

## **ATTO DI ASSERVIMENTO VOLUMETRICO ED APPLICAZIONE DI UN'UNICA IMPOSTA DI REGISTRO**

PISCHETOLA Adriano

### ***UFFICIO STUDI***

Quesito n. 23-2012/T

#### **ATTO DI ASSERVIMENTO VOLUMETRICO ED APPLICAZIONE DI UN'UNICA IMPOSTA DI REGISTRO**

Si chiede di esprimersi in ordine alla legittimità della richiesta avanzata dall'Agenzia delle Entrate di pagamento di distinte imposte di registro a fronte delle disposizioni contenute in un unico documento, con cui diversi proprietari di più terreni agricoli hanno costituito (ciascuno in riferimento al terreno di rispettiva spettanza) un vincolo di inedificabilità, per consentire a Tizio, previo rilascio del permesso di costruire da parte dell'amministrazione comunale, la costruzione di un fabbricato a destinazione agricola su di un terreno di proprietà del medesimo.

Al riguardo si precisa che nel detto atto è stato indicato un corrispettivo complessivo, sia pure ripartito con riferimento a ciascun soggetto proprietario/constituente e che successivamente è stato stipulato un altro atto di asservimento volumetrico, in cui non risulta pattuito alcun corrispettivo, ma viene solo indicato un valore complessivo, anch'esso analogamente ripartito fra i vari proprietari.

Si chiede in particolare se in tali fattispecie sia ravvisabile un unico negozio complesso con conseguente applicazione dell'art. 21 comma 2 del D.P.R. 26 aprile 1986 n.131 e quindi con applicazione dell'imposta alla 'sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa' o se al contrario - come pare ritenere l'A.F. - trovi applicazione il criterio impositivo di cui al primo comma del citato art. 21 trattandosi di disposizioni 'che non derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre' e quindi con applicazione di tante imposte quanti sono i soggetti proprietari/constituenti in relazione ai terreni asserviti; tanto più che, come reputa l'Amministrazione, le dette disposizioni sono suscettibili di valutazione economica autonoma e costituiscono indice di capacità contributiva.

Giova al riguardo premettere che il ricordato art. 21 del TUR (D.P.R. n.131/86) stabilisce le modalità per l'imposizione degli atti che contengano più "disposizioni", individuando nella circostanza della loro reciproca derivazione necessaria, a causa della loro intrinseca natura, il *discrimen* che consente l'applicazione di una sola imposta (a quella tra le disposizioni che

a sua volta dia luogo all'imposizione più onerosa) o, al contrario, di tante imposte per quante sono le disposizioni stesse, considerate come atti distinti.

E' pertanto necessario, ai fini di una corretta applicazione dei principi desumibili dalla norma al vaglio, stabilire se l'atto sottoposto alla registrazione contenga innanzitutto una o più disposizioni e se tra di esse intercorra o meno quel vincolo di necessaria interdipendenza cui si accennava.

Al riguardo è stato ritenuto (1) che per "disposizione" si debba e si possa intendere quello che nell'accezione civilistica viene definito di regola "negozio giuridico", inteso a sua volta come espressione di un'attività giuridica che si concreta in una volizione o comunque, più in generale, in una dichiarazione (di volontà o anche solo di scienza), in ogni caso giuridicamente rilevante (2) . Sotto questo profilo, pertanto, non assume alcun rilievo l'entità, in senso numerico, dei soggetti o degli oggetti cui afferisce l'attività giuridica attraverso cui prende forma e si attua il "negozio", potendo ben configurarsi un solo negozio giuridico anche in presenza di più soggetti o di più oggetti diversi tra loro, in quanto appunto trattasi di unico negozio giuridico "plurisoggettivo" o "plurioggettivo" (3) .

Ciò che rileva è che l'attività giuridica espressa in forme negoziali integri e realizzi un assetto o regolamento di interessi dei soggetti del negozio in sé esaustivo e concluso. Di guisa che non sarà rilevante se uno o più soggetti negozino uno o più diritti/oggetti a favore di un altro o di altri soggetti: avrà rilievo solo la circostanza per cui l'attività giuridica posta in essere da quel o quei soggetti sia finalizzata alla sistemazione e all'attuazione di un unico, determinato equilibrio di interessi rilevanti sul piano economico-giuridico.

