

L'imposta "minima" per gli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso

Il comma 2 dell'art 10 del d.lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che *"nei casi di cui al comma 1"*, ovvero nei casi di *"atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili"* soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale, l'imposta stessa non può essere inferiore ad euro 1.000.

La norma, dunque, prevede una nuova misura minima dell'imposta di registro, che si aggiunge a quella di cui all'art. 41, comma 2, TUR e opera ove ricorrano trasferimenti di beni immobili a titolo oneroso soggetti ad imposta proporzionale, sia pure contestualmente con altre fattispecie imponibili.

Per la nuova misura minima dell'imposta di registro potrebbero valere, con i necessari adattamenti, le regole applicative precedentemente elaborate nella prassi amministrativa riguardo alla misura minima "ordinaria" e in particolare quelle contenute, da ultimo, nella **circolare n. 18/E del 2013**.

Nella circolare predetta l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che *"il principio generale a cui conformare la tassazione è sancito dall'articolo 21 del TUR, 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"*, precisando che *"per <disposizione> si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali"*. Ai fini di una corretta applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, nella circolare medesima si distingueva, anche con esemplificazioni, tra atti plurimi, cioè contenenti più disposizioni autonome, e **atti contenenti un'unica disposizione sia pure con pluralità di soggetti e/o oggetti**.

Sul punto la stessa Agenzia concludeva che *"in relazione all'atto contenente un'unica disposizione 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 fissa;**

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 fissa;

3. i beni sono assoggettabili ad IVA: si applica un'**unica imposta fissa**".

Pertanto **“qualora si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura fissa, si applica un’unica imposta fissa”**.

In relazione a più disposizioni negoziali interne al medesimo documento, per le quali l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale, nella medesima circolare venivano enucleate 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 € 100): in questo caso l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio (nell'esempio: € 200);*

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 € 50): in questo caso l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa pari ad € 168 una sola volta”.

Alla luce di quanto argomentato dalla stessa Agenzia delle entrate, se si muove dalla premessa per cui la nuova misura minima di 1000 euro si aggiunge, quale nuova ipotesi, a quella di cui all'art. 41, comma 2, TUR, appare ragionevole pervenire riguardo all'applicazione della stessa alle medesime conclusioni, anche per ciò che riguarda eventuali scomputi in sede di liquidazione dei tributi ⁽²⁰⁾. Va evidenziato che all'esito delle modifiche l'interpretazione prospettata induce a ritenere che attualmente nel sistema dell'imposizione proporzionale di registro convivano due misure “minime” del tributo, una per i trasferimenti immobiliari di 1000 euro, l'altra per gli altri atti previsti in tariffa di 200 euro ⁽²¹⁾.

Il comma 2 dell'art. 10 è dunque applicabile qualora l'ammontare dell'imposta proporzionale di registro sia inferiore a euro 1000, non solo con riferimento a un unico negozio traslativo a titolo oneroso avente a oggetto uno o più beni soggetti alla medesima aliquota, ma anche riguardo a un negozio che contenga più beni soggetti a aliquote diverse ⁽²²⁾ nonché con riferimento a più disposizioni negoziali contenute in un unico atto, e ciò quando almeno una di esse abbia ad oggetto un trasferimento a titolo oneroso di beni immobili.

In tutte queste fattispecie dunque l'imposta sarebbe dovuta nella misura di euro 1000 una sola volta.

Ad esempio, nel caso di vendita unica di più beni immobili, ancorché soggetti ad aliquote diverse, con riferimento ai quali l'imposta proporzionale di registro è dovuta per ognuno in misura

inferiore a euro 1000, non saranno dovuti euro 1000 per ogni bene, ma l'imposta di registro sarà pari alla somma degli importi dovuti per ciascun bene nella misura minima complessiva di euro 1000.

