

IMU E TRIBUTI LOCALI

L'imposta "minima" di registro: i chiarimenti dell'Agenzia

di **Leonardo Pietrobon**

Una delle modifiche apportate dall'articolo 10 del D.Lgs. n. 23/2011 e successive modifiche, riguarda **l'introduzione**, per gli atti aventi ad oggetto **trasferimenti o costituzione di diritti reali immobiliari sui quali si applica l'imposizione proporzionale**, di un'**imposta minima di registro** nella misura di € 1.000. Di conseguenza, possiamo affermare che la "regola" dell'imposta minima, oggetto del presente commento, non riguarda i trasferimenti immobiliari soggetti ad imposta fissa, ma esclusivamente quelli assoggettati alle **aliquote proporzionali**.

Al paragrafo n. 7 della [C.M. n. 2/E/2014](#), l'Agenzia delle Entrate precisa che la **stessa non rappresenta l'imposta minima da versare** al momento della registrazione dei citati atti, bensì costituisce **la misura minima dell'imposta da assumere a riferimento** per gli atti in commento. In altri termini, l'Agenzia delle Entrate, riportando un esempio numerico, fa presente che l'importo di € 1.000 deve essere **preso in considerazione nel conteggio** dell'imposta da liquidare, nel caso in cui, applicando l'aliquota proporzionale, **l'imposta di registro** determinata matematicamente sia **inferiore all'importo minimo** e scomputando, in ogni caso, dal versamento effettivamente dovuto quanto eventualmente spettante a titolo di credito d'imposta (ad esempio il credito d'imposta per l'acquisto dell'abitazione principale).

Con lo stesso documento di prassi in commento e con specifico riferimento all'imposta "minima" di registro, l'Agenzia delle Entrate rammenta quanto già affermato con la precedente [C.M. n. 18/E/2013](#), secondo cui, in base al principio generale stabilito dall'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986, 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. Con tale "conferma" l'Agenzia intende, quindi, ribadire il concetto in base al quale **un unico atto contenente più disposizioni autonome** sono soggette a **tante tassazioni** quante sono tali disposizioni e non ad un'unica imposizione. A tal proposito, quindi, si rende necessario **distinguere** tra gli **atti contenenti più disposizioni** e gli **atti contenenti un'unica disposizione**.

Nel caso degli atti contenenti più disposizioni, richiamando i concetti già espressi con la [R.M. n. 272/E/2008](#), a parere dell'Agenzia è necessaria un'ulteriore analisi, finalizzata a stabilire l'imposizione, fissa o proporzionale, delle diverse transazioni immobiliari.

A tal proposito, con il documento di prassi in commento viene precisato che **qualora l'imposta di registro** "ipoteticamente dovuta" su ciascuna disposizione **è inferiore alla misura minima** di €

1.000, **ed e? inferiore** a detto valore **anche la somma** degli importi dovuti per ciascuna disposizione, **l'imposta minima di € 1.000 e? dovuta una sola volta.**

Di conseguenza riprendendo l'esempio riportato nel documento di prassi in commento, se un soggetto con un unico atto di compravendita trasferisce diversi immobili a tre diversi soggetti e:

- la **singola imposta** di registro dovuta dai tre soggetti acquirenti non è superiore ad € 1.000;
- e **nemmeno la somma delle distinte imposte** di registro è superiore ad € 1.000;

l'imposta di registro complessivamente dovuta complessivamente per le tre compravendite è **pari all'importo minimo** di € 1.000.

Disposizioni tutte soggette ad imposta di registro proporzionale			
Tipo di compravendita	Imposta di registro		Imposta dovuta
Compravendita immobiliare ad soggetto A	< ad € 1.000		Se la somma delle imposte è < ad € 1.000 l'imposta dovuta è pari ad € 1.000.Se la somma delle imposte dovute > ad € 1.000, l'imposta dovuta è pari a tale importo (somma)
Compravendita immobiliare al soggetto B	< ad € 1.000		
Compravendita immobiliare al soggetto C	< ad € 1.000		
Somma delle diverse imposte	< ad € 1.000	> di € 1.000	

Nel caso in cui, invece, **solo alcune disposizioni** contenute nello stesso atto **siano soggette all'imposta di registro in misura proporzionale** e abbiano ad oggetto trasferimenti immobiliari e siano presenti nello stesso atto anche altre disposizioni di natura non immobiliare, **l'importo minimo**, di € 1.000 dell'imposta di registro, costituisce il limite minimo per le sole disposizioni aventi ad oggetto i trasferimenti immobiliari, mentre **per le altre disposizioni** deve essere applicata **l'imposta ordinariamente dovuta**.

Con tale indicazione, l'Agenzia vuole, quindi, mettere in evidenza, ancora, che l'applicazione dell'importo minimo riguarda sole le operazioni immobiliari e non le disposizioni che possono essere contenute nel medesimo atto notarile, quali ad esempio la cessione di quote sociali.

Lo stesso concetto è applicabile anche ai trasferimenti "plurimi", in cui alcune disposizioni sono soggette ad imposta proporzionale ed altre soggette ad imposta fissa.

Disposizioni "miste"		
Tipo di disposizione	Imposta di registro	Imposta dovuta
Trasferimento immobiliare proporzionale	Registro proporzionale, ad esempio € 500	L'imposta di registro complessivamente dovuta ammonta ad € 1.280 (€ 1.000 riportata al

Trasferimento immobiliare a B soggetto ad Iva	Registro in misura fissa € 200	minimo per il trasferimento a favore di A + € 200 per il trasferimento a
Cessione di crediti al soggetto C	Registro proporzionale, ad esempio € 80	favore di B + € 80 per la cessione di crediti a favore di C)

Per quanto concerne, invece, gli **atti contenenti 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'Agenzia, richiamando ancora le indicazioni di cui alla C.M. n. 18/E/2013, precisa che **l'imposta minima** trova **applicazione una sola volta** qualora l'imposta proporzionale calcolata su ciascun bene risulti inferiore alla misura minima di € 1.000.

Tuttavia, l'Agenzia precisa che lo stesso principio, enunciato nel citato documento di prassi, secondo cui nel caso in cui **si determinino tante imposte proporzionali** tali da **non raggiungere tutte insieme la misura fissa**, si applica un'unica imposta fissa, trova una deroga nel caso di atti contenenti un'unica disposizione con **pluralità di oggetti**, dei quali solo alcuni sono assoggettati alle aliquote proporzionali. Come chiarito, infatti, l'importo di € 1.000 costituisce il limite minimo di imposta per i beni immobili assoggettati alle aliquote proporzionali di cui all'articolo 1 della Tariffa, mentre **in relazione agli altri oggetti** trova **applicazione l'imposta proporzionale** (nella misura effettiva) o l'imposta fissa secondo le regole ordinarie.

Unica disposizione in più atti		
Tipo di disposizione	Imposta di registro	Imposta dovuta
Conferimento immobile abitativo	Imposta di registro proporzionale 9%, ad esempio € 700	L'imposta di registro complessivamente dovuta, in base al principio sopra enunciato, ammonta ad € 2.050, in quanto i due atti di conferimento vengono ricondotti all'importo minimo di € 1.000 ciascuno.
Conferimento immobile destinato all'attività commerciale di cui all'articolo 4, lett. a), pt. 2) Tariffa, Parte I, D.P.R. n. 131/1986	Imposta di registro proporzionale 4%, ad esempio € 900	
Conferimento di credito	Imposta di registro proporzionale dello 0,5%, ad esempio € 50	