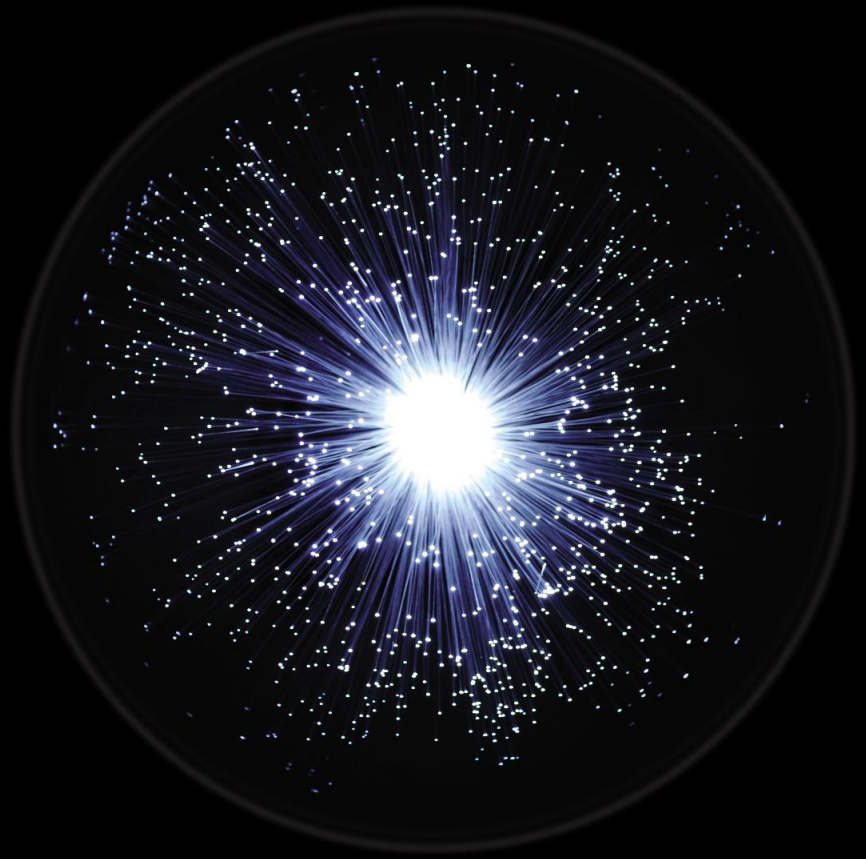
Studio Tributario
e Societario

MAKING AN IMPACT THAT MATTERS since 1845



Corso di Introduzione alla Fiscalità

Imposta di registro, Andrea Toscano, 11 novembre 2024

Deloitte.

Imposta di registro

Elementi principali dell’imposta

Oggetto dell’imposta (art. 1 TUR)

L’imposta di registro, disciplinata dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , (di seguito anche «**TUR**»), presenta taluni requisiti sia della tassa (quando corrisponde al prezzo del servizio reso ai fini dell’attribuzione della data certa all’atto), che dell’imposta (inteso come prelievo coattivo di ricchezza effettuato dallo Stato ai contribuenti in base alla loro capacità contributiva).

È una imposta strettamente legata alla formazione di un atto giuridico (realizzato in forma scritta o verbale).

Essa infatti rientra nella categoria delle «**imposte d’atto**» o «**imposte cartolari**», ciò in quanto dall’esistenza e dalla forma estrinseca degli atti ne deriva l’assoggettabilità al tributo dello stesso.

L’oggetto dell’imposta ed il presupposto impositivo restano, quindi indissolubilmente legati alla «**registrazione dell’atto giuridico**».

Quanto sopra, si desume già dalla lettera dell’art. 1 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, a norma del quale è stabilito che l’imposta di registro si applica agli atti:

- Soggetti a registrazione;
- Volontariamente presentati per la registrazione (art. 8 del TUR).

Art. 1 TUR

«L'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella Tariffa allegata al presente Testo unico, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione».

Imposta di registro *principale, complementare o suppletiva*

L'imposta di registro può identificarsi nelle seguenti categorie:

1. **Imposta di registro principale** → Si definisce *principale* l'imposta di registro dovuta e applicata dall'Ufficio all'atto della registrazione dell'atto principale

2. **Imposta di registro complementare** → Si definisce *complementare* l'imposta applicata in un momento successivo, se diretta a correggere errori o omissioni. Ad esempio ha natura di imposta di registro complementare l'imposta richiesta a seguito di accertamento di maggior valore (come ad esempio accade in caso di cessione di immobili);

3. **Imposta di registro suppletiva** → è una imposta applicata in tutti gli altri casi previsti dal TUR, non già ricadenti ed individuati nelle altre 2 categorie.

Atti soggetti a registrazione (art. 2 TUR)

L'articolo 2 del TUR elenca gli atti per cui è dovuta l'imposta di registro

Art. 2 TUR

«Sono soggetti a registrazione, a norma degli articoli seguenti:

a) *gli atti indicati nella Tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato;*

b) *i contratti verbali indicati nel primo comma dell'art. 3;*

c) *le operazioni delle società ed enti esteri indicate nell'art. 4;*

d) *gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni».*

In linea generale, l'imposta di registro si propone di colpire tutti gli atti a contenuto patrimoniale **formati nel territorio dello Stato** o, se formati all'estero, aventi ad oggetto il trasferimento di diritti reali o la locazione o l'affitto di beni immobili o aziende **situate in Italia**.

L'Agenzia delle Entrate si è di recente espressa in tema di «Trasferimento Universale del Patrimonio»; prevista dalla legislazione francese, avente ad oggetto anche immobili abitativi presenti in Italia, chiarendo che si applica l'imposta di registro nella misura del 9% e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna. (Cfr. risposta ad interpello n. 81 del 28 marzo 2024)

Ai sensi dell'art. 106, n. 4, L. 16 febbraio 1913, n. 89, ***l'atto ricevuto o autenticato da un notaio all'estero deve essere depositato presso un notaio italiano, quale condizione perché di esso se ne possa fare uso nel territorio dello Stato****.*

Registrazione in termine fisso e registrazione in caso d’uso (artt. 5 e 6 TUR)

Art. 5 TUR – Registrazione in termine fisso

*«Sono soggetti a registrazione **in termine fisso** gli atti indicati nella parte prima della tariffa e **in caso d'uso** quelli indicati nella parte seconda.*

Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma dell'art. 21 dello stesso decreto ad eccezione delle operazioni esenti e imponibili ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numeri 8), 8-bis), 8-ter) e 27 quinques) dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972».

Gli atti indicati nella **tariffa, P. I**, allegata al TUR, sono soggetti a **registrazione in termine fisso**, ossia entro 30 giorni dalla loro formazione (il termine è stato prorogato dall’art. 14 del DL 73/2022) se avvenuta in Italia, oppure entro 60 giorni se formati all’estero.

