

Se ne era già parlato a suo tempo, ma non sono certo di ricordare bene

ATTO PLURIMO. Molto plurimo, nel senso che nello stesso atto A vende a B il bene Alfa, C vende a D il bene Beta, E vende ad F il bene Gamma, G vende ad H il bene Delta.

Sono tutti beni di scarsissimo valore economico.

Si applica la disciplina fiscale degli atti plurimi, secondo cui si paga un'unica imposta di registro quale risultante dalla somma delle singole imposte di registro delle quattro vendite (fermo restando l'importo minimo complessivo di Euro 1.000), oppure sono dovute quattro distinte imposte di registro con l'importo minimo di Euro 1.000 per ciascuna di esse?

A me sembra di ricordare che trovi applicazione la disciplina fiscale degli atti plurimi, e che pertanto sia dovuta un'unica imposta di registro quale risultante dalla somma delle singole imposte di registro delle quattro vendite (fermo restando l'importo minimo complessivo di Euro 1.000), sebbene la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.2/E del 21 febbraio 2014 non contempli espressamente tale ipotesi nelle varie esemplificazioni.

Ricordo male?

Da quanto ricordo

Solo se c'è una connessione tra le varie compravendite contenute nell'atto.

La Cassazione recentemente così si è espressa:

Cassazione, ordinanza 16 giugno 2023, n. 17422, sez. V

Imposta di registro – pluralità di oggetti – disposizioni plurime

Il regime della tassazione unica, da applicare avendo riguardo alla disposizione soggetta all'imposizione più onerosa, previsto dall'**art. 21, comma 1 del D.P.R. 131/1986**, richiede, attesa la lettera e la ratio di questo, che **tra le diverse clausole vi sia un vincolo di connessione necessaria in virtù della legge o per esigenza obiettiva del negozio giuridico e non per volontà delle parti.**

Ne consegue che **non è possibile ravvisare alcuna necessaria concatenazione di carattere oggettivo tra le vendite, tra i medesimi soggetti, di immobili di differente valore**, bensì una connessione derivante esclusivamente dalla volontà delle parti, con conseguente autonoma tassazione delle disposizioni costituenti il negozio.

ricordi bene. In Toscana è stato sancito al Tavolo Rotondo con l'Agenzia delle Entrate del 12 gennaio 2018.

La Cassazione segnalata da Carla riguarda in generale la questione dei negozi collegati o complessi di cui all'art. 21 del T.U.R., secondo il quale, qualora un atto contenga più disposizioni, ciascuna disposizione è soggetta ad autonoma imposizione, salvo quelle derivanti necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, nel qual caso l'imposta si applica alla disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa.

I negozi collegati (non complessi) sono soggetti ad autonoma imposizione, ma con un temperamento per quanto attiene all'applicazione dell'imposta minima prevista dalla legge, *qualora interni al medesimo contratto*", nel senso che:

- se 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 **(esempio - tre disposizioni - : l'imposta proporzionale**

dovuta per ciascuna disposizione è di 600 euro), in questo caso l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio **(nell'esempio: 1800 euro);**

- se 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 **(esempio - tre disposizioni - : $300+300+300 = 900$ euro),** in questo caso l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa 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: 1000 euro).**

(Cfr. Risoluzione 3 luglio 2008, n. 272/E, richiamata dalla Circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E)

Art. 21 T.U.R.

1. 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.

2. 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 alla imposizione più onerosa.

Il primo comma è riservato ai negozi collegati, mentre il secondo comma è applicabile alla fattispecie del negozio complesso.