Non sembrano emergere dal sistema ragioni per cui non si debba pervenire alla medesima conclusione anche nel caso in cui oggetto dell'unica vendita siano più beni, alcuni dei quali non di natura immobiliare, con riferimento ai quali l'imposta proporzionale di registro è dovuta per ognuno in misura inferiore a quella minima, poiché anche in questa ipotesi l'imposta di registro sarà pari alla somma degli importi dovuti per ciascun bene nella misura minima complessiva di euro 1000.

Per il diverso caso della vendita unica di due beni immobili, rispetto ai quali sia applicabile l'imposta proporzionale di registro per uno in misura superiore a euro 1000 e per l'altro in misura inferiore a tale importo, non sarà necessario ricorrere all'importo minimo poiché – secondo quanto concluso dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare sopra ricordata – all'imposta proporzionale dovuta per il primo bene si aggiungerà quella effettiva (anche se inferiore alla minima) dovuta per il secondo.

Lo stesso criterio potrebbe essere risolutivo anche in relazione al caso di più disposizioni negoziali contenute nel medesimo documento, per almeno una delle quali l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale ai sensi dell'art. 1 della tariffa ⁽²³⁾.

Ad esempio, nel caso in cui l'imposta dovuta per ciascuna disposizione (*rectius* negozio giuridico) è inferiore all'importo minimo, mentre l'importo complessivamente dovuto (commisurato a tutte le disposizioni) è superiore allo stesso, l'imposta sarà applicabile sulla somma degli importi relativi a ciascun negozio ⁽²⁴⁾.

Nello stesso senso si potrebbe risolvere anche l'ipotesi in cui l'importo complessivamente dovuto (commisurato a tutte le disposizioni) è inferiore a quello minimo, poiché anche in questo caso (ad esempio più vendite contenute nello stesso documento) si dovrà coerentemente concludere che l'imposta di registro è dovuta nel nuovo ammontare minimo di euro 1000 una sola volta ⁽²⁵⁾.

6.1 L'imposta "minima" per alcune fattispecie particolari

Le conclusioni cui si è pervenuti nel precedente paragrafo, anche con riferimento ad una pluralità di negozi, di cui almeno uno (e quindi non necessariamente tutti) relativo ad un trasferimento immobiliare a titolo oneroso, contenuti nello stesso documento, potrebbero

estendersi anche all'ipotesi di divisione con conguagli, qualora si ritenga che, ai fini dell'imposte di registro, ipotecaria e catastale, la stessa sia considerata come un'operazione economica comprendente una divisione ed una vendita per assimilazione. ⁽²⁶⁾.

Con riguardo poi alla cessione di azienda nel cui patrimonio siano presenti beni immobili di esiguo valore e alla cessione di azienda con immobili di notevole valore il cui corrispettivo sia particolarmente esiguo (a es. euro 5000) perché calcolato al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili, potrebbe sostenersi che a tale vicenda sul piano impositivo si applichino le medesime regole indicate nel precedente paragrafo per i negozi di trasferimento con oggetto plurimo ⁽²⁷⁾.

6.2 La natura dell'ammontare minimo – lo scomputo

Premesso che, per effetto della novella, l'imposta proporzionale di registro per il trasferimento di immobili a titolo oneroso non deve essere in ogni caso inferiore a 1000 euro in sede di determinazione di imposta principale, si deve ritenere che il comma 2 dell'art. 10, laddove fa riferimento all'imposta non inferiore a 1.000 euro, individui l'imposta normativamente dovuta e non quella necessariamente da corrispondere, secondo le medesime argomentazioni, già consolidate nel previgente sistema impositivo, circa l'applicazione dell'art. 41, comma 2, del TUR ⁽²⁸⁾.

Restano pertanto impregiudicati i meccanismi di scomputo finora applicati, quali, ad esempio, la detrazione di cui alla nota all'art. 10 della tariffa parte prima allegata al TUR e il credito d'imposta per l'acquisto della prima casa.