Il termine di 30 giorni opera anche per la denuncia di eventi successivi alla registrazione (e.g. avveramento della condizione sospensiva; proroga tacita, etc.)

Art. 6 TUR – Registrazione in caso d’uso

«*Si ha caso d'uso quando un atto si **deposita**, per **essere acquisito agli atti**, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento*».

Gli atti indicati nella **tariffa, P. II**, allegata al TUR, sono soggetti a **registrazione solo in caso d’uso**, ossia qualora la parti decidano di procedere al deposito dell’atto presso una pubblica Amministrazione, in assenza di uno specifico obbligo.

Registrazione volontaria di atti e documenti

Art. 7 TUR - *Atti con registrazione facoltativa*

«Per gli atti indicati nella tabella allegata al presente testo unico non vi è obbligo di chiedere la registrazione neanche in caso d'uso; se presentati per la registrazione, l'imposta è dovuta in misura fissa».

Ai sensi della Tabella allegata al TUR, sono esempi di atti soggetti a registrazione facoltativa: 1)*Atti del potere legislativo; 2) Atti, diversi da quelli espressamente contemplati nella parte prima della tariffa, dell'autorità giudiziaria in sede civile e penale; 3) Atti di ultima volontà; etc..*

Art. 8 TUR - *Registrazione volontaria di atti*

«Chiunque vi abbia interesse può richiedere in qualsiasi momento, pagando la relativa imposta, la registrazione di un atto».

Attraverso questa disposizione viene data facoltà anche a soggetti diversi dai contraenti o dalle parti menzionate nell'atto di poter ottenere dalla registrazione un effetto favorevole. Tale facoltà consente alla parte estranea che ne abbia interesse di poter attribuire certezza all'atto presentato per la registrazione (ad esempio certificando la data di formazione dell'atto).

Esecuzione della registrazione e suoi effetti

Art. 8 TUR – *Esecuzione della registrazione*

«*Salvo quanto disposto nell'art. 17, la registrazione è eseguita, previo pagamento dell'imposta liquidata dall'ufficio, con la data del giorno in cui è stata richiesta[…] 3. La registrazione consiste nella annotazione in apposito registro dell'atto o della denuncia e, in mancanza, della richiesta di registrazione con la indicazione del numero progressivo annuale, della data della registrazione, del nome del richiedente, della natura dell'atto, delle parti e delle somme riscosse. 4. L'ufficio in calce o a margine degli originali e delle copie dell'atto o della denuncia, annota la data ed il numero della registrazione ed appone la quietanza della somma riscossa ovvero dichiara che la registrazione è stata eseguita a debito[…]*».

Sintetizzando la procedura:

1. l'atto viene presentato per la registrazione presso l'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate;
2. l'Ufficio provvede a liquidare l'imposta (se non prevista già l'autoliquidazione a carico del contribuente)
3. il richiedente corrisponde l'imposta liquidata attraverso versamento in banca, presso l'Ufficio Postale o presso il Concessionario della Riscossione.

- Ai sensi dell'art. 17 del TUR, con riferimento alla registrazione dei contratti di locazione ed affitto di immobili, la liquidazione del tributo dell'imposta di registro è prevista in ***autoliquidazione***, ovvero, è lo stesso soggetto che procede alla individuazione delle somme dovute a titolo di imposta

Art. 18 TUR – *Effetti della registrazione*

«La registrazione, eseguita ai sensi dell'art. 16, attesta l'esistenza degli atti ed attribuisce ad essi data certa di fronte ai terzi a norma dell'art. 2704 del Codice civile».

- **Attestazione dell'esistenza dell'atto;**
- **Attribuzione di data certa di fronte ai terzi,** ovvero, incontestabile della preesistenza dell'atto rispetto ad un determinato evento.

Soggetti obbligati alla registrazione, obbligati al pagamento e soggetti coobbligati solidalmente al versamento del tributo

Tra i **soggetti obbligati a richiedere la registrazione** degli atti, **l'art. 10 del TUR** individua i seguenti

- Le **parti contraenti**, per le scritture priva te o non autenticate, per gli atti pubblici e privati formati all'estero e per i contratti verbali;
- Il **notaio** che li ha redatti, ricevuti o autenticati, per gli atti pubblici e le scritture private autenticate;
- Gli **ufficiali giudiziari**, i **segretari** o delegati **della Pubblica Amministrazione** e gli altri pubblici ufficiali, per gli atti da questi redatti, ricevuti, o autenticati;
- I **cancellieri ed ii segretari di cancelleria** che, nell'esercizio delle loro funzioni, hanno partecipato alla formazione, per le sentenze e gli atti degli organi giurisdizionali;
- Gli **impiegati dell'Amministrazione finanziaria** e gli appartenenti al Corpo della Guardi di Finanza per gli atti da registrare d'ufficio;
- Gli **agenti di affari in mediazione** iscritti nella sezione degli agenti immobiliari

Sono **solidalmente obbligati** al pagamento dell'imposta di registro, ai sensi dell'**art. 57 del TUR**

- I **pubblici ufficiali** che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto;
- I soggetti **nel cui interesse è stata chiesta la registrazione**;
- Le **parti contraenti**;
- Le **parti in causa**;
- **Coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di registrazione** dei contratti verbali;
- Gli **agenti immobiliari**, per gli atti formati a seguito della loro attività di intermediazione;
- I soggetti che hanno **richiesto un decreto ingiuntivo** (art. 633 c.p.c.) o un **lodo arbitrale** (art. 825 c.p.c.).

Soggetti obbligati alla registrazione, obbligati al pagamento e soggetti coobbligati solidalmente al versamento del tributo (*segue*)

La responsabilità per il versamento del tributo, in linea principale, ricade **in via solidale tra i soggetti individuati all'interno dell'atto sottoposto a registrazione**.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate, può procedere indifferentemente nei confronti di ciascuna delle parti soggette ad obbligo di pagamento.

La regola della responsabilità solidale, tuttavia, subisce alcune *eccezioni*; così ad esempio:

ECCEZIONI ALLA RESPONSABILITA' SOLIDALE

- Non sono responsabili i notai per gli atti rogati da pubblici ufficiali
- per gli atti registrati in caso d'uso, è responsabile solo il soggetto che ha interesse alla registrazione
- Per l'imposta complementare scaturente da cause imputabili ad una sola delle parti, quest'ultima è la sola responsabile
- Per gli atti contenenti più disposizioni ove ogni parte è tenuta a corrispondere l'imposta di registro complementare e suppletiva limitatamente alle convenzione alle quali essa abbia partecipato
- Sugli atti enunciati in un atto notarile (che integrano i presupposti di cui all'art 22 del DPR 131/86), il notaio che ha ricevuto l'atto risulta responsabile del pagamento solidalmente con le parti (cfr. Cass. SS.UU.n. 14432/2023)

Atti che contengono più disposizioni (art. 21 TUR)

ART. 21 TUR

«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.