La Cassazione spiega così:

"La distinzione tra il 1° ed il 2° comma dell'art. 21 del d.P.R. n. 131 del 1986 pone dunque la differenza fra il negozio complesso e quelli collegati, in virtù della quale il primo è contrassegnato da una causa unica; là dove, nel collegamento, distinti ed autonomi atti negoziali si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili. Nello stabilire il regime tributario di registro applicabile nel caso in cui l'atto contenga più disposizioni, la norma detta il criterio distintivo tra tassazione unica, da applicare con riguardo alla disposizione soggetta all'imposizione più onerosa (comma 1) e tassazione separata delle singole disposizioni(comma 2), individuandolo, in linea con il principio generale della tassazione secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto, a prescindere dal nomen iuris adoperato, nella sussistenza o meno del requisito che esse "derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre".

Come puoi notare la questione degli atti plurimi, di cui si discute, sfiora soltanto il perimetro della disciplina dei negozi collegati e del negozio complesso, essendo

riferita alle modalità di applicazione dell'imposta minima in presenza di più negozi contenuti in un unico atto. Si tratta quindi di un collegamento di tipo documentale, preso, diciamo così, a pretesto dall'AE per temperare gli effetti di un'imposta minima sproporzionata rispetto a fattispecie di modesto valore economico.

Secondo l'AE (*Circ. 2/E/2014*) "Ai fini di una corretta applicazione dell'imposta minima di registro, occorre distinguere, dunque, tra:

- atti plurimi, cioè contenenti più disposizioni autonome;

- atti contenenti un'unica disposizione sia pure con pluralità di soggetti e/o oggetti

Si realizza un atto plurimo nel caso, ad esempio di unico venditore che vende vari immobili, ciascuno a un diverso acquirente; in tal caso, ogni disposizione rimane assoggettata ad autonoma tassazione."

Tuttavia, "nel caso in cui l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo dell'imposta di registro mentre l'importo complessivamente dovuto, commisurato a tutte le disposizioni, è superiore a quello minimo, l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio."

Inoltre "l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa, una sola volta, qualora l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore alla misura fissa, ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione."

Tali principi si ritengono pacificamente applicabili altresì:

- al caso di un unico acquirente che acquista vari immobili, ciascuno da un diverso venditore;

- al caso di più venditori che vendono vari immobili a diversi acquirenti.

Con riferimento all'atto contenente un'unica disposizione, "che si realizza, nel caso di vendita tra i medesimi soggetti, ad esempio di più beni immobili, anche soggetti ad aliquote diverse, l'imposta minima trova applicazione una sola volta qualora l'imposta proporzionale calcolata su ciascun bene risulti inferiore alla misura minima di euro 1.000.

Tale principio appare coerente con i chiarimenti forniti con la circolare n. 18 del 2013, con la quale è stato chiarito che nel caso in cui si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura fissa, si applica un'unica imposta fissa." (*Circ. 2/2023 citata*).

Consulenza giuridica - n. 903-20/2019 - Uffici dell'Amministrazione finanziaria - Direzione Regionale - Ufficio Gestione tributi - sull'applicazione dell'imposta minima di euro 1.000

14 novembre 2019

OGGETTO: applicazione dell'imposta minima di euro 1.000 per atti aventi ad oggetto più trasferimenti immobiliari- art.10, comma 2, D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23 Consulenza giuridica - n. 903-20/2019 - Uffici dell'Amministrazione finanziaria - Direzione Regionale - Ufficio Gestione tributi

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 131 del 1986 , e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ufficio Territoriale Atti Pubblici, Successioni e Rimborsi della D.P. di Genova, per il tramite dell'Ufficio Servizi Fiscali della D.R. della Liguria, inoltra il seguente quesito relativo all'interpretazione dell'art.10, comma 2 del D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23. L'Ufficio chiede quale sia la corretta tassazione, ai fini dell'imposta di registro, di un atto che contenga più compravendite (non collegate soggettivamente nè oggettivamente tra loro), alcune delle quali (o anche tutte) non raggiungano l'imposta minima di 1000 euro prevista dalla citata norma per i trasferimenti immobiliari.

