672 ss., con commento di A. Montesano, *Risoluzione n. 225/E del 5 giugno 2008. La cessione delle quote sociali dopo l'abrogazione della "tassa sui contratti di borsa"*.

21 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131... Per quanto riguarda la cessione di quote sociali che comporti anche un trasformazione societaria, quale diretta conseguenza della cessione, non è dovuta una ulteriore tassa fissa”.

Letteralmente l'articolo 11 tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 inerisce - quando prevede l'applicazione dell'imposta fissa - agli “atti pubblici e scritture private autenticate aventi ad oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente articolo 4 (cioè di tutte le società, indipendentemente dalla loro natura giuridica) o di titoli di cui all'articolo 8 della tabella...”, mentre l'articolo 4, lettera c) stesso provvedimento, richiede la fissa per “le altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe”.

L'interpretazione ministeriale è stata ribadita in un altro documento di prassi. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 17 ottobre 2008 n. 58/E - all'indomani del riconoscimento di nuove modalità di trasferimento delle partecipazioni di s.r.l. attraverso (dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, cioè) intermediari abilitati alla sottoscrizione digitale (rispetto a quelle codicistiche di cui all'articolo 2470, comma 2, c.c.), volute dall'articolo 36, comma 1 bis, D.L. n. 112/2008, convertito con modifiche dalla L. 6 agosto 2008, n. 113 - ha nuovamente sostenuto che “alla richiesta di registrazione ... le parti debbono unire la prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 168,00 per ciascuna disposizione negoziale contenuta nel documento...”.

La tesi non appare condivisibile e la giurisprudenza tributaria l'ha censurata in più occasioni.

Premessa la più corretta qualificazione della cessione di quote di società di persone come modificazione del contratto sociale - disciplinata dall'articolo 4, lettera c), Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986 - e la differente “esegesi fiscale” della cessione di partecipazioni delle società di capitali - regolata dall'articolo 11, parte I, allegata al medesimo D.P.R. - i precedenti più recenti sono significativi di un orientamento che va consolidandosi.

“La circostanza che la cessione riguardi più quote della s.r.l. non fa perdere all'atto la sua natura unitaria” e la sola tassa fissa dovuta è correlata all’“unica e complessiva formalità di registrazione” (15).

Nella cessione di quote di società di persone, “la natura unitaria dell'atto è ancora più avvalorata dal fatto che trattasi di una modifica di patti sociali”. In particolare, “la circostanza che la cessione riguardi più quote di una società di persone, non fa perdere all'atto la sua natura unitaria”. Di conseguenza, la tassa fis-

sa (una) “è dovuta esclusivamente in ragione dell'unica e complessiva formalità di registrazione” (16).

L'imposta di registro è imposta d'atto, caratterizzata da “due diversi motivi di imposizione: il primo attiene al tributo in misura proporzionale, colpisce la manifestazione della capacità contributiva ed è quindi correlata al valore del bene trasferito; il secondo colpisce l'atto in quanto oggetto della registrazione con doppia valenza fiscale e privatistica - ex art. 2704 c.c.”. Per cui - nel caso di vendita di quote di partecipazione di una s.r.l. a due distinti soggetti acquirenti - trattandosi di tassa richiesta per la mera esecuzione della formalità di legge, l'amministrazione finanziaria può percepire una sola fissa (17).

La pretesa dell'Agenzia delle Entrate che intende assoggettare a molteplici imposte di registro quattro cessioni di quote risultanti da un unico atto notarile è infondata. “La cessione di quote societarie ... non rientra nella previsione normativa contenuta nell'articolo 21 (D.P.R. n. 131/1986), atteso che la fattispecie trova la sua collocazione nell'art. 11 della tariffa all. A) D.P.R. n. 131/1986. Oggetto della registrazione non sono le cessioni di quote singolarmente volute dai cedenti ma l'atto unico ricevuto dal Notaio rogante, atto che - dal punto di vista tributario - non è un atto plurimo avente ad oggetto singole quote di comune proprietà valutabili separatamente in dipendenza della natura dei soggetti proprietari, ma un atto unitario, rilevante oggettivamente come atto d'impresa” (18).

Il Ministero delle Finanze, con la risoluzione n. 250529 del 4 febbraio 1982, ha chiarito che un atto contenente convenzioni plurime, assoggettabili ciascuna ad ammontare d'imposta inferiore a quella fissa, deve scontare una sola imposta fissa, sia per la prevalente considerazione che unica è la formalità di registrazione, sia perché la registrazione è un servizio pubblico e la somma da corrispondere rappresenta il costo minimo del servizio reso dalla pubblica Amministrazione (19).

L'esistenza di un costo al di sotto del quale non è possibile scendere (articolo 41, comma 2, D.P.R. n. 131/1986) - indipendentemente dalla valutabilità

Note:

(15) Comm. Trib. Prov. di Como, sez. VII, 12 gennaio 2009, n. 2, in *Le società*, 2009, 975.

(16) Comm. Trib. Prov. di Varese, sez. III, 6 ottobre 2009, n. 122.