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».

La connessione necessaria richiesta al co. 2, deve **sussistere sul piano oggettivo**, come si vi fosse una **reciproca dipendenza tra le varie disposizioni negoziali**; tale connessione non deve risultare dalla mera volontà delle parti, ma deve essere intrinseca nell'atto.

Si richiama in tal senso la circolare dell'Agenzia delle Entrate 7 ottobre 2011, n. 44, la quale prevede che «*le disposizioni contenute nell'atto che non siano suscettibili di autonoma valutazione economica, non essendo espressione di capacità contributiva, non sono soggette al disposto di cui all'art. 21 del TUR*».

Art. 23 - Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse

ART. 23 TUR - Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse, eredità e comunioni indivise

«Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, ***si applica l'aliquota più elevata****, **salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti**.*

La disposizione del comma 1 non si applica per i crediti, ne' per i beni mobili e le rendite facenti parte di una eredità indivisa o di una comunione, i quali sono soggetti, in occasione delle cessioni dell'eredità o di quote di comunione, alle aliquote stabilite per ciascuno di essi.

Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate.

Nelle ***cessioni di aziende o di complessi aziendali*** *relativi a singoli rami dell'impresa, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote,* ***le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore****».*

La norma disciplina i casi in cui mediante un unico atto sia dia disposizioni di più beni o diritti.

In questa evenienza, il contribuente è obbligato a calcolare l'imposta unitariamente considerando l'aliquota più alta per ciascuna disposizione separatamente.

Alla regola generale sono previste delle **eccezioni**, indicate dallo stesso art. 23, ovvero:

- Per le cessioni di crediti;
- Per i beni mobili e le rendite facenti parte di una eredità indivisa;

La disposizione in commento non trova applicazione qualora siano previsti più corrispettivi per ciascun bene o diritto; troverà, invece, applicazione l'aliquota propria per ogni bene o diritto.

Art. 23 - Cessione di aziende

Questione diversa si applica per le **cessioni di aziende e complessi aziendali**.

La cessione d'azienda è **esclusa dal campo di applicazione dell'IVA**, dunque è sempre soggetta ad imposta di registro (art. 2, co. 3, lett. b), D.P.R. 633/73).

La tassazione ai fini dell'imposta di registro dell'atto di cessione di azienda deve avvenire considerandolo come un atto che "***riunisce***" **la cessione di molteplici beni** e, quindi, soggetta all'applicazione dell'art. 23 del DPR 131/86.

Tale norma, nel disciplinare gli atti "relativi a beni soggetti ad aliquote diverse", impone di distinguere i seguenti casi:

- se nell'atto sono stati indicati i **corrispettivi distinti** per i singoli beni aziendali, **ad ognuno di essi si applica la "propria" aliquota** dell'imposta di registro, come previste della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 ed individuate dalla tabella sottostante (secondo la risposta Agenzia delle Entrate 277/2020, non possono trovare applicazione alla componente immobiliare dell'azienda ceduta ad una ONLUS, le agevolazioni per i trasferimenti di immobili agli ETS, di cui all'art. 82 co. 4 del D.lgs.. 117/2017);
- se in atto è stato pattuito **un solo corrispettivo unico**, si applica **l'aliquota più elevata** tra quelle previste per il trasferimento dei singoli componenti aziendali; in assenza di immobili, in questo caso, trova applicazione l'aliquota del 3% ex art. 2 Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 (circ. Agenzia delle Entrate 29.5.2013 n. 18, § 6.57).

Ove l'imposta di registro trovi applicazione in misura proporzionale, opera la misura minima di 1.000 euro, prevista dall'art. 10 co. 2 del D.lgs.. 23/2011.

Art. 23 - Cessione di aziende (*segue*)

Per eludere l'imposta di registro, la cessione d'azienda viene talvolta mascherata attraverso la vendita frazionata nel tempo dei beni aziendali (c.d. **cessione d'azienda «spezzatino»**).

La cessione d'azienda c.d. «spezzatino», è praticata dagli operatori economici in quanto, come è noto, la medesima cessione comporta di regola un carico fiscale maggiore per l'imprenditore rispetto alla cessione dei singoli beni che la compongono: l'IVA, infatti, è in linea di principio «neutrale», mentre l'imposta di registro rappresenta un onere aggiuntivo, calcolato tenendo conto anche della componente avviamento.

Secondo parte della giurisprudenza, affinché si abbia un trasferimento di azienda è necessario che **venga trasferito un complesso di beni di per sé idoneo a consentire lo svolgimento di una determinata attività di impresa** (Cass. Civ., 21 ottobre 1995, n. 10993).

Di diverso avviso altra parte della giurisprudenza, secondo cui la cessione d'azienda deve essere caratterizzata non soltanto da una pluralità di beni organizzati per lo svolgimento di un'attività produttiva, ma **sempre e necessariamente anche dal trasferimento di un'organizzazione attuale e vitale di questi elementi in un contesto di relazioni finanziarie, commerciali e personali, capaci di attivare la potenzialità produttiva dei beni materiali** (CTR Lazio, 20 febbraio 1997, n. 12) Tuttavia, tale posizione non sembra essere condivisa dalla Corte di Cassazione, che sottolinea come il trasferimento dei rapporti giuridici inerenti l'azienda non sia un elemento necessario della cessione stessa, bensì un effetto (Cass. Civ., 19 giugno 1996, n. 5636).

Enunciazione di atti non registrati (art. 22 TUR)

ART. 22 TUR

*«Se in un atto sono **enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati** e posti in essere **fra le stesse parti** intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, **l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate**. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69.*

L'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione.

Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'Autorità giudiziaria indicati nell'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita».

Requisiti affinché l'atto *enunciato* sia soggetto a tributo:

- l'enunciazione **deve consentire di individuare chiaramente la natura della convenzione ed i suoi elementi essenziali oggettivi e soggettivi**;
- si ha enunciazione fiscalmente rilevante **solo qualora le parti dell'atto enunciato siano le stesse dell'atto enunciante**, o siano ivi presenti, (irrilevante la ulteriore presenza di altri soggetti).

Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso, in sede di tassazione saranno applicabili anche le sanzioni per mancata registrazione nei termini.

Si enunciazione

Atto enunciante: Tizio, Caio, Sempronio

Atto enunciato: Tizio, Caio

No enunciazione

Atto enunciante: Tizio, Caio

Atto enunciato: Tizio, Caio, Sempronio

Interpretazione degli atti – abuso del diritto (art. 20 TUR)

Art. 20 TUIR – ante modifica legge di bilancio 2018

«L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente».

Nuova interpretazione data all'art. 20 a seguito dell'introduzione dell'art. 10-bis all'interno dello Statuto dei Diritti del Contribuente.