Precisamente viene formulato il seguente quesito: "con riferimento all'oggetto rilevo che, in sede di controllo della tassazione sugli atti di compravendita immobiliare, potrebbero esserci interpretazioni difformi da parte degli uffici per casistiche non contemplate dalla circolare 2/2014. In particolare, la fattispecie che potrebbe determinare i maggiori dubbi interpretativi è quella in cui in cui fra le diverse disposizioni normative contenute nel medesimo atto non sia rilevabile alcun collegamento soggettivo ovvero oggettivo (ad esempio, nel caso in cui, nello stesso atto, siano contenute, in primo luogo, la cessione dal soggetto "A" al soggetto "B" di un immobile posto nel Comune "1" e, in secondo luogo, la cessione dal soggetto "C" al soggetto "D" di altro immobile posto nel Comune "2")."

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Gli Uffici istanti non formulano espressamente una soluzione interpretativa; allegano, tuttavia, alcuni atti di prassi interna.

Tra questi, la Direttiva interna Prot.62167 del 14 dicembre 2017 dell'Ufficio Consulenza della D.R. Toscana affronta la casistica oggetto del quesito e precisa che i criteri dettati dalla Circolare n. 2 del 21 febbraio 2014, al paragrafo 7.1.1, con riferimento all'applicazione dell'imposta minima di 1000 Euro agli atti plurimi, contenenti cioè più disposizioni fra loro autonome, "risultano applicabili anche nell'ipotesi in cui fra le diverse disposizioni normative contenute nel medesimo atto non sia rilevabile alcun collegamento soggettivo ovvero oggettivo (ad esempio, nel caso in cui, nello stesso atto, siano contenute, in primo luogo, la cessione dal soggetto "A" al soggetto "B" di un immobile posto nel Comune "X" e, in secondo luogo, la cessione dal soggetto "C" al soggetto "D" di altro immobile posto nel Comune "Y")."

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che, come noto, l'art.10, comma 2, del predetto D.Lgs. 23/2011, introduce una nuova soglia di imposta di 1.000 euro per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi e i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi. In forza, dunque, di tale previsione, qualora l'imposta proporzionale scaturente dalla applicazione delle aliquote risulti inferiore ad euro 1.000, la stessa deve essere adeguata e ricondotta a tale importo.

Con riguardo alle citate novità normative l'Amministrazione Finanziaria si è pronunciata con la Circolare n.2/E del

21.02.2014 (punto 1.7). In tale atto di prassi si precisa che, ai fini di una corretta applicazione dell'imposta minima di registro, nei casi di atti contenenti più trasferimenti immobiliari, occorre distinguere tra:

- atti plurimi, cioè contenenti più disposizioni autonome (ad esempio un unico venditore che vende vari immobili, ciascuno ad un diverso acquirente);
- atti contenenti un'unica disposizione sia pure con pluralità di soggetti e/o oggetti (ad esempio una vendita tra i medesimi soggetti di vari beni immobili).

Con riferimento alla tassazione degli atti plurimi, premesso che ogni disposizione rimane assoggettata ad autonoma tassazione come sancito dall'art. 21, comma 1 T.U.R., la Circolare n.2/2014 cit. richiama quanto già precisato con la Risoluzione n. 272/E del 3 luglio 2008 con riferimento al caso di più disposizioni negoziali contenute nel medesimo contratto: "nel caso in cui l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo dell'imposta di registro mentre l'importo complessivamente dovuto, commisurato a tutte le disposizioni, è superiore a quello minimo, l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio" . L'imposta di registro deve essere, invece, corrisposta in misura fissa (1000 euro) una volta sola, "qualora l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore alla misura fissa, ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione". Tale principio è coerente con i chiarimenti forniti con la Circolare n. 18/E del 29.05.2013, con la quale è stato precisato che nel caso in cui si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura fissa, si applica un'unica imposta fissa.

