

La Circolare dell'agenzia delle entrate presenta notevoli sbavature che vanno evidenziate e fermamente contrapposte con ricorsi o meglio con l'intervento chiarificatore della commissione tributaria del CNN : Dopo aver affrontato la parte più delicata ed impegnativa riguardante gli atti plurimi e gli atti complessi (art.21 TUR)– cede il passo sulle questioni applicative sempre con l'intenzione di attenersi non a criteri testuali , ma di Cassa ed a volte smentendo anche se stessa.

Per quanto concerne gli atti a titolo oneroso :

== le maggiori sbavature riguardano "le Questioni applicative" relative al contratto di permuta e l'applicazione dei principi delineati dall'art. 21, comma 2, TUR..

I criteri applicativi sono semplici :

- a) la base imponibile è costituita dal valore del bene che da luogo alla maggiore imposta;
- b) la formalità di trascrizione è unica ;
- c) la voltura catastale è unica anche se a volte si parla di due volture.
- d) se ne ricorrono i presupposti si applica il prezzo/valore.

Detto questo, si faccia il seguente caso :

Permuta di beni soggetti uno a registro e l'altro ad iva :

Per il bene soggetto a registro :

- = si percepisce l'imposta di registro proporzionale con la minima di Euro 1000 ;
- = si percepiscono le imposte ipotecarie e catastali nella misura di euro 50 ciascuno ;
- = non si percepiscono gli elementi assorbibili (bollo diritti speciali);
- = la trascrizione o imposta ipotecaria è unica (si paga cioè una sola volta).

Per il bene iva :

- = non è dovuta l'imposta di registro in misura fissa;
- = non è dovuta l'imposta ipotecaria già corrisposta ;
- = non è dovuta l'imposta catastale già corrisposta;

La Circolare n. 2/E/2014 smentendo se stessa (vedi <Circolare n. 18/E/2013 pag. 47) pretende per la parte ASSOGGETTATA AD IVA una nuova imposta di registro , ipotecaria e catastale fissa rendendo il contratto di permuta onerosissimo senza alcuna giustificazione normativa, anzi addirittura in contrasto con la disposizione di cui all'art. 21, TUR (Euro 600 solo per la parte iva).

Il capolavoro della Circolare riguarda la permuta avente ad oggetto beni entrambi soggetti ad iva, considerando i trasferimenti come due operazioni autonome, laddove in caso di trasferimenti entrambi soggetti ad imposta di registro si applica il principio della necessaria derivazione di cui all'art. 21, comma 2, TUR .

Le operazioni sono autonome ed è vero , ma questa autonomia riguarda solo l'imposta iva (testuale articolo 11, comma 1 iva)

Ai fini del registro è una operazione unica : - quindi una imposta di registro , una ipotecaria ed una catastale.

Due immobili soggetti ad iva scontano :

- = 1 imposta fissa di Euro 200, una ipotecaria Euro 200 ed una catastale di Euro 200;
- = per coloro che ritengono che ci siano due volture (e quindi due imposte "di servizio") una imposta di voltura aggiuntiva di Euro 200, per un totale di Euro 800, ma giammai una di registro, una doppia ipotecaria ed una doppia catastale per un totale di Euro 1.000,00; in deroga a quanto sostenuto dalla stessa A.F. a pag. 46 della Circolare n. 18 del 29 maggio 2013;

Se la stessa permuta abbia ad oggetto un bene iva ed uno esente da iva (strumentale), il discorso cambia poco:

- = immobile 1 soggetto ad iva, imposta di registro fissa di Euro 200; immobile 2 strumentale esente da iva , ipotecaria 3%, catastale 1%.

Giammai fisse di registro di Euro 400, ipotecarie e catastali fisse 200+200 più 3% ed 1%.

===

Quanto agli "**Atti e formalità conseguenti**" , per i quali testualmente occorre applicare il principio dell'assorbimento, la Circolare

- fermo restando l'applicazione corretta del principio alle rettifiche, agli atti di identificazione catastale, alla quietanza, al riservato dominio ed all'atto sottoposto a condizione sospensiva – esclude incomprensibilmente dall'Assorbimento due fattispecie semplici :l'accettazione tacita e l'ipoteca legale, a cui aggiungerei anche l'atto

di risoluzione del contratto finalmente riconosciuto dalla stessa A.F. come atto eliminativo ;

Testualmente il principio dell'assorbimento concerne "**atti e formalità direttamente conseguenti rispetto all'atto principale**" di cui art. 1 della tariffa TUR, da porre in essere ai fini della pubblicità immobiliare.

L'esclusione, pertanto, non trova giustificazione rispetto all'ipoteca legale che viene iscritta a garanzia delle somme che devono essere corrisposte in relazione ad un trasferimento immobiliare oneroso, ove dilazionate.