Art. 20 TUIR – post modifica legge di bilancio 2018

*«L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli **elementi desumibili dall'atto** medesimo, **prescindendo da quelli extratestuali** e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».*

- **Ratio**: La novità è tesa a limitare le operazioni di riqualificazione da parte degli uffici, stabilendo che l'attività interpretativa debba riguardare il singolo atto portato alla registrazione, prescindendo da eventuali legami con altri atti negoziali
- La tassazione degli atti, ai fini dell'imposta di registro, va effettuata:

✓ sulla base della natura e degli effetti giuridici del singolo atto;

✓ prescindendo dagli elementi extra-testuali e da eventuali atti collegati.

In merito all'interpretazione degli atti si è di recente espressa l'Agenzia delle Entrate che con risposta 404 del 2023, sul tema della qualificazione di una cessione di un residence ai fini della qualifica dell'operazione come cessione di un complesso aziendale, oppure di un bene immobile.

L'AdE ha chiarito che non è qualificabile come cessione di azienda la cessione di più beni che non si trovano in una organizzazione funzionale all'esercizio dell'impresa; pertanto, proseguiva l'Amministrazione finanziaria, l'operazione è qualificabile ai fini IVA, come cessione di immobili soggetta ad IVA e non fuori campo.

Atti soggetti ad imposta di registro:
L' art. 20 del TUR ha valore retroattivo (?)

Decorrenza della norma : retroattiva?

- Agenzia delle entrate: la nuova disciplina si applica anche con riferimento agli avvisi emanati dopo il 1 gennaio 2018 e aventi ad oggetto atti registrati in precedenza (Chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2018).
- Cassazione, Sentenze n. 4407 e 4589 del 2018: non retroattività laddove la nuova versione dell'art. 20 introduce dei limiti all'attività di riqualificazione giuridica che prima non erano previsti e perché non è una disposizione che interessa la collettività.

La legge di Bilancio 2019 qualifica espressamente come interpretazione autentica, conferendogli efficacia retroattiva, la norma della legge di Bilancio 2018 che ha modificato l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 limitando l'attività riqualificatoria dell'Amministrazione finanziaria in materia di atti sottoposti a registrazione: tale attività può essere svolta unicamente sulla base degli elementi desumibili dall'atto sottoposto a registrazione, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati.

L'art. 1, comma 87, lett. a), della legge n. 205/2017 non aveva risolto i dubbi relativi alla corretta interpretazione dell'art. 20 del TUR per il passato (periodo antecedente al 1° gennaio 2018) e anzi ha inserito un nuovo elemento di incertezza: **l'identificazione esatta del discrimine per l'applicazione della nuova disciplina** (il momento di registrazione dell'atto o di svolgimento dell'attività di controllo?).

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 23549 del 23 settembre 2019, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (come da ultimo modificato dalle Leggi di Bilancio 2018 e 2019). Secondo la Corte di Cassazione, infatti, l'intervento del Legislatore si sarebbe posto in palese contrasto con il principio di uguaglianza, di cui all'art. 3, e con il principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 158 del 21 luglio 2020, ha dichiarato le questioni di legittimità costituzionale *non fondate* mettendo, auspicabilmente, fine alla diatriba sull'interpretazione della norma in esame.

Atti relativi ad operazioni soggette all’imposta sul valore aggiunto (art. 40 TUR)

Principio di «alternatività tra IVA e imposta di registro»

Se un’operazione è soggetta ad IVA, il relativo atto che ne certifica o documenta l’operazione è soggetto ad imposta di registro in misura fissa in misura fissa.

Ai fini dell'art. 40 del DPR 131/86, si considerano "soggette ad IVA" (e, quindi, sono soggette ad imposta di registro fissa), non solo le operazioni imponibili, ma anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta in quanto: 1) fuori campo IVA per assenza del requisito territoriale (si tratta delle operazioni di cui agli artt. da 7 a 7-septies del DPR 633/72); 2) non imponibili, esenti o non soggette ad IVA, di cui all'art. 21 co. 6 del DPR 633/72.

Affinché operi l’alternatività non è rilevante il materiale assoggettamento ad IVA dell’atto, essendo sufficiente che lo stesso **rientri nel campo di applicazione dell’imposta**.

Inoltre, il principio esclude soltanto l’applicazione dell’imposta di registro proporzionale, in quanto il medesimo atto non può soggiacere alla contemporanea applicazione di due imposte proporzionali;

Una **eccezione** al principio è prevista dallo stesso art. 40 (introdotta dall’art. 35 del c.d. Decreto Bersani del 2006) il quale prevede che sono soggette all'imposta di registro in misura proporzionale:

1. **le locazioni di immobili strumentali**, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto;
2. le **cessioni, da parte degli utilizzatori, di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili abitativi e strumentali**, anche da costruire ed ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto.

Per quanto attiene agli atti che contengono una pluralità di disposizioni e solo alcune di esse rientrano nell’ambito applicativo dell’IVA, **le disposizioni non soggette ad IVA sconteranno l’imposta proporzionale di registro** (art. 43, co. 1, lett. i).

Atti relativi ad operazioni soggette all’imposta sul valore aggiunto (art. 40 TUR)

Disciplina IVA dell’atto	Applicazione dell’imposta di registro
Non soggetto ad IVA per carenza requisito soggettivo od oggettivo	Registrazione in termine fisso e ad imposta proporzionale
Imponibile IVA	Registrazione in caso d’uso e in misura fissa
Esente Iva, in base all’art. 10, D.P.R. 633/1972	Registrazione in caso d’uso e in misura fissa
Esente Iva, in base all’art. 10, D.P.R. 633/1972, nn. 8, 8-bis e 27-quinquies	Registrazione in termine fisso e ad imposta proporzionale

In merito all’applicazione dell’art. 40 TUR si è di recente espressa l’Agenzia delle Entrate con riferimento ad un’operazione di conferimento di ramo d'azienda a favore di una società neocostituita.

L’Agenzia ha chiarito che, in virtù del principio di alternatività IVA/registro, nel caso di contratto di affitto, quest’ultimo sarà assoggettato ad imposta, mentre con riguardo all’eventuale cessione o operazione esente, essa sarà assoggettata ad imposta di registro nella misura fissa pari ad euro 200,00 (cfr. Risposta ad Interpello 260 del 2023)

Imposta di registro

La quantificazione dell’imposta di registro

Misura dell’imposta di registro

Successivamente ad aver stabilito se l’atto è soggetto a registrazione per obbligo o per scelta del dichiarante, è necessario individuare i criteri attraverso il quale poter valutare la misura dell’imposta dovuta.

In linea di principio, la Tariffa allegata al TUR prevede un elenco degli atti soggetti a registrazione obbligatoria o in caso d’uso, ed individua all’interno di ciascun articolo l’aliquota IVA applicabile per ciascun atto soggetto a registrazione.

La Tariffa nel dettaglio, si compone di due parti:

- **Parte I** → relativa agli atti soggetti a registrazione obbligatoria
- **Parte II** → relativa agli atti soggetti a registrazione in caso d’uso.