Soprattutto elemento determinante della unicità o pluralità delle "disposizioni" è il riferimento al *profilo causale* , inteso quale connotazione economico-funzionale del congegno negoziale, e a sua volta quest'ultima intesa non solo in senso astratto. Sicché quel regolamento di interessi, in cui si esprime l'attività giuridica negoziale, potrà essere considerato un solo "negozio" o al contrario dovrà essere considerato, ai fini che qui interessano, contenitore di "più negozi" se attraverso di esso trovi attuazione un solo meccanismo causale (quello ad esempio relativo ad una sola compravendita tra Tizio e Caio, oppure tra Tizio e Tizia, venditori, e Caio e Caia, acquirenti, sia pure per diritti e/o oggetti diversi, a fronte di un'unica controprestazione) o, rispettivamente, trovino attuazione anche più meccanismi causali (ad esempio come in un'unica fattispecie negoziale complessa e articolata in cui i soggetti procedano alla vendita di un immobile al grezzo e alla istituzione di uno speculare rapporto di appalto per la sua ultimazione).

Così come è evidente che, sempre ai fini anzidetti, si dovrà argomentare in termini di "più disposizioni" laddove in una medesima fattispecie documentale figurino distinte e separate pattuizioni negoziali, magari aventi tutte la medesima connotazione causale, ma costituenti ciascuna un autonomo regolamento di interessi (ad es. più vendite da Tizio a Caio, da Tizio a Sempronio, da Filano a Mevio, a fronte ciascuna di una diversa controprestazione ecc...).

In ordine, poi, al concetto di "derivazione necessaria", rilevante ai fini che qui interessano, si è ampiamente espressa la Giurisprudenza che ha

da sempre sostenuto di poterne derivare contorni e contenuti dalla distinzione tra due categorie concettuali - da essa stessa Giurisprudenza - ritenuta essenziale, quella fra i cd. "negozi collegati" e i cd. "negozi complessi", argomentando per l'applicazione dell'imposizione plurima e distinta (ex art. 1° comma del detto art. 21, intesa come regola "generale") per i negozi che risultino solo "collegati" tra loro, e al contrario per l'applicazione dell'unica imposizione (ex 2° comma, art. 21 D.P.R. 26.4.1986 n.131, intesa come eccezione alla regola) ai soli negozi complessi. Ed infatti, secondo questo orientamento, l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione di registro, in quanto le varie disposizioni che in esso confluiscono sono rette da un'unica causa, e quindi derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Viceversa, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, ma sono 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, portano ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre (4) .

Viene così fondata una interdipendenza concettuale tra (il solo) "negozio complesso" e la "necessaria derivazione" reciproca tra le varie disposizioni, a sua volta determinata, quest'ultima, dalla loro intrinseca natura, intendendosi per tale, secondo la ricordata Giurisprudenza, solo quella che si evince dalla ricostruzione tipologica legale della fattispecie di volta in volta occorsa o dalla circostanza per cui non sia concepibile, nell'economia negoziale complessiva, taluna pattuizione senza la necessaria compresenza delle altre, e soprattutto svalutando il mero dato volontaristico introdotto dalle parti nel congegno negoziale.

La "necessità" deve essere obiettiva, non convenzionale o soggettiva (C., 4.5.2009 n.10180; C., 5.3.1991, n. 2312; Comm. Trib. II grado Bolzano 17.1.1986 n.494), neppure se essa appaia funzionale o congeniale ai fini della migliore attuazione di quel regolamento di interessi in cui si esaurisce di fatto l'intera vicenda negoziale, ma non sia richiesta dalla legge o non si evinca "*in re ipsa*".

Orbene nelle fattispecie rappresentate nel quesito al vaglio, questa forza attrattiva tra le varie disposizioni rinvenibili nell'unico 'contenitore documentale' appare assorbente ed innegabile: non avrebbe infatti nessun senso economico-giuridico per il beneficiario del vincolo di asservimento sui diversi terreni addivenire alla stipula delle singole disposizioni qualora anche un sola di esse non venisse formalizzata, perché ciò impedirebbe il perseguimento della *causa 'concreta'* (5) cui la complessa fattispecie negoziale nella sua unità teleologicamente persegue, e cioè il rilascio del permesso di costruire da parte dell'Amministrazione; e ciò non certo per una volizione di tipo soggettivo da parte dei contraenti, ma per disposizioni stabilite dagli strumenti urbanistici ad essi sovraordinati: sono questi (a loro volta concepiti e disciplinati dalla legge) che, richiedendo la costituzione del vincolo di inedificabilità su tutte le particelle di proprietà dei diversi proprietari ed a favore dell'unico lotto beneficiario dell'asservimento, statuiscono mediatamente il vincolo di necessaria colleganza fra le varie disposizioni negoziali ai fini dell'ottenimento del titolo abilitativo edilizio richiesto per la edificazione dell'unico fabbricato a realizzarsi.