(17) Comm. Trib. Prov. di Como, sez. V, 13 gennaio 2009, n. 2, in *Le società*, 2009, 975.

(18) Comm. Trib. Prov. di Novara, sez. I, 4 giugno 2009, n. 56.

(19) Comm. Trib. Prov. di Bari, sez. XXIV, 18 maggio 2009, n. 143 (in riferimento ad un atto contenente una cessione di quote ed una trasformazione da s.a.s. in s.r.l.).

economica dell'attività giuridica svolta - sommata alla considerazione della volontà legislativa di "agevolare" il trasferimento delle partecipazioni societarie (tassate con la fissa, senza che ne assuma rilievo il valore) ed all'alternatività tra imposta fissa e proporzionale (art. 41, comma 1, D.P.R. n. 131/1986) porta a ritenere che - nelle fattispecie per le quali "vale" la fissa di registro (quindi anche nelle ipotesi di modifica dei patti sociali) - il numero delle disposizioni non conti.

Il pagamento di una sola imposta fissa congloba in sé il costo di registrazione, assorbendo le altre imposte (fisse), pur nel caso in cui manchi, già in astratto, il nesso tra le disposizioni dell'atto sottoposto a tassazione.

Atti implicanti rinuncia espressa o tacita all'azione di riduzione e di accettazione o rinuncia all'eredità

Il tentativo di recupero di più imposte fisse per gli atti di acquiescenza alle disposizioni (testamentarie e/o donative) lesive o, più correttamente, implicanti rinuncia espressa o tacita all'azione di riduzione è motivato dall'Agenzia delle Entrate nel modo che segue: "l'imposta fissa di registro è dovuta sulle singole 'adesioni, acquiescenze o rinunce' poiché trattasi di disposizioni che sebbene contenute in atto 'unico' sono indipendenti, prive di collegamento tra loro e perciò scindibili ed autonomamente rilevanti".

L'assunto ha trovato conferma in un parere dell'Agenzia delle Entrate che - a fronte di un unico atto di rinuncia all'eredità sottoscritto da più coeredi (mamma e due germani) alla presenza del Cancelliere Capo della Pretura di Afragola - ha ritenuto, interpretando la norma di cui all'articolo 21 T.U.R., corretto il criterio di tassazione sulla base del quale sono "dovute tante tasse fisse quante sono le rinunce", attesa l'ininfluenza reciproca - sul piano degli effetti - di ogni singola disposizione (20).

In realtà, i documenti sottoposti a tassazione (anche quelli più "compositi" di adesione, acquiescenza e/o rinuncia) contengono le manifestazioni di volontà di tutti i legittimari e ciò, evidentemente, perché solo con l'accordo di tutti i soggetti interessati alla vicenda successoria è possibile rispettare l'assetto di interessi divisato dal testatore e/o donante. È di palmare evidenza, invero, che ove la rinuncia all'azione di riduzione provenga solo da alcuni tra i legittimari lesi o pretermessi, il testamento e/o le donazioni non potrebbero reputarsi salvi, essendo suscettibili di autonomia impugnativa da parte degli altri legittimari.

Il trattamento tributario che gli uffici finanziari riservano a tale tipo di atto - documento di certo me-

ritevole nel suo fine ultimo - ne scoraggia l'adozione, quando - invece - attraverso l'acquiescenza si affrancano i beni già oggetto di donazione o disposizione testamentaria dal pericolo di azioni di riduzione, con immediato beneficio per le parti, per la sicurezza dei traffici giuridici, per la fluida circolazione della ricchezza e, più in generale, per il buon funzionamento del mercato.

Chiedere - di fronte ad un unico documento notarile - tante imposte di registro in misura fissa quante sono le singole acquiescenze o rinunce all'azione di riduzione, le adesioni a disposizioni testamentarie (intendendosi come tali gli atti con i quali, fatta salva la possibilità di esperire l'azione di riduzione, si rinuncia a far valere eventuali cause di invalidità del negozio testamentario), oppure - ancora - le accettazioni di eredità da parte dei delati, non sembra normativamente giustificabile.

Fiscalmente, non ha significazione alcuna che si ipotizzi in questo caso una pluralità di negozi - più o meno collegati - quando il risultato cui le parti mirano è unico, il nesso sinallagmatico tra le varie manifestazioni volitive le rende unitarie, quanto meno dal punto di vista fiscale (21): gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione e la sua stessa natura provano l'unicità dell'atto (cfr. art. 20 D.P.R. n. 131/1986). In esso, invero, le molteplici dichiarazioni di volontà si pongono l'una accanto all'altra nel perseguimento di un obiettivo comune che è quello, sopra descritto, del rispetto dell'assetto patrimoniale definito dal *de cuius*.

Ogni dichiarazione negoziale, in altri termini, ha senso ed esplica pienamente gli effetti che si vogliono raggiungere solo se si accompagna alle altre.

