

DIRITTO TRIBUTARIO

RELAZIONE SULL'IMPOSTA DI REGISTRO

L'Imposta di Registro è un'**IMPOSTA INDIRECTA** sui trasferimenti, ciò vuol dire che colpisce la ricchezza nel momento in cui viene trasferita. È legata ad un'attività di registrazione, per attestare presso l'Ufficio di registro, l'esistenza dell'atto e far in modo che l'atto sia opponibile a terzi.

Essa riscontra il suo regolamento nel **D.P.R. 131 del 26 aprile 1986** del Testo Unico dell'Imposta di Registro.

È dotata di un duplice scopo:

- 1) Fornire un'entrata fiscale;
- 2) Remunerare lo Stato per il servizio che offre ai cittadini.

Inoltre, può essere meglio definita come **TRIBUTO DI REGISTRO** data la sua doppia natura di:

- **TASSA** -> quando è correlata all'erogazione di un servizio da parte della Pubblica Amministrazione;
- **IMPOSTA** -> quando è determinata in proporzione al valore economico dell'atto o del negozio;

L'Imposta di Registro trae la sua origine dall'obbligo o dalla volontà, da parte dei cittadini, di annotare ogni atto scritto (come: contratti, scritture private, costituzione di enti o società, sentenze, decreti...) presso un **REGISTRO PUBBLICO**, che garantisce l'immodificabilità della data e del contenuto. La registrazione comporta il pagamento dell'imposta sia nel caso in cui sia obbligatoria per legge, sia nel caso in cui l'atto sia stato sottoscritto volontariamente dalle parti.

Il Registro è tenuto presso l'**UFFICIO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE** e riporta in ordine cronologico gli atti sottoposti a registrazione.

È importante precisare che l'Imposta di Registro è caratterizzata dal **PRINCIPIO DELL'ALTERNATIVITA'**, il quale interviene in tutti quei casi in cui si deve effettuare il pagamento dell'**IVA** (la quale è anch'essa un'imposta indiretta). Esso determina, quindi, che se un atto è soggetto ad IVA non sconta l'Imposta di Registro.

Il legislatore pone come presupposto di questa imposta la **RICHIESTA DI REGISTRAZIONE** dell'atto o del negozio e, proprio in virtù di questo, gli atti rilevanti si articolano in:

- ▶ **ATTI SOGGETTI A REGISTRAZIONE IN TERMINE FISSO**: Sono tutti quegli atti per i quali è **OBBLIGATORIO** presentare la richiesta di registrazione entro un termine di **20 giorni** dalla data dell'atto, mentre per i contratti di locazione e per altri atti relativi a diritti su immobili è di **30 giorni**, infine per gli atti prodotti all'estero è di **60 giorni**.

(A tal proposito il prelievo fiscale si applica, secondo i casi, in misura proporzionale o in misura fissa).

Sono soggetti a tale regime:

- Gli atti elencati tassativamente nella tariffa al T.U. n°131/1986
- I contratti verbali di locazione o affitto di immobili e di trasferimento o affitto di aziende
- Le operazioni societarie, costituzione, conferimenti, aumenti di capitale sociale, fusioni, scissioni ecc....
- Atti formati all'estero aventi per oggetto il trasferimento o la locazione di immobili o di aziende esistenti nel territorio dello Stato.

- **ATTI SOGGETTI A REGISTRAZIONE IN CASO D'USO:** in questo caso non si ha un obbligo ma un **ONERE**, affinché si possa trarne interesse dal suo "uso". Il caso d'uso si ha quando l'atto è depositato presso le cancellerie giudiziarie e viene applicata l'imposta nel momento in cui l'atto viene prelevato al fine di svolgere, tramite esso, un'attività amministrativa. Pertanto, gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso non sono di per sé soggetti ad obbligo di registrazione, ma lo diventano qualora il contribuente dovesse servirsene per finalità previste dalla legge.

Tra gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso:

- le scritture private non autenticate con oggetto di cessione di beni/prestazioni di servizi per l'applicazione dell'Iva;
- atti individuati mediante rinvio ad altre disposizioni, formati mediante corrispondenza (incontro di volontà delle parti).

- **ATTI NON SOGGETTI A REGISTRAZIONE:** Per questi atti la richiesta di registrazione è **VOLONTARIA** ed è eseguita da coloro che hanno interesse ad usufruire del servizio pubblico e quindi a fornire certezza sull'esistenza dell'atto e della data.

L'imposta di registro può assumere tre possibili **caratteri**:

- 1- **IMPOSTA PRINCIPALE:** in tutti quei casi c'è l'obbligo di registrazione
- 2- **IMPOSTA COMPLEMENTARE:** in tutti quei casi in cui l'imposta serve a coprire un eventuale mancato pagamento
- 3- **IMPOSTA SUPPLETTIVA:** nel momento in cui va a correggere eventuali errori da parte dell'Agenzia delle entrate

Modalità di registrazione

La **REGISTRAZIONE** è un'operazione che si effettua mediante la presentazione, all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, di **2 COPIE DELL'ATTO** (se si tratta di un atto pubblico o una scrittura privata autenticata 3 copie, di cui una in carta libera) di cui una viene restituita all'interessato contenente la **DATA** e gli **ESTREMI** dell'avvenuta registrazione.