Un atto può beneficiare dell’esenzione soggettiva o oggettiva dall’imposta di registro esclusivamente quando si connota come “atto di liberalità” e non semplicemente come atto a titolo gratuito. (Cfr. Risposta ad interpello n. 366 del 2023).

Inoltre, sempre all’interno della Tariffa, sono previste le misure dell’imposta di registro, che possono essere:

- **In misura fissa**, uguale ad € 200;
- **In misura proporzionale**, con aliquota variabili a seconda del tipo di atto registrato.

Ogni articolo della Tariffa, oltre ad individuare il tipo di atto e le modalità di registrazione (obbligatoria o in caso d’uso) individua anche la relativa imposta dovuta prevedendo se questa è dovuta in misura fissa o in misura proporzionale, indicando la relativa aliquota applicabile.

Base imponibile in caso di applicazione dell’imposta di registro in misura proporzionale

La base imponibile cui applicare l’imposta di registro, ove dovuta in misura proporzionale, è individuata, in linea approssimativa, nel valore del bene o del diritto individuato dall’atto.

Esistono regole particolare cui bisogna fare attenzione, come ad esempio nel caso di espropriazione forzata (cfr. art. 44 del TUR) o nel caso di atti riguardanti il diritto di usufrutto (cfr. art. 48 del TUR).

Tariffa, Parte prima (art. 1)
Esempi di atti soggetti a registrazione in base alla Tariffa e relativa definizione dell'imposta

Atti soggetti ad IVA	Imposta di registro
Terreni edificabili, Fabbricati abitativi imponibili IVA senza e con agevolazione prima casa	• imposta fissa (200 euro)
Fabbricati abitativi in esenzione IVA	• 9% • 2% (se prima casa)
terreni agricoli	• imposta fissa (200 euro) in presenza delle condizioni della "piccola proprietà contadina" • Imposta fissa (200 euro) dall'1.1.2017 per i terreni siti in comuni montani (art. 9 DPR 601/73) • 15% terreni agricoli a favore di soggetto diverso da IAP o CD iscritto nella relativa gestione assistenziale o previdenziale • 9% negli altri casi
Cessione di fabbricati abitativi a favore di società di leasing	• fino al 31.12.2020, 1,5% in presenza delle condizioni di "prima casa" in capo all'utilizzatore • 9% negli altri casi
Conferimento di beni immobili in società	• 4% se immobile destinato specificamente all'esercizio dell'attività • imposta fissa (200 euro) in presenza di condizioni della "piccola proprietà contadina" (per l'anno 2021, l'imposta fissa non è dovuta se l'atto ha valore economico inferiore o uguale a 5.000 euro ex art. 1 co. 41 L. 178/2020) • 15% terreni agricoli se la conferitaria non è IAP o CD iscritto nella relativa gestione assistenziale o previdenziale • 9% tutti gli altri casi
Conferimento di azienda in società; Conferimento di denaro in società; fusione o scissione societaria; trasformazione societaria	• imposta fissa (200 euro)

Tariffa, Parte prima (art. 1)
Esempi di atti soggetti a registrazione in base alla Tariffa e relativa definizione dell’imposta

Atti soggetti ad IVA	Imposta di registro
Cessione di azienda	Se sono indicati i singoli corrispettivi previsti per i beni del compendio aziendale, ognuno applica la sua aliquota: • 2% abitativi prima casa • 15% terreni senza PPC • 9% altri immobili • 3% avviamento • 0,50% crediti In assenza di corrispettivi distinti, si applica l'aliquota più elevata
Locazione di fabbricati strumentali	• 2% se locatore è privato • 1% se locatore soggetto IVA
Locazione di fabbricati abitativi	• 2% • L'imposta non è dovuta ove si sia espressa l'opzione per la cedolare secca
Cessione di crediti	• 0,50%
Garanzie reali e personali (ad esempio, fideiussione)	• 0,50%
Contratto preliminare	• Imposta fissa (200,00 euro) • 0,50% sulla caparra confirmatoria • 3% sull'acconto
Cessione di partecipazioni	• Imposta fissa (200,00 euro)

Imposta di registro

Determinazione della base imponibile – Sanzioni – Decadenza e prescrizione

Titolo IV del TUR – Determinazione della base imponibile

Il Titolo IV del TUR (art. 43 - *53bis*) disciplina le modalità di determinazione della base imponibile ai fini del registro.

All'art. 43 è prevista una norma di rango generale applicabile in tutti i casi, ad eccezioni dei casi specifici previsti dalle disposizioni successive.

Nel dettaglio, al comma 1 è indicato che: « *La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita:*

*a) per **i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali** dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto ovvero, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi.*

*b) per **le permute**, salvo il disposto del comma 2 dell'art. 40, dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta;*

*c) per i contratti che importano **l'assunzione di una obbligazione di fare in corrispettivo della cessione di un bene o dell'assunzione di altra obbligazione di fare**, dal valore del bene ceduto o della prestazione che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta, salvo il disposto del comma 2 dell'art. 40;*

*d) per **le cessioni di contratto**, dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire;*

*e) per **gli atti portanti assunzione di una obbligazione che non costituisce corrispettivo di altra prestazione** o portanti estinzione di una precedente obbligazione, dall'ammontare dell'obbligazione assunta o estinta e, se questa ha per oggetto un bene diverso dal denaro, dal valore del bene alla data dell'atto;*

*f) per gli atti con i quali viene **prestata garanzia reale o personale**, dalla somma garantita; se la garanzia è prestata in denaro o in titoli, dalla somma di denaro o dal valore dei titoli, se inferiore alla somma garantita;*

g) (lettera abrogata)

*h) per i contratti **diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti**, aventi per oggetto **prestazioni a contenuto patrimoniale**, dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto;*

*i) per i contratti relativi **ad operazioni soggette e ad operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto**, dal valore delle cessioni e delle prestazioni non soggette a tale imposta».*

Titolo IV del TUR – Determinazione della base imponibile (*Segue*)

Le norme che vanno dall'art 44 alla art. 53*bis* TUR disciplinano il metodo di determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro.