Il dubbio interpretativo nasce, probabilmente, dalla circostanza che, nell'illustrare la casistica degli atti plurimi, la più volte citata Circolare n. 2/ E del 2014, offre esclusivamente esempi relativi ad unico venditore che vende vari immobili, ciascuno a un diverso acquirente, mentre non sono espressamente esaminati casi in cui nel medesimo atto notarile sono contemplati diversi trasferimenti immobiliari che non presentano alcun collegamento soggettivo e/ o oggettivo tra di loro (ad esempio più venditori che trasferiscono a diversi compratori non collegati tra loro, beni distinti).

Gli Uffici istanti chiedono, pertanto, quale sia la corretta applicazione dell'imposta minima di registro di 1000 euro nel caso di diversi trasferimenti immobiliari che, pur essendo contenuti nel medesimo atto, non hanno alcun collegamento soggettivo e/ o oggettivo tra loro.

Si paventa, infatti, una difformità applicativa in sede di tassazione di tali atti atteso che alcuni Uffici potrebbero recuperare, per ogni disposizione negoziale avente ad oggetto un autonomo trasferimento immobiliare, l'imposta minima di 1000 euro non ritenendo ricorrente la fattispecie indicata nell'art. 21, comma 1 T.U.R., così come da ultimo interpretata dalla Circolare n. 2/ E del 2014, ma la diversa fattispecie di una "pluralità di atti contenuti nel medesimo documento", con il recupero per ognuno della nuova imposta fissa per i trasferimenti immobiliari.

Occorre, dunque, chiarire quale sia il significato, nel Testo Unico del Registro, di "disposizione" e di "atto plurimo" ossia di atto contenente una "pluralità di disposizioni", ai sensi dell'art. 21 comma 1 TUR, e se le indicazioni contenute nella più volte citata circolare 2/ 2014 assumano il valore di una elencazione tassativa.

Tale questione interpretativa è stata, peraltro, già esaminata nell'ambito della Consulenza Giuridica n. 907-22/2014 dalla D. R. Veneto, monitorata in data 13/10/2015 dall'"Ufficio Registro e altri tributi indiretti" della Direzione Centrale. In tale risposta si precisa che la soluzione deve essere individuata alla luce del concetto molto importante e generale chiarito nei già citati atti di prassi dell'Agenzia (circolare 18/E del 2013, circolare 2/E del 2014) , ovvero che, agli effetti dell'articolo 21 del TUR, per "disposizione" si intende ogni convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali. Ciò posto, in tale risposta di Consulenza si precisa espressamente che "L'elevato numero e la varietà di casi che possono presentarsi nella realtà rendono impossibile un'elencazione esaustiva di esempi di atti plurimi. Ai casi contenuti nel paragrafo 7.1.1 della circolare 2/E del 2014, che vedono la presenza di un unico dante causa contro più aventi

causa, contraddistinti dai numeri 5) e 6), non può pertanto essere attribuito il valore di un'elencazione tassativa da parte dell'Agenzia.

Si tratta semplicemente di due ipotesi di atto plurimo funzionali alla corretta comprensione dei meccanismi di calcolo dell'imposta di registro minima illustrati in detto paragrafo."

La Scrivente ritiene sia da condividere tale ampia individuazione del concetto di "atti plurimi" anche alla luce delle indicazioni conformi contenute in altri atti di prassi dell'Agenzia, quali la Circolare n.44 E/2011, punto 1, la Risoluzione n.35/E del 2015 ed in particolare la Risoluzione n. 254/ E del 2002. In tale ultimo documento si afferma che "i decreti di esproprio, che prevedono distinti trasferimenti immobiliari in capo a soggetti diversi, sono qualificabili come "atti plurimi", in quanto pur costituendo formalmente un solo provvedimento, contengono più disposizioni negoziali che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, poiché si riferiscono a soggetti e oggetti espropriati distinti ed autonomi"; pertanto essi vanno assoggettati ad autonoma tassazione (in allora in misura fissa, oggi proporzionale, n.d.s.), "secondo le disposizioni dell'art. 21 TUR".