In altri termini, la detrazione dell'imposta proporzionale corrisposta per caparre confirmatorie o acconti sul prezzo, pattuiti nei contratti preliminari, dall'imposta principale dovuta in sede di registrazione del contratto definitivo può comportare che debba in concreto essere versato per quest'ultima un importo pari a zero o comunque inferiore a 1000 euro.

Parimenti, l'intero importo dell'imposta può essere corrisposto mediante utilizzo del credito di imposta, come del resto la stessa Agenzia delle entrate nella circ. n. 19/E del 1 marzo 2001 ha evidenziato con riferimento alla misura minima di cui all'art. 41, comma 2: *"è opportuno precisare che non si rende applicabile alla fattispecie in esame il disposto dell'art. 41, comma 2, del TUR laddove prescrive <l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nella tariffa>"*; pertanto l'importo da versare potrà essere inferiore a

1000 euro o pari a zero a seguito dell'intera compensazione del credito con l'imposta di registro dovuta.

Conseguentemente se l'importo dovuto per l'acquisto con le cc. dd. agevolazioni prima casa è inferiore ai 1000 euro e al credito d'imposta per il precedente acquisto agevolato, lo scomputo del predetto credito opererà – come da disposizione di legge – “sull'imposta dovuta” ovvero sia avuto riguardo all'imposta in misura minima di 1000 euro (e non già alla minor somma precedentemente corrisposta) ⁽²⁹⁾.

7. Il cd. assorbimento degli altri tributi: le regole del comma 3 dell'art. 10

La previsione di cui al comma 3 dell'art. 10 d.lgs. n. 23/2011, come modificata dall'art. 26, comma 1, d.l. n. 104/2013, pone in particolare due ordini di problemi, il primo relativo ai criteri di applicazione della “nuova” misura fissa di 50 euro delle imposte ipotecaria e catastale, il secondo relativo all'individuazione de *“gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari”*.

Abbiamo già detto che l'ammontare minimo totale da corrispondere con riferimento a un negozio traslativo di beni immobili a titolo oneroso è pari a euro 1100 e rappresenta una sorta di sbarramento verso il basso utilizzabile con riferimento a diverse situazioni.

Anche riguardo alle nuove imposte fisse ipotecaria e catastale si può sostenere che il legislatore abbia fatto una scelta di campo, introducendo un unico e diverso metodo di tassazione attraverso l'individuazione di ammontari minimi da coordinare con il cd. assorbimento ai fini della tassazione degli atti e delle formalità direttamente connessi all'atto di trasferimento. Appare infatti ragionevole, stante il tenore della disposizione normativa, sostenere che le nuove imposte fisse di 50 euro ciascuna si atteggino in modo diverso dall'imposta fissa “ordinaria”, proprio in quanto solo in relazione alle prime è previsto che esse assorbano in sé anche la rilevanza fiscale degli atti e formalità direttamente conseguenti all'atto di trasferimento (e senza che per le stesse possano valere le regole applicative elaborate sul piano interpretativo con riguardo all'imposta fissa “ordinaria” nel caso di pluralità di negozi o di disposizioni).

Aderendo all'orientamento che vede operare l'imposta fissa da (parziale) “assorbimento” in maniera diversa dall'imposta “fissa ordinaria” si può sostenere che **le nuove imposte ipotecaria e catastale siano dovute una sola volta (a prescindere dunque dall'ammontare dovuto per il bene trasferito) e per l'ammontare predeterminato di euro 50 ognuna.**

In altri termini dal 1° gennaio 2014, nel caso di un atto di trasferimento con oggetto plurimo soggetto all'imposta di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10, dovrebbe essere preclusa l'applicazione di imposte ipotecaria e catastale, sia fisse che proporzionali, al di là della misura di 50 euro ciascuna, sulla base del principio dell'unicità del contratto ⁽³⁰⁾.