Sotto questo profilo, l'Agenzia delle Entrate erra nel ritenere che l'iscrizione dell'ipoteca non nasca dal trasferimento, ma dalla assunzione di una obbligazione pecuniaria, giacché quest'ultima è conseguenza

diretta ed immediata dello stesso trasferimento immobiliare. Dunque, il rapporto di necessaria derivazione con la stipula dell'atto di cui all'art. 1 della tariffa parte I TUR in questo caso è in re ipsa. L'atto che costituisce il titolo dell'iscrizione è infatti la vendita e non l'obbligazione pecuniaria autonomamente considerata. L'iscrizione dell'ipoteca è proprio la conseguenza diretta del trasferimento dilazionato e costituisce quindi **“formalità direttamente conseguente”**.

Quanto all'accettazione tacita, la giustificazione del non assorbimento è risibile : - due sono le giustificazioni addotte dall'A.F.:

- a) la cronologia, nel senso che la trascrizione dell'accettazione tacita precede l'atto che a sua volta ne determina la trascrizione ;
- b) il fatto che l'accettazione tacita non scaturisca necessariamente da un atto soggetto a trascrizione e precisamente da uno degli atti contemplati dall'art. 1 della Tariffa, parte I, TUR.

Quanto alla prima obiezione - **“funzionalmente precedente e comunque non conseguente”** - si può facilmente dissentire affermando che se è vero che la “trascrizione della accettazione tacita” precede la trascrizione dell'atto traslativo (...ma la legge non parla di cronologia), è altrettanto vero che la “trascrizione dell'accettazione tacita”, quale effetto dell'atto traslativo diventa **“direttamente conseguente” al fine di ottenere la continuità delle trascrizioni ed evitare le conseguenze previste all'articolo 534, 2° comma, del codice civile (Acquisto erede apparente)**

Destituita di fondamento è anche la seconda obiezione (accettazione tacita senza atto). Anche qui possiamo dire che l'accettazione tacita è l'effetto che deriva ex lege dal compimento di un atto (e non di un fatto ..) che la determina ; è vero che non è un autonomo negozio giuridico come tale da tassare come “atto”, ma determina la necessità della trascrizione e dell'annotamento a margine dell'atto principale per conseguire quella continuità altrimenti non raggiungibile .

Anche la Risoluzione per mutuo consenso – alla luce della recente posizione migliorativa della A.F.- rientra tra gli atti “ conseguenti” che va annotata a margine dell'atto principale “eliminato”. Non ho capito poi perché non si considerino “direttamente conseguenti” gli annotamenti di cancellazione delle formalità pregiudizievoli disposte dal giudice dell'esecuzione nel Decreto di trasferimento .

==

Altra questione applicativa aberrante è quella della “Divisione con conguaglio” che viene tassata come se contenesse due disposizioni (divisione e vendita) non tanto ai fini dell'imposta di registro, ma ai fini della trascrizione (due imposte ipotecarie : una per la divisione e l'altra per il conguaglio, due imposte catastali e bollo e tributi speciali sulla sola divisione).

A mio avviso - infine - tra le Agevolazioni ancora esistenti e quindi ESCLUSE DALLA SOPPRESSIONE avrei mantenuto quelle “VOLTE A TUTELARE UN INTERESSE COSTITUZIONALMENTE PROTETTO “ come le agevolazioni per le convenzioni e quelle riguardanti l'articolo 32 del dpr. 29 settembre 1973, n. 601, che proprio per il valore costituzionale non possono essere soppresse da una legge ordinaria (il principio della gerarchia delle fonti).

Conclusione

In conclusione abbiamo una Circolare che contraddice la precedente Circolare in vari punti , che alimenta ancora più incertezze nell'operatore Notaio e negli uffici territoriali creando quella contrapposizione non voluta tra soggetti che dovrebbero lavorare in armonia. Invece di semplificare, alimenta ancor di più il contenzioso.

Un arbitrio assoluto (vedi anche la tassazione delle cessioni di quote sociali) che stravolge anche il diritto civile. Insomma, il contrario di ciò che avremmo gradito: un commento chiaro con risposte chiare per la “sicurezza” della professione E DEI TRASFERIMENTI IMMOBILIARI.

Ha ragione chi sostiene che non dobbiamo farci influenzare da Circolari contraddittorie scritte da chi conosce l'imposta di registro meno approfonditamente di parecchi notai. Gli esperti - senza presunzione – siamo noi per cui non possiamo subire supinamente una tassazione “Befariana” anche per quegli argomenti fiscali trattati nella circolare da cui otteniamo dei vantaggi.

Sarebbe auspicabile che i notai intervengano per correggere la complessità organizzativa. Siamo una risorsa preziosa per agevolare lo snellimento delle procedure unendo la dovuta competenza alla necessaria semplificazione nel rapporto tra lo Stato ed i cittadini, intermediari e facilitatori nei rapporti tra pubblico e privato . Siamo noi che percepiamo l'imposta indiretta e diamo la consulenza fiscale. Questo è possibile solo se abbiamo la certezza della tassazione e la certezza di agire nell'alveo delle regole .

Filippo Magurno