Con riguardo all'atto di acquiescenza non può discostarsi - volendo intenderne realisticamente l'essenza - che, quando ad esso concorra la rinuncia di più legittimari, ciascuna rinuncia è inscindibilmente collegata alle altre. Di certo, ciascun legittimario potenzialmente leso o pretermesso - nella normalità dei casi - intanto rinuncia non in quanto sia interes-

Note:

(20) Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Campania, Risposta ad interpello, 27 settembre 2005, prot. n. 914-28312/2005. Contro, recentissima, Comm. Trib. Prov. Caserta, sez. VII, 5 marzo 2010, n. 220.

(21) Non si dimentichi, comunque, che - di recente - la Corte Suprema si è più volte espressa nel senso di attribuire "causa unitaria" all'operazione posta in essere dalle parti, causa che prescinde dai singoli contratti attraverso i quali si manifesta il collegamento: Cass., sez. trib., 7 luglio 2003, n. 10660; Cass., sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2713; Cass., sez., trib., 23 novembre 2001, n. 14900, in *Rass. Trib.*, 2005, 1199 ss., con nota di D. Farina, *Il collegamento negoziale secondo la recente giurisprudenza tributaria*.

sato ad abdicare ad un proprio diritto, ma in quanto - a sua volta - ottenga identica rinuncia da parte degli altri legittimari.

Addirittura si può arrivare a sostenere che interessa poco, a questo punto, se nella ristretta ottica della fattispecie, l'atto possa effettivamente qualificarsi unitario o meno; conta - piuttosto - che tali manifestazioni di volontà negoziale, per loro natura, devono ritenersi l'una dipendente necessariamente dall'altra, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, D.P.R. n. 131/1986. Ciò nella visione espressa dal citato testo unico che, per l'appunto - in particolare, nel III comma del menzionato articolo 21 - mostra di essere interessato più alla sostanza economica dell'operazione che non alla sua formale strutturazione.

In sintesi, rileva la concreta unitarietà dell'operazione e non l'astratta scindibilità delle posizioni in più negozi (cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 156/E del 17 dicembre 2004), o - a voler seguire la linea argomentativa della Corte di Cassazione - "i medesimi criteri impositivi dettati per il negozio composto debbono valere in ogni caso di collegamento negoziale, poiché la sostituzione ad unico strumento giuridico con determinazioni pattizie multiple, di più contenitori negoziali, non può incidere sulla fattispecie sostanziale tributaria, inducendo in risultati irragionevolmente differenziati, in contrasto col principio (art. 53 Cost.) della capacità contributiva" (22).

Procure generali (e non) conferite da più mandanti (o a più mandatari)

La procura generale, institoria e quella c.d. specifica

(cioè rilasciata per un solo affare) che non si esauriscono in un solo atto giuridico devono registrarsi in termine fisso, ai sensi del combinato disposto degli articoli 11, parte I e 6, parte II, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986. Quest'ultima norma prevede la registrazione delle procure speciali solo in caso d'uso, escludendola - quindi - per quelle che costituiscono allegati necessari agli atti presentati per la registrazione (23).

La tesi a tenore della quale la procura conferita a più soggetti con poteri disgiunti sarebbe soggetta a tante imposte fisse quanti sono i procuratori è risalente nel tempo (24).

La procura collettiva - passiva (cioè a favore di più procuratori) o attiva (rilasciata da più rappresentanti), congiuntiva o disgiuntiva, commerciale e non che sia - non assume, invece, mai una natura plurima e, conseguentemente, resta un documento unico da assoggettare ad una sola imposta fissa (25).

Note:

(22) Cass., sez. trib., 23 novembre 2001 n. 14900, cit.

(23) V. Pappa Monteforte, *Cenni sulla tassazione dell'allegato di procura speciale*, in *Notariato*, 1997, 472 ss.

(24) Direzione Regionale delle Entrate per la Regione Lombardia, Comunicazione del 30 giugno 1999 prot. 270/I/Segr/99.

(25) Maggiori indicazioni in P. Giunchi - G. Petteruti, *Procura cumulativa. Natura giuridica e trattamento tributario*, Studio n. 73/2002/T, approvato dalla Commissione Studi Tributari C.N.N. il 24 ottobre 2002, *Studi e materiali*, Quaderni C.N.N., Milano, 2003, 508 ss.

LIBRI



Collana **Lecture Notarili**

La normativa antiriciclaggio e antiterrorismo per i professionisti

di Marco Krogh e Cesare Licini

Il tema dell'antiriciclaggio e dell'antiterrorismo è di grande attualità per tutti i Professionisti.

Le direttive europee svolgono in questo ambito il ruolo di "normazione comunitaria" di vertice che ha trovato recepimento in Italia con il D.Lgs. n. 231 del 21 novembre 2007.

Il volume illustra il panorama dell'attuale scenario internazionale e comunitario della lotta al riciclaggio ed esamina accurata-

mente il versante nazionale delle nuove norme.

Ipsoa 2009, pagg. 275, euro 32,00
Cod. 102055

Per informazioni e acquisti

- **Servizio Informazioni Commerciali**
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agente Ipsoa di zona** (www.ipsoa.it/agenzie)
- <http://shop.wki.it/ipsoa>