

SALERNO, 14 GENNAIO 2014
CONSIGLIO NOTARILE DI SALERNO

INCONTRO DI STUDIO

**"TASSAZIONE DELLE CONVENZIONI CON PIU'
OGGETTI/SOGGETTI E DI UN ATTO CONTENENTE PIU'
CONVENZIONI"**

A CURA DI LUCA RESTAINO

Ai fini di una corretta applicazione dell'imposta di registro occorre distinguere tra:

- atti contenenti un'unica disposizione sia pure con pluralità di soggetti e/o oggetti;
- atti plurimi, cioè contenenti più disposizioni autonome;

Esempi:

- nel caso di vendita di più beni da un soggetto ad altro soggetto, con unico corrispettivo e ripartizione dello stesso tra detta pluralità di beni, si configura un atto contenente un'unica disposizione;
- nel caso di unico venditore che vende vari immobili, ciascuno a un diverso acquirente, si configura un atto plurimo.

Oggi occorre, inoltre, distinguere tra:

- imposta fissa (elevata ad Euro 200);
- imposta minima (Euro 1.000).

ATTO CONTENENTE UN'UNICA DISPOSIZIONE
- PLURALITA' DI BENI
SOGGETTI AD ALIQUOTE DIVERSE

L'art. 23 del T.U.R. disciplina la tassazione ai fini dell'imposta di registro delle disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise.

Per quanto concerne la tassazione di una disposizione negoziale che abbia ad oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, il primo comma dell'art. 23 dispone che trova applicazione l'aliquota più elevata.

Nel caso in cui per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti, non trova applicazione l'aliquota più onerosa bensì l'aliquota propria afferente a ciascun bene o diritto.

In relazione all'atto contenente un'unica disposizione, di cui al primo esempio, si possono verificare le seguenti ipotesi:

1. alcuni beni possono usufruire delle agevolazioni:

in tal caso, si applicherà la tassazione agevolata ai fini del registro ed eventualmente ai fini delle imposte ipotecarie e catastali su detti beni, mentre le imposte proporzionali dovute sui beni non agevolati rimangono dovute nella misura proporzionale effettiva, anche se inferiore alla misura minima;

2. i beni sono tassabili con aliquote diverse:

in tal caso, le imposte sono dovute, per ciascun bene, nella misura proporzionale effettiva, anche se inferiore alla misura minima;

3. i beni sono assoggettabili ad IVA:

si applica un'unica imposta fissa.

Qualora si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura minima, si applica un'unica imposta minima.

Con riferimento all'applicazione dell'art. 23 T.U.R. l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di fornire chiarimenti con la risoluzione n. 57/E del 9 aprile 2004.

Con il citato documento di prassi, è stata esaminata l'ipotesi di atto di compravendita avente ad oggetto un fabbricato e un terreno, per i quali erano stati pattuiti corrispettivi diversi; nel caso di specie, gli strumenti urbanistici prevedevano, per il terreno, distinte destinazioni d'uso (una parte era residenziale, una vincolata a spazi pubblici ed un'altra parte agricola).

L'Agenzia, in via preliminare, ha precisato che qualora un atto contenente un unico negozio comporti il trasferimento contestuale tra le medesime parti di una pluralità di beni trova applicazione il principio di cui all'articolo 23.

Sulla base di questa considerazione, è stato chiarito che:

- *imposta di registro*: per ogni bene o porzione di bene che forma oggetto dell'atto, si deve liquidare l'imposta dovuta applicando su ciascuna base imponibile la relativa aliquota, cosicché dovrà essere versato un importo complessivo pari alla somma delle singole imposte determinate con riferimento a ciascun bene.

L'ammontare complessivo, in ogni caso, non potrà essere inferiore alla misura dell'imposta fissa di registro;

- *imposte ipotecaria e catastale*: si applicano le stesse modalità di calcolo

previste per l'imposta di registro.

