

## 5. PRASSI NOTARILE

### casi e questioni

#### 5.1. ANCORA IN TEMA DI NEGOZIO UNICO CON EFFETTI DIVERSI E TASSABILITA' DELLE FATTISPECIE

*di Donata Galeardi*

Una delle tematiche giuridico/fiscali di maggior interesse, il cui dibattito è ancora aperto tanto da sollecitare nel tempo diversi interventi giurisprudenziali (vedesi, a tal proposito, in ordine temporalmente inverso, Cass. n. 13252/2015, Cass. n.10180/2009, e Cass. n. 18374/2007) è quella ripresa da recente dall'ordinanza della **Cassazione Civile Sez. 5 n. 7154 del 15 marzo 2021**, con la quale la Corte accoglie la richiesta del Fisco di una "duplicazione" delle imposte ipotecarie e catastali nel caso di atto traslativo e costitutivo di due diversi diritti reali in capo a due persone.

Il caso oggetto di esame da parte della Cassazione è quello della cessione del diritto di usufrutto su un immobile ad un soggetto e del diritto di nuda proprietà, sullo stesso immobile, ad un soggetto diverso.

Anticipando un attimo le conclusioni cui giunge la Corte, in questa ipotesi saremmo in presenza di due atti distinti, ciascuno dei quali deve essere assoggettato ad autonoma tassazione ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, anche se compresi nel medesimo negozio giuridico.

In particolare, la Corte ritiene che, mancando la necessaria dipendenza di carattere oggettivo tra i due atti che a norma delle disposizioni in tema di Imposta di Registro darebbe luogo all'imposta unica, la tassazione deve essere applicata per ciascuna disposizione contenuta nell'atto, come prevede l'articolo 21, comma 1, del Tur.

Per gli Ermellini, dunque, è da respingere la tesi - peraltro sostenuta con vigore dalla dottrina, come vedremo - basata sulla possibile configurazione in tale ipotesi di un negozio complesso che possa scontare la tassazione unitaria, ove per negozio complesso debba intendersi, per definizione della stessa Corte in pronunce precedenti, quello "contrassegnato da una causa unica, là dove, nel collegamento negoziale, distinti ed autonomi negozi si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili" (Cass 15774/17; Cass 19245/2014 e 19246/2014).

Sembra utile innanzitutto, per una migliore comprensione della questione, ripercorrere in breve i passi che hanno condotto la Corte alla pronuncia *de qua*, osservando – ma solo per inciso – che il tema trattato dalla Corte si limita a riconoscere la diversità delle convenzioni solo con riferimento alle imposte ipocatastali.

In realtà, a ben vedere, se il primo assunto, secondo la Corte, è tale e pertanto la cessione dell'usufrutto e della nuda proprietà a due soggetti diversi dà sempre luogo a due convenzioni distinte e non oggettivamente connesse, il trattamento fiscale di tale negozio non dovrebbe consistere solo in una duplicazione dell'imposta ipocatastale, ma eventualmente – e per coerenza - anche nella duplicazione dell'imposta di Registro.

Insomma, la pretesa autonomia negoziale non può valutarsi – ed eventualmente interpretarsi – solo con riferimento a determinate imposte e non ad altre.

Nei fatti, la Corte adita è stata chiamata a decidere sul ricorso posto in essere dall'Agenzia delle Entrate di Roma avverso la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale della Toscana (sentenza n. 157/23/13 del 14 luglio 2014, pubblicata il 18 dicembre 2013), la quale ultima riteneva che i due acquirenti dell'immobile, uno della nuda proprietà, l'altro dell'usufrutto, dovessero versare un'unica imposta ipocatastale, pur gravando in via solidale su entrambi.

L'Agenzia denunciava violazione e falsa applicazione dell'articolo 21 del Dpr n. 131/1986 (Tur), in relazione all'articolo 360 n. 3) del codice di procedura civile, avendo la Commissione Tributaria stabilito che l'imposta era unica, per il solo fatto che le dichiarazioni di volontà delle parti erano contenute nel medesimo atto.

Il caso in esame, quindi, sembra vertere essenzialmente sull'interpretazione del citato articolo 21 del Testo Unico sull'Imposta di Registro (anche se stiamo parlando di imposte ipocatastali, per le quali però in effetti vige una norma diversa).

