

**CODICE COMMENTATO
DELL'IMPOSTA DI REGISTRO**

DOMENICO MONTEMURNO

**CODICE COMMENTATO
DELL'IMPOSTA DI REGISTRO**

DIRITTO

BOOK
SPRINT
EDIZIONI

www.booksprintedizioni.it

Copyright © 2021

Domenico Montemurno

Tutti i diritti riservati

D.P.R. 26 APRILE 1986 N. 131

**TESTO UNICO DELLE DISPOSIZIONI
CONCERNENTI L'IMPOSTA DI REGISTRO**

Titolo I

Disposizioni generali

ART. 1 – OGGETTO DELL'IMPOSTA

1. 1. 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.

Il primo articolo del Testo Unico, al pari di quello previsto dal D.P.R. 634/1072, ha natura programmatica, rinviando, per l'applicazione dell'imposta, alla tariffa allegata.

In particolare, l'art. 1 fornisce subito una caratteristica piuttosto netta dell'imposta, nell'indicare come soggetti alla stessa "gli atti" soggetti a registrazione e quelli volontariamente presentati per la registrazione.

In sostanza, per potersi avere il presupposto impositivo, è necessaria la presenza di un atto, anche se, come vedremo innanzi, sono altresì soggetti a registrazione i contratti verbali nonché gli atti enunciati in atti registrati (art. 22), venendo quindi ad evidenza non già o non solo la cartolarità, quanto la natura negoziale dell'atto, nella sua accezione più diffusa di negozio giuridico.

Il richiamo agli atti volontariamente presentati per la registrazione è motivato dalla presenza, tra gli allegati, della tabella degli atti esenti ovvero degli atti per i quali non vi è l'obbligo della registrazione neanche in caso d'uso, e, se vengono presentati per la registrazione, sarà dovuta l'imposta fissa, come specificato nel successivo art. 7. In realtà si tratta di atti per i quali il richiedente ritiene di avere interesse alla registrazione, con particolare riguardo alla data certa che la registrazione consente, ai sensi dell'art. 2704 c.c., e che è uno degli elementi caratterizzanti dell'imposta di registro, specie per quel che concerne il servizio pubblico reso, tale da fare giustificare il pagamento di un corrispettivo, che a molti autori ha fatto ritenere quella di registro una vera e propria tassa.

A tale proposito torna utile rammentare la forte valenza connaturata a questa imposta quale strumento di ausilio al contrasto dell'evasione, specie con il perfezionarsi delle procedure dell'Anagrafe Tributaria. Si pensi alla cospicua banca dati degli atti di compravendita di immobili, sia ai fini della tassazione delle plusvalenze che dell'individuazione di soggetti che non presentano dichiarazioni dei redditi o le presentano per importi che non giustificano movimenti di capitali posti a base delle stesse compravendite.

In sostanza gli atti registrati costituiscono un indiscusso elemento di capacità contributiva sia per gli alienanti, che realizzano entrate, che per gli acquirenti, che necessariamente avranno conseguito redditi negli anni precedenti.

Tra gli atti inseriti nella tabella figurano gli atti di ultima volontà che quindi non sono soggetti a registrazione ma i verbali di pubblicazione dei testamenti pubblici o olografi saranno registrati in termine fisso quali atti pubblici rientranti nell'art. 11 della Tariffa parte prima.

PRASSI E GIURISPRUDENZA

Trattandosi di articolo programmatico e privo di particolari problematiche, non si riscontrano specifici documenti di prassi e di giurisprudenza. Tuttavia si riporta, a stralcio, quanto previsto dalla Circ. n. 37 del 10/6/1986.

Con la Circolare n. 37 del 10/6/1986 la Direzione Centrale Tasse e II.II. sugli Affari fornisce le prime istruzioni operative prima dell'entrata in vigore del nuovo Testo Unico.

Con D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta ufficiale n. 99 del 30 aprile 1986, è stato approvato il testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, che entrerà in vigore l'1 luglio 1986.

Il testo unico conserva nella disciplina della materia la stessa ripartizione in nove titoli già attuata nel **D.P.R. n. 634 del 1972** e rimane inalterato il numero degli allegati, che, come per il citato decreto, si sostanziano in una tariffa divisa in due parti, la prima relativa agli atti da registrare in termine fisso e la seconda concernente quelli da registrare in caso d'uso, in una tabella recante l'indicazione degli atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione e nel prospetto dei coefficienti per la determinazione dei valori attuali dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite e pensioni vitalizie calcolati al saggio di interesse del 5%.

Si rileva, poi, che nell'elaborazione del testo unico sono stati osservati i seguenti criteri:

- a) inserire nel corpo del decreto n. 634 le disposizioni contenute in precedenti leggi rimaste in vigore o in leggi pubblicate fino a tre mesi prima della pubblicazione del testo unico;
- b) apportare alcune integrazioni, correzioni e modificazioni nel rispetto dei principi e criteri direttivi di cui alle leggi 9 ottobre 1971, n. 825 (legge delega per la riforma tributaria), 12 aprile 1984, n. 68, e 24 dicembre 1985, n. 777, legge che da ultimo ha prorogato il termine per l'emanazione dei testi unici.