L'Ufficio del Registro custodisce l'atto registrato per 10 anni e poi verrà trasferito presso gli Uffici Notarili.

Relativamente agli atti pubblici la registrazione viene fatta direttamente dal notaio rogante; mentre per i contratti di locazione o altri atti relativi agli immobili è stata introdotta una procedura di **REGISTRAZIONE TELEMATICA** che sostituisce, con identiche caratteristiche, la presentazione diretta all'Ufficio.

La registrazione dell'atto consente all'amministrazione finanziaria di acquisire, mediante l'anagrafe tributaria, notizie riguardanti la situazione economico-patrimoniale dei contribuenti e, con tali informazioni, procedere ad eventuali accertamenti di imposte anche diverse da quella di registro.

Registrazione D'Ufficio

L'art.15 del D.P.R. 131/1986 del T.U. regola l'istituto della **REGISTRAZIONE D'UFFICIO**, il quale rappresenta una deroga alla disciplina ordinaria, secondo la quale la registrazione dell'atto deve essere sempre richiesta dai soggetti obbligati o interessati all'atto.

L'articolo prevede quindi una serie di ipotesi secondo le quali, in mancanza della richiesta di registrazione da parte dei soggetti sui quali incombe l'obbligo, questa verrà effettuata d'ufficio dall'agenzia delle entrate mediante una **notifica di avviso di liquidazione**, ai soggetti obbligati, dell'imposta dovuta e, se dovuta, della sanzione per omessa richiesta di registrazione.

La registrazione d'ufficio è ammessa:

- a) Per gli **ATTI PUBBLICI**, le **SCRITTURE PRIVATE** e gli **ATTI GIUDIZIARI** che si trovano presso il pubblico ufficiale che li ha redatti o presso le cancellerie giudiziarie, o che risultino dai repertori o registri di essi;
- b) Per le **SCRITTURE PRIVATE NON AUTENTICATE**, che sono depositate presso i pubblici ufficiali o che l'Amministrazione finanziaria ne sia venuta legittimamente in possesso;
- c) Per i **CONTRATTI VERBALI** e le **OPERAZIONI SOCIETARIE**, la registrazione d'ufficio può essere fatta secondo presunzioni, in mancanza di prova diretta.

Sanzione per omessa registrazione

Nel caso in cui si verifichi una **OMISSIONE** riguardo la richiesta di registrazione degli atti è applicabile la **SANZIONE AMMINISTRATIVA** dal **120%** al **240%** dell'imposta dovuta.

Se, invece, si tratta di un **RITARDO** della richiesta di registrazione allora, in questo caso, sarà applicabile, una **SANZIONE AMMINISTRATIVA** dal **60%** al **120%** delle imposte dovute (con un minimo di 200€).

Soggetti Passivi

Dagli artt. 10 e 57 del T.U. n° 131/1986 si evince che non sempre i **SOGGETTI TENUTI ALLA REGISTRAZIONE** sono gli stessi tenuti al pagamento del tributo. La coincidenza si realizza in caso di scritture private non autenticate, dove non partecipano pubblici ufficiali, contratti verbali e atti formati all'estero. In altri casi la coincidenza è solo parziale come nel caso degli atti pubblici e nelle scritture private autenticate, poiché è il **pubblico ufficiale rogante** o

autenticante tenuto a richiedere la registrazione, inoltre risponde in solido del pagamento dell'imposta principale. Riguardo gli atti giudiziari l'obbligo di registrazione spetta ai **cancellieri** e ai **segretari**; per gli atti da registrare d'ufficio l'obbligo grava sugli **impiegati dell'Amministrazione finanziaria** o **gli appartenenti alla Guardia di Finanza**.

Determinazione della base imponibile

In linea generale la **BASE IMPONIBILE** è costituita dal **VALORE DEI BENI E DEI DIRITTI** oggetto dell'atto registrato, per il quale si intende quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. Esso vale per i contratti traslativi o costitutivi di diritti, per le permutate e per gli atti costitutivi o estintivi di un'obbligazione.

La deroga a questo principio riguarda i beni immobili e le aziende, per i quali si assume il **VALORE VENALE** in comune commercio degli stessi, con il potere per l'Amministrazione di verificare la congruità del valore dichiarato dalle parti.

Per quanto riguarda le cessioni avente ad oggetto immobili ad uso abitativo, l'acquirente, in base a determinate condizioni e dopo aver consultato il notaio, può chiedere che la base imponibile sia determinata in base alla **RENDITA CATASTALE RIVALUTATA**, a prescindere dal prezzo pattuito (**MECCANISMO DEL PREZZO/VALORE**).