Si ribadisce peraltro che la pluralità delle disposizioni stesse non esclude l'applicazione della ' *fictio* ' di cui al 2° comma art. 21 citato (unica imposta 'come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa') qualora - come si è detto - sia unico il profilo causale della fattispecie, inteso quest'ultimo quale connotazione economico-funzionale del complesso congegno negoziale, e non solo in senso astratto (6) . Ciò tanto più se, con accorta tecnica redazionale, si abbia cura di evidenziare che la stipula di ogni singola disposizione trova necessaria ragion d'essere proprio in quella di tutte le altre e, anzi, facendo assurgere *expressis verbis* (non a mero motivo ma) a dignità di causa 'concreta' siffatta stipula ed evidenziandone in tal modo la funzione *oggettivamente* essenziale e non correlativa ad una mera rappresentazione soggettiva degli interessi giuridico-patrimoniali dei contraenti.

Tale elemento infatti, se non ci s'inganna, consente di evidenziare la necessaria derivazione 'per la loro intrinseca natura' delle disposizioni così formulate e convenute e quindi la liceità dell'applicazione del criterio impositivo di cui al 2° comma del più volte citato art. 21 del TU. (7)

*Adriano Pischetola*

## NOTE

(1) Cass., Sez. Trib., 7.6.2004 n.10789; Cass., 19.11.1987, n. 8508; Cass., 11.8.1982, n.4520;

(2) Cass., 7.6.1947 n. 864, secondo cui "per disposizione deve intendersi un negozio giuridico, cioè una manifestazione di volontà capace di produrre effetti giuridici"

(3) Cass., Sez. Un., 8.7.1993 n.7481 per cui "la promessa di vendita di un bene in comunione è di norma considerato dalla parti ...come un "unicum" inscindibile e non come somma delle singole quote che fanno capo ai singoli comproprietari, di guisa che questi ultimi...costituiscono un'unica parte complessa e le loro dichiarazioni di vendere si fondono in un'unica volontà negoziale"; cfr. anche GIUNCHI-PETTERUTI, *Unicità e pluralità di negozi. Interpretazione delle disposizioni contenute in un atto* , in *Studi e materiali* n.2/2003, Milano, 2003, 499 ss.

(4) Cass., 7.6.2004, n.10789; Cass., 12.5.2000, n.6082, n. 378; Cass., 13.11.1996, n.9938; Cass., 6.9.1996, n. 8142; Comm.Trib.Centr., 1.2.1994);

(5) L'importanza della causa 'concreta' (e non di quella meramente astratta) di ogni fattispecie negoziale viene ribadita dalla dottrina più recente (MARINI, *La causa dei contratti* , in *Il diritto privato nella giurisprudenza* a cura di Paolo Cendon, VI, Torino, 2000, 8 ss.; LAPERTOSA, *Tipicità e atipicità nei contratti*, in *Il diritto privato nella giurisprudenza* a cura di Paolo Cendon, II, Torino, 2000, 15 ss.) per "stabilire se il contratto è tipico o atipico, per decidere cioè se il contenuto prestazionale correlato agli interessi negoziali sia o meno riconducibile ad un schema legale, ma anche se esso sia realizzabile e lecito..[non essendo] la mera conformità del regolamento contrattuale con le disposizioni imperative che disciplinano il tipo a costituire il criterio identificativo della concreta operazione negoziale, occorrendo ulteriormente confrontare l'intento pratico perseguito con la funzione astratta del tipo".

(6) Che ai fini della individuazione della unicità del congegno contrattuale, sia pure attuato attraverso vari segmenti negoziali, debba aversi riguardo alla unicità dell'intento causale concreto con esso perseguito cfr. Sentenza n. 362 del 22 settembre 2011 (ud 20 settembre 2011) - della Commiss. Trib. Prov., Massa Carrara, Sez. II , in *Fisconline*, secondo cui, in caso di cessione a favore di

soggetti diversi rispettivamente del diritto d'usufrutto e del diritto di nuda proprietà su di uno stesso bene, trova applicazione il disposto dell'art. 21 2° comma del TUR " *in quanto unico è l'interesse perseguito che corrisponde alla cessione dell'intera proprietà.* "

(7) Non pare invece che nell'economia del ragionamento qui svolto possano avere un peso determinante le conclusioni cui è pervenuta l'Agenzia delle Entrate con circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011, e ciò in quanto in essa si fa riferimento solo ad ipotesi di documenti portanti più disposizioni negoziali che però non evidenziano capacità contributiva (come la stipula di più procure, o come l'ipotesi di più atti di rinunce ad eredità ex art. 519 c.c., o ancora come l'ipotesi di più modifiche statutarie che non abbiano contenuto economico, contenute nel medesimo verbale assembleare), di guisa da ritenere che si operi del tutto al di fuori dell'alveo applicativo dell'art.21 del TU; nella fattispecie al vaglio è innegabile che le disposizioni costitutive del vincolo di asservimento evidenzino una chiara capacità contributiva e come tali pongano la problematica dell'applicazione dei criteri di liquidazione alternativa di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 21 stesso.