ESEMPI

VENDITA DA TIZIO A CAIO DI CASA DI ABITAZIONE E DUE GARAGE CON RICHIESTA DI AGEVOLAZIONE PRIMA CASA

PREZZO 100.000

80.000 CASA

10.000 1° GARAGE

10.000 2° GARAGE

VALORE CATASTALE 55.000

45.000 CASA

5.000 1° GARAGE

5.000 2° GARAGE

IMPOSTA DI REGISTRO 1.450 (1.000 + 450)

IMPOSTA IPOTECARIA 50 (E NON 50 + 50)

IMPOSTA CATASTALE 50 (E NON 50 + 50)

VALORE CATASTALE 45.000

35.000 CASA

5.000 1° GARAGE

5.000 2° GARAGE

IMPOSTA DI REGISTRO 1.250 (800 + 450) E NON 1.450 (1.000 + 450)

IMPOSTA IPOTECARIA 50 (E NON 50 + 50)

IMPOSTA CATASTALE 50 (E NON 50 + 50)

VENDITA DA TIZIO A CAIO DI NEGOZIO E TERRENO AGRICOLO

PREZZO 100.000

80.000 NEGOZIO

20.000 TERRENO

IMPOSTA DI REGISTRO 9.600 (7.200 + 2400)

IMPOSTA IPOTECARIA 50 (E NON 50 + 50)

IMPOSTA CATASTALE 50 (E NON 50 + 50)

ATTO CON PLURALITA' DI CONVENZIONI

L'Agenzia delle Entrate con la circolare riepilogativa dell'imposta di registro riporta come esempio di atto con pluralità di convenzioni (atto plurimo) il caso di unico venditore che vende vari immobili, ciascuno a un diverso acquirente.

Nel caso di atti con pluralità di convenzioni l'articolo 21 del T.U.R. distingue due categorie di atti:

- atti che contengono *più disposizioni che non derivano necessariamente*, per la loro intrinseca natura, *le une dalle altre*: in tal caso, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto (comma 1);
- atti che contengono *più disposizioni che*, per la loro intrinseca natura, *derivano necessariamente le une dalle altre*: in questo caso, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa (comma 2).

Per "*disposizione*" si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in se compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali.

Il principio generale a cui conformare la tassazione è sancito dall'articolo 21 del T.U.R., secondo il quale in presenza di un atto contenente più disposizioni, ciascuna disposizione soggiace ad autonoma imposizione, salvo quelle derivanti necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre.

L'argomento è stato poi approfondito sia con riferimento alle disposizioni soggette ad imposta fissa di registro che con riferimento a quelle soggette ad imposta proporzionale.

***Tassazione degli atti che contengono più disposizioni
soggette ad imposta fissa***

Con la circolare 7 ottobre 2011, n 44, sono state fornite indicazioni volte alla corretta applicazione delle imposte fisse di registro in caso di atti che contengono più disposizioni.

Con la predetta circolare è stato chiarito che le singole disposizioni contenute nell'atto rilevano autonomamente, ai sensi dell'art. 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.

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.

Nel caso in cui le disposizioni contenute nell'atto non siano suscettibili di un'autonoma valutazione economica, non si realizza un'espressione di capacità contributiva e, pertanto, non trova applicazione il disposto di cui all'articolo 21 del TUR.

L'articolo 21 del TUR non trova, quindi, applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più disposizioni che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Tale documento deve essere assoggettato a tassazione con applicazione di un'unica imposta fissa di registro nella misura di euro 168,00.

Nella citata circolare, è stato, quindi, chiarito che l'articolo 21 del TUR non trova, ad esempio, applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenuti **più atti di procura**.

Le procure si caratterizzano come atti non aventi contenuto patrimoniale, ed

in virtù di tale precipua caratterizzazione, sono comprese, ai fini dell'imposta di registro, tra gli atti da registrare in termine fisso (ad esclusione delle procure speciali ex articolo 6 della Tariffa, parte seconda, del TUR), con imposta di registro in misura fissa, se redatte per atto pubblico o scrittura privata autenticata.

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.

Possono qualificarsi quali atti che non hanno contenuto patrimoniale gli atti di rinuncia all'eredità con i quali si rifiuta 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, troverà applicazione la tassazione proporzionale riservata agli atti che hanno contenuto patrimoniale.

***Tassazione degli atti che contengono più disposizioni
soggette ad imposta proporzionale***

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione 3 luglio 2008, n. 272, ha precisato che, "in relazione a più disposizioni negoziali interne al medesimo contratto (intercorrenti tra i medesimi soggetti, *ndr*), per le quali l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale, è possibile enucleare le seguenti fattispecie:

1) l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione (*rectius*, per ciascun negozio giuridico) è inferiore all'importo minimo fissato dalla legge, mentre l'importo complessivamente dovuto (commisurato a tutte le disposizioni) è superiore a quello minimo (ad esempio: l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è di 500 euro).