Disposizione normativa	Determinazione della base imponibile
Art. 44 - Espropriazione forzata e trasferimenti coattivi	Per la vendita di **beni mobili e immobili fatta in sede di espropriazione forzata** ovvero all'asta pubblica e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione, diminuito, nell'ipotesi prevista dall'art. 587 del codice di procedura civile, della parte già assoggettata all'imposta. Per l'espropriazione per pubblica utilità e per ogni altro atto della pubblica autorità traslativo o costitutivo della proprietà di beni mobili o immobili o di aziende e di diritti reali sugli stessi la base imponibile è costituita dall'ammontare definitivo dell'indennizzo. In caso di trasferimento volontario all'espropriante nell'ambito della procedura espropriativa la base imponibile è costituita dal prezzo.
Art. 45 - Concessioni e atti con amministrazioni dello Stato	Per gli atti concernenti le concessioni di cui all'art. 5 della parte prima della tariffa, nonché per gli atti portanti trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari da o ad amministrazioni dello Stato, compresi gli organi dotati di personalità giuridica, con valore determinato dall'ufficio tecnico erariale in base a disposizioni di legge, la base imponibile è costituita rispettivamente dall'ammontare del canone ovvero da quello del corrispettivo pattuito.
Art. 46 - Rendite e pensioni	Per la costituzione di rendite la base imponibile è costituita dalla somma pagata o dal valore dei beni ceduti dal beneficiario ovvero, se maggiore, dal valore della rendita; per la costituzione di pensioni la base imponibile è costituita dal valore della pensione *[…]*
Art. 47 - Enfiteusi	Per la costituzione di enfiteusi e per la devoluzione o la cessione del diritto dell'enfiteuta, la base imponibile è costituita dal ventuplo del canone annuo ovvero, se maggiore, dal valore del diritto dell'enfiteuta. Per l'affrancazione la base imponibile è costituita dalla somma dovuta dall'enfiteuta. Il valore del diritto del concedente è pari alla somma dovuta dall'enfiteuta per l'affrancazione. Il valore del diritto dell'enfiteuta è pari alla differenza tra il valore della piena proprietà e la somma dovuta per l'affrancazione.
Art. 48 - Valore della nuda proprietà dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione	Per il trasferimento della proprietà gravata da diritto di usufrutto, uso o abitazione la base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore della piena proprietà e quello dell'usufrutto, uso o abitazione. Il valore dell'usufrutto, dell'uso o dell'abitazione è determinato a norma dell'art. 46, assumendo come annualità l'ammontare ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse.

Titolo IV del TUR – Determinazione della base imponibile (*Segue*)

Disposizione normativa	Determinazione della base imponibile
Art. 49 - Crediti	Per i crediti la base imponibile è costituita dal loro importo, senza tener conto degli interessi non ancora maturati. Per i crediti infruttiferi che scadono almeno dopo un anno dalla data dell'atto con il quale sono stati costituiti o ceduti, la base imponibile è costituita dal loro valore attuale calcolato al saggio legale di interesse.
Art. 50 - Atti ed operazioni concernenti società, enti consorzi, associazioni ed altre organizzazioni commerciali od agricole	Per gli atti costitutivi e per gli aumenti di capitale o di patrimonio di società o di enti, diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni con o senza personalità giuridica aventi per oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciali o agricole, con conferimento di immobili o diritti reali immobiliari, la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri accollati alle società, enti, consorzi, associazioni e altre organizzazioni commerciali o agricole, nonché delle spese e degli oneri inerenti alla costituzione o all'esecuzione dell'aumento calcolati forfetariamente nella misura del 2 per cento del valore dichiarato fino a lire 200 milioni [n.d.r. euro 103.291,38] e dell'1 per cento per la parte eccedente, e in ogni caso in misura non superiore a lire 1 miliardo [n.d.r. euro 516.456,90].
Art. 51 - Valore dei beni e dei diritti	Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari l'ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore di cui al comma 1 […] Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al comma 1 è controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda […]. L'ufficio può tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto.

Titolo IV del TUR – Determinazione della base imponibile (*Segue*)

Disposizione normativa	Determinazione della base imponibile
Art. 52 - Rettifica del valore degli immobili e delle aziende	Documenti Correlati L'ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 51 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni *[…]*
Art. 52 bis - Liquidazione dell'imposta derivante dai contratti di locazione	La liquidazione dell'imposta complementare di cui all'articolo 42, comma 1, è esclusa qualora l'ammontare del canone di locazione relativo ad immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, risulti dal contratto in misura non inferiore al 10 per cento del valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, e successive modificazioni. Restano comunque fermi i poteri di liquidazione dell'imposta per le annualità successive alla prima.
Art. 53 - Atti sprovvisti di indicazioni necessarie	Se l'atto non contiene la dichiarazione di valore né l'indicazione del corrispettivo, l'ufficio determina la base imponibile, salva l'applicazione dell'art. 52 nelle ipotesi previste nei commi 3 e 4 dell'art. 51. Se l'atto non contiene l'indicazione della sua data, si assume come tale quella in cui è eseguita la registrazione, salva l'applicazione della sanzione stabilita nell'art. 74
Art. 53 bis - Attribuzioni e poteri degli uffici	Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 (2) e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché' delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

Titoli VI – Sanzioni, decadenza e prescrizioni

Sanzioni

Le sanzioni più comunemente applicate sono quelle relative:

- all'omessa registrazione (art. 69 del DPR 131/86, dal 120% al 240%, ridotta alla metà se il ritardo non supera i 30 giorni con un minimo di 200 euro),
- all'insufficiente dichiarazione di valore (art. 71 del DPR 131/86, dal 100% al 200% in costanza dei requisiti indicati dalla norma),
- all'occultazione del corrispettivo (art. 72 del DPR 131/86, dal 120% al 240%, detratto l'importo della sanzione già eventualmente irrogata ex art. 71).

Poi, è applicabile l'ordinaria sanzione dell'art. 13 del D. Lgs. 471/97, sul ritardato pagamento dei tributi, che va sempre considerata alla luce del sistema del registro (ad esempio, si configura quando non si pagano nei termini le maggiori imposte richieste nell'avviso di liquidazione/accertamento).

Per tutte le sanzioni indicate, a livello generale, è ammesso il ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs.. 472/97.

Per le violazioni relative all'imposta di registro sono applicabili la definizione agevolata (artt. 16 e 17 del D.lgs.. 472/97), l'accertamento con adesione (artt. 12 e ss. del D.lgs.. 218/97), la mediazione fiscale (art. 17-bis del D.lgs.. 546/92) e la conciliazione giudiziale (art. 48 del D.lgs.. 546/92).

L'acquiescenza (art. 15 del D.lgs.. 218/97) è circoscritta agli accertamenti sull'insufficiente dichiarazione di valore, occultazione di corrispettivo, prima casa e piccola proprietà contadina.

La domanda di accertamento con adesione sospende per novanta giorni non solo il termine per il ricorso ma pure quello per il pagamento delle somme (art. 12 del D.lgs.. 218/97).

Decadenza e prescrizioni

L'accertamento della maggiore imposta di registro avviene secondo le forme e i termini indicati nel DPR 131/86.

L'atto impositivo con cui viene accertato un maggior tributo va notificato entro termini decadenziali, mentre quello di riscossione (tipicamente la cartella di pagamento) soggiace all'ordinario termine di prescrizione (in merito all'imposta sulle successioni, Cass. 4.2.2015 n. 1974).