Secondo tale articolo 21, alla fattispecie del negozio complesso è applicabile il secondo comma, in base al quale "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"; mentre il primo comma è riservato ai negozi cosiddetti collegati e cioè "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".

Per l'Agenzia, dunque, è la necessaria connessione delle disposizioni contenute nell'atto a determinare l'applicazione dell'imposta unica, secondo le previsioni del primo comma, o della tassazione separata, come indicato nel secondo comma;

connessione della quale viene valutata l'oggettività e cioè il nesso di interdipendenza tra le disposizioni, indipendentemente dalla volontà delle parti.

Su questo punto, sembrerebbe tuttavia che l'Agenzia abbia mutato opinione rispetto a quella espressa in altra occasione.

Nella Circolare n. 18/E del 29 Maggio 2013, infatti, la medesima Agenzia così si esprime alle pagg. 25 e 26 in tema di trattamento fiscale dei negozi plurimi o plurisoggettivi:

"Si è anche visto che per "disposizione" si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sè compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali.

Anche ai fini di una corretta applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, pertanto, occorre distinguere tra:

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

Esempi:

- nel caso di unico venditore che vende vari immobili, ciascuno a un diverso acquirente, si configura un atto plurimo. Pertanto ogni disposizione rimane assoggettata ad autonoma tassazione;
- 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.**"

Ebbene, laddove l'Agenzia riporti l'espressione "vendita di beni", a nostro avviso non vi dovrebbe essere dubbio sul fatto che possa leggersi "vendita di diritti sui beni" atteso che, in senso giuridico, sui "beni" di cui alla definizione contenuta nell'art. 810 del Codice Civile, e cioè su tutte "le cose che possono formare oggetto di diritti" e dunque rappresentare una utilità per l'uomo, essere in grado di soddisfare un bisogno e poter essere assoggettati al suo potere, il titolare altro non fa che manifestare il suo potere e le sue facoltà, costitutive, dispositive o rinunciative, inerenti al suo diritto di proprietà.

Pertanto per "vendita di beni" deve intendersi "vendita di diritto/i sui beni".

E dunque, se la cessione di diritti sui medesimi beni, senza alcuna evidenziazione di corrispettivi separati per ciascun diritto ceduto, fiscalmente configura, per l'ADE, un solo negozio contenente un'unica disposizione, non si comprende perchè, quando lo schema negoziale preveda la cessione di due diritti parziari sul medesimo bene, diversamente da quanto prima affermato, non si possa anche qui parlare di negozio unico ancorchè complesso, nel senso sopra definito.

Tornando al caso esaminato dalla Corte con il provvedimento in commento e quindi al ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria, questo è stato accolto sulla base della anzidetta interpretazione dell'art. 21 Tur, facendo precedere il tutto dal chiarimento che, per disposizione, si deve intendere ogni atto autonomamente suscettibile di valutazione patrimoniale e precisando, poi, che per considerare le varie disposizioni inevitabilmente connesse tra di loro, deve sussistere una necessaria e reciproca dipendenza tra le disposizioni negoziali. Occorre cioè, secondo la Corte, in condivisione con l'ADE, che ciascuna disposizione non possa produrre i propri effetti se non in correlazione con le altre.

In sostanza, come da orientamento espresso anche in precedenza (sentenze n. 13252/2015, n.10180/2009, n. 18374/2007), la Corte riafferma l'esistenza della connessione tra le disposizioni come derivante "dall'intrinseca natura" delle disposizioni stesse; la connessione deve consistere in un vincolo necessario che non dipenda dalla mera volontà delle parti, ma sia connaturato alle stesse disposizioni normative. Aver posto l'accento sul termine "necessariamente" utilizzato dal legislatore, in sostanza fa capire che la connessione deve consistere in un'oggettiva esigenza indotta dalla natura delle disposizioni.

Pertanto, secondo i giudici di legittimità, la Commissione Tributaria Regionale ha erroneamente ritenuto che il caso in esame, in cui sono stati trasferiti nuda proprietà e usufrutto dello stesso immobile, si possa interpretare alla stregua di un negozio complesso ed essere assoggettato a un'unica tassazione. Sembra piuttosto, a parere della Corte, non sussistere alcuna concatenazione tra la vendita del diritto di nuda proprietà e il contestuale trasferimento dell'usufrutto a due beneficiari diversi, trattandosi nella specie di una connessione non oggettiva ma soggettiva in quanto derivante esclusivamente dalla volontà delle parti.