Per coerenza si dovrà giungere, inoltre, alla conclusione che la **seconda imposta catastale nella permuta non sia più dovuta**, **almeno quando la permuta abbia ad oggetto due beni soggetti entrambi ad imposta di registro.**

Diverso resta il caso, infatti, della **permuta tra un bene soggetto ad imposta di registro ed un bene soggetto a IVA**, poiché:

- all'**attribuzione soggetta a IVA** si applicheranno **tre imposte fisse di euro 200 ognuna**;
- all'**attribuzione soggetta ad imposta di registro** si applicherà quest'ultima con la **misura minima di euro 1000** ⁽³¹⁾, nonché le **imposte ipotecaria e catastale nella misura di euro 50 ognuna.**

È possibile trarre un'ulteriore conseguenza. Il nuovo perimetro delle imposte ipotecaria e catastale rende più convenienti le cessioni di azienda, laddove nell'attivo siano inclusi beni immobili, e i conferimenti di beni immobili, in entrambi i casi gravati da passività. Rispetto al passato a fronte di un incremento dell'imposta di registro, la cui base imponibile è determinata sempre al netto delle passività trasferite, si ha un sostanziale azzeramento delle imposte ipotecaria e catastale. In passato tali imposte erano calcolate su una base imponibile determinata sul corrispettivo/valore relativo all'immobile senza poter considerare le passività trasferite ⁽³²⁾, oggi in ogni caso si pagheranno solo nella misura di euro 50 ciascuna.

Non rileva più la considerazione della diversità del presupposto impositivo ⁽³³⁾ tra imposta di registro da una parte, basata sul trasferimento di ricchezza, e le imposte ipotecaria e catastale dall'altra, correlate alle formalità da compiere; la predefinizione dell'ammontare di queste ultime imposte in misura pari a euro 50 ognuna esclude il problema dall'origine.

Con riguardo all'altro aspetto problematico, legato all'individuazione de *“gli atti e le formalità”*, ricompresi nella previsione del comma 3 dell'art. 10, l'espressione *“direttamente conseguenti”*, evidentemente rispetto agli *“atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2”* del medesimo articolo, nonché la specifica finalità degli *“atti e formalità”* i quali devono essere *“posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari”*, induce a circoscrivere l'ambito oggettivo della disposizione a fattispecie (quali la formalità della trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità) che possano ritenersi relative e discendenti dall'atto traslativo soggetto all'imposta di cui ai commi 1 e 2 cit. Circa gli 'atti' direttamente conseguenti si potrebbe

pensare a quelli già programmati nell'atto traslativo iniziale, finalizzati a perfezionare, confermare ed esplicitare l'efficacia del contratto cui essi ineriscono, mediante annotamento a margine della trascrizione/iscrizione originaria (quali quelli di avveramento di condizione, di pagamento del saldo prezzo, di cancellazione del patto di riservato dominio, ecc..) o agli atti di 'quietanza'. È dubbio se la stessa conclusione possa valere per gli atti di rettifica di dati catastali.

Per tutte queste ipotesi, quindi, così come per gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10, il comma 3 del medesimo articolo dispone l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, nonché la degenza di imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ognuna.

Quanto a queste ultime non è, tuttavia, chiaro se esse debbano applicarsi una sola volta, qualunque sia il numero di eventuali "atti e formalità direttamente conseguenti", oppure se le stesse imposte siano dovute nella predetta misura fissa di 50 euro anche per ogni atto o formalità direttamente conseguente.

Per quanto riguarda l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, come già evidenziato anche nei paragrafi precedenti, la stessa ha ad oggetto gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2, nonché tutti gli atti e le formalità più sopra individuati, e pertanto non può estendersi ad altri negozi o formalità pur se contenuti nello stesso documento.

Infine, con particolare riguardo all'imposta di bollo, si segnala che le copie conformi sembrano doversi ritenere comprese nell'effetto dell' <assorbimento>, quando "*direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari*".