La stessa Suprema Corte (Cfr. Ordinanza n. 15775/2017; Sentenze nn. 7809/2015; 10789/2009, 10180/2009) ha più volte chiarito che nelle diverse fattispecie in cui può configurarsi un negozio giuridico composto, si può distinguere il negozio collegato (cui applicare a fini fiscali le regole di cui all'art. 21, comma 1 T.U.R.), dove il collegamento deve ritenersi meramente occasionale in quanto le singole manifestazioni di volontà, strutturalmente e funzionalmente autonome, siano solo casualmente riunite, mantenendo tuttavia l'individualità propria di ciascun tipo negoziale; può, viceversa, definirsi negozio complesso (cui applicare a fini fiscali le regole di cui all'art. 21, comma 2 T.U.R.) il negozio in cui i diversi e distinti negozi vengono visti e concepiti come legati da un rapporto di interdipendenza, per cui le vicende dell'uno debbono ripercuotersi sull'altro, condizionandone la validità ed efficacia.

Occorre, inoltre, evidenziare che nel sistema delineato dal D.P.R. 131/1986, il presupposto dell'imposta di registro non è il "documento" in sé, quanto "l'attività giuridica" di cui il documento costituisce una rappresentazione durevole nel tempo e che di fronte ad un atto che contiene più disposizioni negoziali, l'unica norma dettata dal T.U.R. per la registrazione è proprio il più volte citato art.21. Il comma 1 della predetta norma fiscale, che assoggetta ad autonoma imposizione ogni disposizione, non sembra peraltro richiedere, neppure, un collegamento soggettivo e/o oggettivo tra le diverse disposizioni contenute nell'atto.

Da quanto sopra discende che nella casistica di atto plurimo rientrano:

- a) sia l'atto notarile che contenga più disposizioni, nel caso che qui interessa più trasferimenti immobiliari, tra loro collegati soggettivamente e/o oggettivamente (ad esempio dell'unico dante causa che vende distinti beni a più aventi causa, o viceversa),
- b) sia l'atto notarile che contiene più disposizioni, nel caso che qui interessa più trasferimenti immobiliari, tra loro non collegati né soggettivamente né oggettivamente (in un solo documento, ad esempio, sono contenute due compravendite una da Tizio a Caio e l'altra da Mevio a Sempronio

In entrambi i casi sopra esposti, gli atti, infatti, contengono più disposizioni autonome nel senso di cui più sopra e comportano il loro inquadramento come atti plurimi nell'ambito del comma 1 dell'articolo 21 del TUR. Assodato che anche più cessioni, contenute nel medesimo atto, non collegate soggettivamente e/ oggettivamente tra loro rientrano nella categoria degli atti plurimi (articolo 21, comma 1 del TUR), alle medesime devono essere applicate le varie regole di determinazione dell'imposta minima di registro indicate al paragrafo 7.1.1. della circolare 2/E e che qui si riassumono:

- ove l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione sia inferiore all'importo minimo di 1000 euro, mentre l'importo complessivamente dovuto sia superiore a tale importo minimo, l'imposta da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio;

- ove l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione sia inferiore all'importo minimo e sia inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione, l'imposta minima di euro 1.000 è dovuta una sola volta.

Pertanto, si ritiene sia da condividere la soluzione interpretativa prospettata, già peraltro adottata negli atti di prassi interna allegati all'istanza, secondo cui i criteri dettati dalla Circolare n. 2 del 21 febbraio 2014, al paragrafo 7.1.1, con riferimento all'applicazione dell'imposta minima di 1000 Euro agli atti plurimi, siano applicabili anche nell'ipotesi in cui fra le diverse disposizioni negoziali contenute nel medesimo atto non sia rilevabile alcun collegamento soggettivo ovvero oggettivo.

IL DIRETTORE REGIONALE

Maria Pia Protano