Di conseguenza le due disposizioni che costituiscono il negozio - conclude la Corte - sono soggette ad autonoma tassazione.

Ma, stante quanto abbiamo considerato finora, queste affermazioni della Corte sembrano in netto contrasto tra di loro.

Innanzitutto ci si chiede se questa interpretazione del negozio complesso/connesso sia o meno in linea con il principio della unicità strutturale del negozio dal quale scaturiscano effetti diversi nei confronti di una o più delle parti.

Il nocciolo della questione, infatti, sembra essere questo e cioè se la volontà “diversa” delle parti (in questo caso, la volontà espressa dai destinatari di acquistare separatamente usufrutto e nuda proprietà) possa prevalere rispetto alla volontà “unica” dell'altra parte intesa a dismettere l'intero diritto (e cioè dal disponente, nei confronti del quale può risultare assolutamente irrilevante lo "sdoppiamento" del diritto).

E che lo "sdoppiamento" dei diritti per volontà di una delle parti, e quindi la possibilità che da un unico negozio (complesso) scaturiscano effetti diversi, possa rappresentare ed abbia rappresentato anche in passato una vera e propria *vexata quaestio* (per evidente confusione con la definizione di negozio connesso), a parte la giurisprudenza che periodicamente si torna ad occupare dell'argomento, lo dimostra un orientamento della dottrina notarile (vedesi Quesito Tributario e Civile CNN n. 654-2013/T-C proprio sul medesimo tema della vendita da parte di un unico venditore a due acquirenti dell'usufrutto e della nuda proprietà dello stesso immobile), che conclude nel senso dell'unicità del negozio ove l'effetto dello "sdoppiamento" si configuri come l'estrinsecazione di una facoltà di scindere i diritti attribuita al proprietario che non vi si opponga o comunque non sia interessato ad evidenziare per proprie ragioni la scissione dei diritti ceduti. Ancora prima, la medesima dottrina notarile (CNN studio n. 68/2002-T), tra l'altro, faceva rientrare la fattispecie nell'unico negozio giuridico, rimettendo solo ed esclusivamente ad una chiara ed espressa volontà delle parti, ex 1108 comma 3 e 1507 C.C., il compito di evidenziare o meno effetti diversi che potessero scaturire dal negozio.

In altri termini, il negozio avente unico oggetto ed unica causa non può definirsi connesso o collegato solo perché da questo ne deriva una pluralità di effetti.

Perché, se si guarda al risultato dell'operazione giuridica conclusa, non vi è dubbio sul fatto che la parte disponente abbia voluto porre in essere un unico negozio, liberandosi al contempo del suo diritto di piena proprietà con effetto dismissivo.

Quindi con riferimento alla causa negoziale, non siamo in presenza di disposizioni intimamente connesse o collegate, seppur autonome, ma di fronte ad una causa “complessa” e certamente unica, essendo del tutto irrilevante che essa realizzi effetti diversi attraverso la “scissione” del diritto parziario attribuito ad un soggetto e del diritto di nuda proprietà attribuito ad un soggetto diverso.

Come ha avuto modo di evidenziare anche autorevole dottrina notarile (A. Paradiso), *“la distinzione tra negozio complesso e negozi collegati deve essere ricercata nell'elemento causale dato che è la funzione economico-sociale che identifica e qualifica il negozio giuridico, ricorrendo nel negozio complesso un'unica causa, nella quale si fondono concorrenti elementi di più negozi tipici o atipici e nei negozi collegati una pluralità di cause distinte, ma tra loro funzionalmente connesse.”*

Alla stessa conclusione potrebbe arriversi del resto anche con riferimento ad altre fattispecie negoziali, quali, ad es., la rinuncia alla comproprietà, ovvero la contestuale costituzione di un diritto di abitazione in sede di cessione del bene, od ancora la stessa riserva di usufrutto, per la quale ultima fattispecie – come è noto - prevale sia in dottrina che in giurisprudenza la teoria dell'unico negozio giuridico con due distinte vicende di diritti reali.

E' indubbio infatti che, anche in tale fattispecie negoziale, siamo in presenza di un solo negozio, sia pure con diversi effetti reali: uno traslativo della nuda proprietà ed un altro costitutivo, attraverso la riserva del diritto reale limitato.