In questo caso l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio (nell'esempio: 1.000 euro);

2) l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo di legge ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione (ad esempio: 500 euro).

In questo caso l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura minima una sola volta, in quanto la formalità della registrazione, alla quale va sottoposto il contratto contenente più disposizioni e per l'esecuzione della quale il legislatore ha previsto un importo minimo, è unica (nell'esempio: 1.000 euro).

In conclusione, nel caso rappresentato dall'istante, qualora per la registrazione del contratto di affitto di PAC e contestuale contratto di affitto di terreni agricoli, l'imposta di registro proporzionale dovuta per ciascuna delle pattuizioni negoziali sia complessivamente inferiore all'importo minimo fissato dall'articolo 41, comma 2, del TUR, detta imposta dovrà essere corrisposta una sola volta nella misura fissa di 168 euro.

**Risoluzione del 04/02/1982 n. 250529 - Min. Finanze - Tasse e
Imposte Indirette sugli**

Affari

Imposta di registro. Trattamento tributario di un atto contenente connessioni plurime.

Sintesi: Un atto contenente convenzioni plurime assoggettabili di per se' ad un ammontare d'imposta inferiore alla tassa fissa di registro e' soggetto ad una sola tassa fissa perche' unica e' la formalita' di registrazione.

Testo:

Codesto Ispettorato ha chiesto di conoscere se un atto contenente convenzioni plurime assoggettabili di per se' ad un ammontare d'imposta inferiore alla tassa fissa di registro sia soggetto ad una sola tassa fissa oppure a tante quante sono le convenzioni stipulate.

Al riguardo si ritiene tuttora valido l'orientamento assunto da questa Amministrazione nella vigenza della precedente legge di registro, nel senso cioe' che debba essere percetta una sola tassa fissa di registro qualora la liquidazione dell'imposta - relativamente alle varie convenzioni contenute in un atto - risulti inferiore a detta tassa, sempre per la prevalente considerazione che unica e' la formalita' di registrazione.

ESEMPI

ATTO UNICO CONTENENTE TRE DISTINTE VENDITE DA PARTE DI UN UNICO VENDITORE A DIVERSI ACQUIRENTI DI GARAGE NON PERTINENZIALI PER IL PREZZO DI EURO 10.000 CIASCUNO

IMPOSTA DI REGISTRO 2.700 (900 + 900 + 900)

E NON 3.000 (1.000 + 1.000 + 1.000)

IMPOSTA IPOTECARIA 150 (50 + 50 + 50)

IMPOSTA CATASTALE 150 (50 + 50 + 50)

ATTO UNICO CONTENENTE TRE DISTINTE VENDITE DA PARTE DI UN UNICO VENDITORE A DIVERSI ACQUIRENTI DI TERRENI AGRICOLI PER IL PREZZO DI EURO 1.000 CIASCUNO

IMPOSTA DI REGISTRO 1.000 (120 + 120 + 120 = 360 < 1000)

E NON 3.000 (1.000 + 1.000 + 1.000)

IMPOSTA IPOTECARIA 150 (50 + 50 + 50)

IMPOSTA CATASTALE 150 (50 + 50 + 50)

E SE I VENDITORI SONO DIVERSI MA IDENTICO E' L'ACQUIRENTE?

E SE SONO DIVERSI SIA I VENDITORI CHE GLI ACQUIRENTI?

Allorché più disposizioni non necessariamente connesse contenute in unico documento diano luogo a liquidazione di imposte inferiori al minimo sia singolarmente che nel totale, è dovuta unica fissa e non tante fisse per quanti siano i negozi.

La regola è ricavabile dal sistema di determinazione dell'imposta principale dovuta sull'atto documento - ex 41 comma 2 TUR.

CNN Studio n. 144-2008/T Imposte fisse e pluralità di oggetti o negozi

La circolare riepilogativa dell'imposta di registro nel riportare – e dunque fare proprio – il contenuto della risoluzione 272/2008 ha precisato che detta risoluzione si applica **"in relazione a più disposizioni negoziali interne al medesimo documento per le quali l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale"** senza fare menzione della circostanza che le "più disposizioni interne" intervengano tra le stesse persone, senza fare menzione della necessità che siano identiche ex parte venditoris.