Per la notifica degli avvisi di accertamento e di liquidazione, i termini decadenziali sono indicati dall'art. 76 del DPR 131/86, ma regole particolari valgono per il caso dei recuperi sui benefici prima casa.

Titoli VI – Sanzioni, decadenza e prescrizioni

Fattispecie	Termine	Norma/Sentenza
Atti non registrati	Entro cinque anni dal giorno in cui la registrazione sarebbe dovuta avvenire o si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio	Art. 76 co. 1 del TUR
Rettifica di maggior valore	Entro due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale	Art. 76 co. 1-bis del TUR
Imposta principale	Entro tre anni dalla richiesta di registrazione	Art. 76 co. 2 del TUR
Imposta complementare	Entro tre anni dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'art. 19 del DPR 131/86 (eventi successivi alla registrazione)	Art. 76 co. 2 del TUR
Occultazione di corrispettivo	Entro tre anni dalla registrazione dell'atto	Art. 76 co. 2 del TUR
Imposta suppletiva	Entro tre anni dalla data di registrazione dell'atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia relativa ad eventi successivi alla registrazione	Art. 76 co. 2 del TUR
Locazioni (annualità successive alla prima, cessioni, risoluzioni, proroghe)	Entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di scadenza del pagamento	Art. 76 co. 2-*bis* del TUR
Riqualificazione degli atti	Entro tre anni dalla registrazione dell'ultimo atto della fattispecie complessa	Cass. 19.3.2013 n. 6835, Cass. 23.6.2010 n. 15192

La giurisprudenza ha adottato un'interpretazione "adeguatrice" dei termini decadenziali, specie in merito al dies a quo, rendendolo compatibile con le diverse agevolazioni tipiche delle imposte d'atto. Si consideri il caso dei c.d. "piani urbanistici particolareggiati" ex art. 33 co. 3 della L. 388/2000, ove la decadenza decorre dalla registrazione dell'alienazione posta in essere dal soggetto che ha fruito dell'agevolazione (Cass. 27.6.2014 n. 14739 e C.T. Reg. Roma 3.12.2014 n. 7253/6/14).
Per effetto dell'art. 1 co. 640 della L. 190/2014, in caso di regolarizzazione di errori od omissioni (ad esempio in occasione del ravvedimento operoso), i termini di decadenza ex art. 76 del DPR 131/86 decorrono da tale momento.

Imposta di registro

La riforma fiscale

La riforma fiscale – principali novità in materia di imposta di registro

Il Consiglio dei Ministri del 9 aprile 2024 ha approvato in esame preliminare il decreto legislativo che, in attuazione della legge delega sulla riforma fiscale, introduce disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA. Il decreto prevede, tra l'altro, un sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro.

Il decreto interviene per implementare le procedure di gestione telematica degli adempimenti. Inoltre, si prevedono interventi di razionalizzazione, quali:

- per gli **atti di trasferimento** di azienda o rami di azienda, l'applicazione di diverse aliquote per il trasferimento delle diverse tipologie di beni (mobili e immobili) che compongono il patrimonio aziendale, a condizione che l'atto o i suoi allegati riportino una ripartizione del corrispettivo tra le diverse tipologie di beni. In assenza di tale ripartizione si applica l'aliquota unica più elevata;
- nelle **divisioni ereditarie**, al fine di stabilire la massa comune, si tiene conto anche del valore dei beni donati in vita dal defunto ai soggetti tenuti alla collazione (eredi legittimi), ma tali beni non sono soggetti all'imposta di registro in sede di divisione;
- per i provvedimenti di **condanna dell'autorità giudiziaria**, compresi i decreti ingiuntivi, l'Agenzia delle entrate procede alla preventiva escussione nei confronti della parte condannata al pagamento delle spese o del debitore nei cui confronti il decreto ingiuntivo è divenuto esecutivo. Con riferimento agli atti giudiziari di condanna al pagamento di somme di denaro, si prevede che l'Agenzia, dopo aver registrato il provvedimento, a prescindere dal pagamento dell'imposta, provveda direttamente alla riscossione dell'imposta di registro;
- i contratti che trasferiscono **diritti edificatori** comunque denominati vengono ricondotti alla categoria di quelli aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale non altrove indicati, per i quali si applicano l'imposta di registro con aliquota del 3 per cento e le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa pari a 200 euro;
- per i contratti preliminari si passa dalle **aliquote differenziate** a un'aliquota unica dello 0,5% sia in caso di caparre confirmatorie che di acconti, non superiore all'imposta di registro che sarebbe dovuta per il contratto definitivo.

In merito alla liquidazione dell'imposta di registro, si prevede l'autoliquidazione per tutti gli atti prodotti per la registrazione e la liquidazione da parte dell'ufficio per gli atti giudiziari e per quelli per i quali è prevista la registrazione a debito. Anche per tale imposta è previsto un successivo controllo formale e, allorché dai controlli emerga una maggiore imposta principale, l'Ufficio notifica al contribuente un avviso di liquidazione, con sanzioni ridotte a un terzo se il contribuente paga le somme dovute entro il termine per la proposizione del ricorso. Resta fermo il potere di rettifica del valore dichiarato e di liquidazione d'ufficio dell'imposta complementare.

Imposta di registro

Ultime novità

Ultime novità di prassi

Risposta ad interpello n. 26 del 30 gennaio 2024

Con la risposta a interpello n. 26 del 30 gennaio 2024, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento ai fini delle imposte indirette dell'operazione permutativa.

Nel caso oggetto di interpello, la società istante aveva ricevuto da un Comune, per la realizzazione di un edificio scolastico, un contributo che risultava essere, di fatto, il corrispettivo che l'ente locale riconosceva alla società per le obbligazioni da quest'ultima assunte e, per la parte finanziata dal Comune con la cessione dei terreni, riveste il carattere di una permuta (prestazione di servizi vs cessione di beni).

Le operazioni effettuate dalla società sono soggette a IVA secondo l'aliquota propria di ciascuna di esse; trattandosi di prestazioni di servizi, l'esigibilità dell'imposta si verifica secondo le regole ordinarie, ossia all'atto del pagamento del corrispettivo (individuato, generalmente, alla stipula dell'atto notarile), a meno che la società non abbia emesso fattura anticipando il momento di effettuazione dell'operazione ex art. 6 del DPR 633/72.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che, c'è il duplice assoggettamento all'imposta quando lo scambio (bene contro bene, bene contro servizio, servizio contro servizio) avviene tra due soggetti passivi IVA, mentre quando una delle parti è un ''privato'', è imponibile solo l'operazione posta in essere dal soggetto passivo IVA e l'operazione effettuata dal privato, al ricorrere dei presupposti, sconterà le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Risposta ad interpello n.78 del 22 marzo 2024

L'agenzia delle Entrate con la seguente risposta ha esaminato il trattamento ai fini dell'imposta di registro sul contratto di cessione del marchio, contenente una condizione sospensiva (art. 1353 c.c.) che subordina il trasferimento del marchio alla condizione del versamento del saldo prezzo entro una determinata data.