Così come siamo in presenza di un unico negozio, quando la riserva riguardi il diritto di abitazione, costituito o riservato a favore dello stesso disponente.

Ovviamente a diversa soluzione potrebbe giungersi nel caso dell'usufrutto successivo, ove il coinvolgimento di un soggetto "terzo" al quale trasferire il diritto dopo di sé, nelle ipotesi in cui sia ammessa la configurazione di tale riserva, rappresenta una ipotesi diversa, data dalla diversa decorrenza del *dies a quo* del secondo usufrutto.

La percezione della proprietà come titolarità di diritti su utilità precise, quindi, fa sì che tali diritti possano intersecarsi tra di loro senza cambiare la sostanza economica dell'intera operazione posta in essere; ciò potrebbe consentire all'interprete di approdare ad una ricostruzione della vicenda negoziale maggiormente rispondente alla realtà pratica ed alla volontà di tutti i contraenti e così risolvere le questioni attinenti la unità e pluralità dei negozi.

Alla medesima conclusione si deve arrivare quindi anche con riferimento alla cd. rinuncia alla comproprietà, laddove alla perdita del diritto da parte del rinunciante corrisponda quale effetto automatico (ex art. 1104, primo comma, C.C.), l'accrescimento *ipso iure a favore* degli altri contitolari di quote.

Certamente in questo caso non si può certo sostenere che non vi sia interconnessione causale tra le disposizioni, anche quando siano più soggetti a rinunciare o persino tutti i comproprietari rinuncino all'infuori di uno solo, perché anche in questo caso, estremo, ad un effetto dismissivo solidale ed unico corrisponde un automatico effetto di accrescimento a favore del o dei soggetti rimasti in comunione o comunque contitolari di una quota.

L'automatismo dell'accrescimento è ovviamente escluso qualora la rinuncia riguardi la dismissione della quota da parte di questo o quel soggetto comproprietario a favore di un soggetto comproprietario in particolare; in questi casi probabilmente non saremmo nemmeno in presenza di un atto di rinuncia vero e proprio, quanto piuttosto di più negozi di trasferimento a titolo gratuito singolarmente considerati.

Venendo al profilo fiscale, segnatamente in tema di applicazione delle imposte ipotecarie e catastali, che sono strettamente collegate alla pubblicità immobiliare e che vedono il normale presupposto d'imposta nella stipulazione di un atto traslativo o costitutivo di diritti reali su immobili o nel trasferimento di tali diritti mortis causa, il presupposto per la loro percezione è costituito dall'esecuzione del numero delle formalità di trascrizione e voltura catastale.

Occorre infatti a tal proposito ricordare la regola di cui all'art. 17 della L. 52/1985, secondo cui le trascrizioni si eseguono compilando una nota per ogni "negozio o convenzione oggetto dell'atto di cui si chiede la trascrizione, l'iscrizione o l'annotazione", da cui discende la necessità di redigere separate note di trascrizione qualora siano separati i negozi ancorchè contenuti nell'unico documento.

Ora, qualora nel negozio non si evidenzino valori o prezzi separati per espressa volontà delle parti in tal senso, circostanza che potrebbe indurre l'interprete a considerare come "scisse" le convenzioni sebbene contenute nell'unico documento negoziale, non si ravvisa per quale ragione debba corrisondersi più volte la medesima imposta ipotecaria e catastale in presenza di unicità di valore o di corrispettivo. E ciò a maggior ragione quando le imposte in oggetto debbano assolversi in misura fissa (è il caso, ad es., della richiesta congiunta posta in essere da due diversi acquirenti, usufruttuario e nudo proprietario, che richiedano le agevolazioni "prima casa", sussistendone i relativi presupposti di cui alla Nota II-bis, all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, D.P.R. 131/1986), ove la ricorrenza comune dei requisiti richiesti dalla legge impone senza dubbio alcuno una liquidazione unica, non solo dell'imposta ipocatastale da assolvere, ma anche dell'imposta agevolata di Registro.

Per concludere la nostra breve disamina, e tenuto conto di quanto esposto, solo qualora le parti evidenzino valori e prezzi diversi in capo a diversi titolari di diritti, o sia palese l'intento di concludere più convenzioni tra le medesime parti, la tassazione ai fini delle imposte ipotecaria e catastale non potrà che essere duplice.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§