Misura dell'Imposta

La legge in base alla tipologia dell'atto che deve essere registrato, stabilisce che l'imposta possa essere:

- **FISSA**: importo fisso a prescindere dal valore dell'atto. Il presupposto è la prestazione del servizio amministrativo di registrazione;
- **MINIMA**: importo minimo da versare quando si effettua la prima registrazione. L'importo è uguale a quella fissa;
- **PREDETERMINATA**: importo è predefinito dalla legge in base alla tipologia di bene che è oggetto dell'atto da registrare (esempio autoveicoli, motoveicoli, imbarcazioni);
- **PROPORZIONALE**: importo percentuale sul valore dell'atto da registrare, nel quale vi è la realizzazione di un atto o di una operazione e la base imponibile è sul valore dell'atto.

Criteri di applicazione dell'Imposta

Secondo quanto sancito dall'articolo 20 del T.U. n° 131 del 1986, l'imposta di registro è applicata in base alla sua **INTRINSECA NATURA** e agli **EFFETTI GIURIDICI** dell'atto presentato alla registrazione, ciò significa che ogni atto verrà tassato tenendo conto solamente del contenuto (cioè della sostanza) di esso, salvo diversa disposizione. Questo rende prescindibili il titolo o la forma apparente e il collegamento negoziale, escludendo anche la rilevanza di elementi extra-testuali come eventi successivi alla stipulazione dell'atto o il comportamento delle parti.

In tal modo si dimostra che l'intenzione del legislatore è quella di impedire l'utilizzo di questa disposizione in **FUNZIONE ANTIELUSIVA**: infatti nell'art. 53-bis del T.U. è stato inserito un riferimento all'art. 10-bis della legge 212/2000 (Statuto del Contribuente) per confermare che l'abuso di diritto è impedito anche nel campo delle imposte indirette, ma in applicazione della disciplina generale.

Al principio, secondo cui l'imposta colpisce l'atto in base alla sua sostanza giuridica, si ispira anche l'art. 21 del t.u. n°131/1986 il quale afferma che se l'atto contiene più disposizioni (diversi negozi giuridici) che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, a ciascuna verrà applicata l'imposta come se fosse un atto distinto; in caso contrario si applicherà l'imposta una sola volta, avendo riguardo per la disposizione con il regime fiscale più oneroso. Inoltre, se una disposizione ha ad oggetto beni o diritti soggetti a più aliquote, verrà applicata l'aliquota più elevata.

Nel caso di un atto che enuncia un atto non registrato posto in essere tra le parti, si applica pure ad esso e, qualora sia soggetto a registrazione obbligatoria, si applica anche la sanzione per omessa registrazione.

Il principio della tassazione in base agli effetti giuridici comporta poi che se l'effetto si realizza attraverso una pluralità di atti, ad un solo atto si applica l'imposta proporzionale, mentre agli altri si applica l'imposta fissa, ad esempio per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, si applica l'imposta fissa nel momento della registrazione, mentre si applica l'imposta proporzionale quando si avvera la condizione.

L'art.38, al fine di prevenire fenomeni allusivi, sancisce che la nullità o l'annullamento dell'atto non esonera dall'obbligo di richiesta della registrazione e dal pagamento dell'imposta. Essa deve comunque essere effettuata e riguardo il pagamento dell'imposta questa verrà restituita nella parte che eccede la misura fissa, nel caso in cui l'atto sia dichiarato nullo o annullabile, per causa non imputabile alle parti, con sentenza passata in giudicato e non sia suscettibile di ratifica, convalida e conferma.

Pagamento dell'imposta

L'imposta di registro deve essere versata presso qualsiasi agente di riscossione, istituto di credito o Agenzia delle Poste Italiane SPA; il **VERSAMENTO** avviene attraverso l'utilizzo del **modello F23**, ma dal 2011 è possibile utilizzare anche il **modello F24**, i quali possono essere reperiti presso sportelli bancari e postali, oppure editabili da diversi siti (compreso quello dell'Agenzia delle Entrate).

Nel caso di atti pubblici o autenticati, per i quali è necessaria la presenza di un notaio, l'imposta è direttamente pagata a quest'ultimo, il quale si occuperà poi di versarla all'erario. Se, invece, si tratta di contratti di locazione, il versamento può essere effettuato mediante l'addebito diretto, da parte dell'Agenzia delle Entrate, sul proprio conto corrente: in tal caso però sarà necessario disporre di programmi di registrazione scaricabili dal sito dell'Agenzia delle Entrate, oppure ci si dovrà rivolgere ad un intermediario fiscale, che provvederà alla registrazione e al relativo addebito dell'imposta.

Sanzioni per il mancato o ritardo del pagamento

L'**OMISSIONE** del versamento o un versamento **INSUFFICIENTE** dell'imposta determina l'applicazione di una **SANZIONE AMMINISTRATIVA** pari al **30%** dell'imposta dovuta.

Il contribuente che si trova in questa situazione dispone di uno strumento del quale ha la facoltà di avvalersi ovvero il **RAVVEDIMENTO OPEROSO**: si tratta della possibilità di regolarizzare spontaneamente la propria posizione fiscale a seguito del mancato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta, prima che sia stato avvisato di eventuali procedure di ispezione, verifica o accertamento a suo carico. In questo modo il contribuente ottiene delle **SANZIONI RIDOTTE** che sono proporzionali al tempo che intercorre dalla violazione degli obblighi tributari alla regolarizzazione spontanea di questi ultimi.