L'agenzia chiarisce che tale contratto sconta l'imposta di registro proporzionale prevista per il contratto in oggetto (3% ex art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86) già alla registrazione.

Ciò in quanto la condizione apposta al contratto deve essere qualificata come meramente protestativa e trova, quindi, applicazione l'art. 27 comma 3 del DPR 131/86 che, in caso vendita con riserva di proprietà (art. 1523 c.c.) o di atto sottoposto a condizione che ne fa dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente, impone di applicare l'imposta di registro come se la condizione non fosse apposta.

Ultime novità di prassi

Risposta ad interpello n.77 del 22 marzo 2024

L'agenzia delle Entrate con la seguente risposta ha chiarito che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro sugli atti di concessione - e in particolare su quelli aventi ad oggetto diritti di utilizzo di acque pubbliche - la base imponibile si determina tenendo conto dell'ammontare complessivo delle somme corrisposte dal concessionario (nel caso di specie, del canone di concessione, per l'intero periodo della sua durata, e della "tariffa idrica").

Inoltre, ai sensi dell'art. 5 co. 3 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/1986, "le concessioni di diritti d'acqua a tempo determinato, cessioni e surrogazioni relative" sono soggette a registrazione, in termine fisso, con l'applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota proporzionale dello 0,50%.

Risposta ad interpello n. 438/E del 2023

Con la risposta a interpello n. 438 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento ai fini delle imposte indirette della cessione di un ramo d'azienda tra due stabili organizzazioni italiane, appartenenti a due distinti gruppi multinazionali esteri.

Secondo l'Agenzia, la nozione di azienda, rilevante ai fini fiscali, coincide con quella prevista dalla disciplina civilistica intesa come il complesso dei beni, unitariamente considerati, organizzato dall'imprenditore per l'esercizio della sua attività; di conseguenza, non si configura una prestazione di servizi anche qualora il ramo d'azienda sia composto principalmente da beni immateriali.

Appurato che si tratta di un trasferimento di azienda esistente in Italia, l'Agenzia conclude che l'atto vada soggetto a registrazione, con applicazione dell'imposta proporzionale, sebbene formato all'estero.

Risposta ad interpello 365 del 2023

L'Agenzia delle Entrate con la seguente risposta ha chiarito che:

- ai sensi dell'art. 43, lettera a) del TUR la base imponibile per i contratti a titolo oneroso traslativi o costituitivi di diritti reali è costituita dal "valore" del bene o del diritto alla data dell'atto; e che
- per l'atto di costituzione del diritto di superficie relativamente ai terreni agricoli si applica l'aliquota del 15 per cento, in aggiunta alle altre imposte, tra cui quella ipotecaria e catastale, nella misura fissa di 50 euro per ognuna.

Ultime novità di prassi

Cass. SS.UU. 7682 del 2023

La Cassazione si è espressa con riferimento all'applicazione dell'imposta di registro alla ricognizione del debito. In particolare, l'intervento delle Sezioni Unite, si è reso necessario alla luce dei contrastanti orientamenti di giurisprudenza elaborati sul punto, ed in assenza di un'espressa previsione dettata dal d.P.R. 131/86 circa il trattamento fiscale ai fini dell'imposta di registro della ricognizione di debito.

Sempre la Cassazione, è intervenuta chiarendo che la scrittura privata non autenticata di mero riconoscimento di debito, ai fini dell'imposta di registro, rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 4, della tariffa, parte II, del DPR n. 131/86, che assoggetta, in caso d'uso, le scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale ad imposta fissa pari ad euro 200.

Risposta ad interpello n.403/E del 2022

Nel caso di risoluzione, per mutuo consenso delle parti, di un contratto preliminare di compravendita immobiliare con restituzione della caparra confirmatoria, tale atto sconta l'imposta di registro in misura proporzionale in applicazione delle disposizioni previste dall'art. 28, comma 2 del TUR.

Circolare n. 30/E del 2022

Superando un proprio precedente orientamento (cfr. risoluzione n. 97/E/2014), l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'applicazione *dell'esenzione dall'imposta di registro* per le cause e le attività conciliative in sede non contenziosa e per gli atti e i provvedimenti ad esse relativi (prevista dall'art. 46 della L. 374/91), sempreché il valore non eccede la somma di 1.033 euro, indipendentemente dal grado di giudizio e dall'ufficio giudiziario adito.

Risposta ad interpello n. 246/E del 2022

In caso di registrazione di una scrittura privata non autenticata in cui sia inserita, per volontà della parti, una clausola penale, il richiedente la registrazione è obbligato al versamento: dell'imposta di registro in misura fissa (€ 200) sulle disposizioni relative alle prestazioni (soggette ad IVA) proprie dell'appalto e sulla clausola penale.

Solo ove il contratto risulti inadempiuto, sarà dovuta l'imposta di registro del 3% sulla penale dovuta dal contribuente inadempiente (con obbligo del contribuente di comunicare l'evento da cui scaturisce la maggiore imposta ex art. 19 del DPR 131/86).

Studio Tributario e Societario

Important notice

This document has been prepared by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. for the sole purpose of enabling the parties to whom it is addressed to evaluate the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. to supply the proposed services.

The information contained in this document has been compiled by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. and may include material obtained from various sources which have not been verified or audited. This document also contains material proprietary to Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l.. Except in the general context of evaluating the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., no reliance may be placed for any purposes whatsoever on the contents of this document. No representation or warranty, express or implied, is given and no responsibility or liability is or will be accepted by or on behalf of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. or by any of its partners, members, employees, agents or any other person as to the accuracy, completeness or correctness of the information contained in this document.

Other than stated below, this document and its contents are confidential and prepared solely for your information, and may not be reproduced, redistributed or passed on to any other person in whole or in part. If this document contains details of an arrangement that could result in a tax or insurance saving, no such conditions of confidentiality applies to the details of that arrangement (for example, for the purpose of discussion with tax authorities). No other party is entitled to rely on this document for any purpose whatsoever and we accept no liability to any other party who is shown or obtains access to this document.

This document is not an offer and is not intended to be contractually binding. Should this proposal be acceptable to you, and following the conclusion of our internal acceptance procedures, we would be pleased to discuss terms and conditions with you prior to our appointment.

Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., a company, registered in Italy with registered number 12551830156 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy, is an affiliate of Deloitte Central Mediterranean S.r.l., a company limited by guarantee registered in Italy with registered number 09599600963 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy.

Deloitte Central Mediterranean S.r.l. is the affiliate for the territories of Italy, Greece and Malta of Deloitte NSE LLP, a UK limited liability partnership and a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, Deloitte NSE LLP and Deloitte Central Mediterranean S.r.l. do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more about our global network of member firms.

© 2024 Deloitte Central Mediterranean. All rights reserved.

Deloitte.