Rispetto a tali norme restano, pertanto, ancora efficaci le istruzioni impartite durante il periodo di vigenza del D.P.R. n. 634 del 1972 e successive modificazioni ed integrazioni.

ART. 2 – ATTI SOGGETTI A REGISTRAZIONE

1. 1. 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 comma 1 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 base all'art. 1 assumono rilievo, ai fini dell'assoggettamento all'imposta, due grandi categorie di atti (quelli soggetti a registrazione e quelli volontariamente presentati per la registrazione), con l'art. 2 viene specificato quali sono gli atti soggetti a registrazione.

In primo luogo si fa riferimento agli atti riportati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato.

In allegato al T.U. sono riportate due tariffe: Parte Prima – atti soggetti a registrazione in termine fisso, e Parte Seconda – atti soggetti a registrazione in caso d'uso.

Tutti gli atti riportati in queste tariffe, con la sola differenza legata al termine per richiedere la registrazione, sono quindi gli atti che, sempre che siano stipulati in forma scritta nello Stato italiano, sono soggetti a registrazione.

Altra categoria di "atti" soggetti a registrazione sono i contratti verbali previsti dal successivo art. 3 nonché gli atti formati all'estero aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà o la costituzione di diritti reali immobiliari ovvero la locazione di immobili o affitto di aziende situate nel territorio dello Stato. In relazione agli atti stipulati all'estero, a differenza di quelli stipulati in Italia il termine previsto per la registrazione, in base al primo comma dell'art. 13, è di sessanta giorni dalla data della loro formazione, rispetto ai venti giorni previsti per la richiesta di regi-

strazione degli atti stipulati in Italia. Inoltre particolare rilievo assume, con riguardo a tali atti, l'individuazione dei soggetti obbligati a richiedere la registrazione e ad eseguire il pagamento. Infatti, se pure con riferimento al precedente D.P.R. 634 del 26/10/1972, che a questo proposito non era differente dalla attuale formulazione dell'art. 2 e del collegato art. 9 (soggetti obbligati a richiedere la registrazione), il Ministero delle Finanze, con la risoluzione n. 250751 del 12/12/1981, stabiliva che: *“Per atti formati all'estero sono tenute al pagamento dell'imposta di registro le parti in causa se provvedono esse stesse a registrare tali atti invece di depositarli all'archivio notarile distrettuale. Se gli atti vengono invece depositati presso un archivio notarile distrettuale o un notaio, per la registrazione e successiva trascrizione, il pubblico ufficiale è obbligato a chiedere la registrazione e a pagare l'imposta principale in solido con le parti contraenti”*.

La motivazione di tali indicazioni è specificatamente evidenziata nella suddetta risoluzione di seguito riportata.

Da ultimo, con riguardo agli atti stipulati all'estero, si richiama la sentenza n. 2628 del 19/04/2000 della Commissione Tributaria Centrale con la quale veniva precisato che un contratto preliminare formato all'estero relativo a beni immobili situati nel territorio dello Stato non scontava l'imposta di registro perché l'obbligo di registrazione degli atti stipulati all'estero vigeva e vige tuttora solo se comportano l'effettivo trasferimento di immobili o di diritti reali immobiliari.

PRASSI E GIURISPRUDENZA

Con la Risoluzione del 12/12/1981 n. 250751, la Direzione Generale Tasse e Imposte Indirette sugli Affari chiarisce le modalità di registrazione degli atti stipulati all'estero.

Codesto Dicastero ha chiesto alla Scrivente di conoscere se la registrazione degli atti pubblici formati all'estero e depositati in un Archivio Notarile Distrettuale nonché il pagamento della relativa imposta, debbano essere effettuati a cura delle parti contraenti – come ritiene codesta Direzione Generale – oppure a cura del Conservatore del detto Archivio. Al riguardo è preliminarmente da osservare che, ai sensi del combinato disposto degli articoli 2, n. 4, 9 secondo comma, 10, n. 1, 11, secondo comma e 55, 1 comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, l'obbligo della registrazione degli atti pubblici (e privati) formati all'estero, aventi per oggetto beni immobili siti in territorio italiano, incombe alle parti contraenti, che debbono all'uopo farne richiesta ad un qualsiasi Ufficio del Registro, pagando la relativa imposta. Detta procedura, però – ad avviso di codesta Direzione Generale – deve essere integrata con quella derivante dalla disposizione contenuta nell'art. 106, n. 4, della legge 16 febbraio 1913, n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli Archivi notarili. Tale articolo, infatti, dispone

che gli originali e le copie degli atti ricevuti o autenticati da Notai in un paese estero, prima che le parti ne facciano uso nello Stato e qualora non siano già stati depositati presso un notaio esercente, debbono essere depositati in un Archivio notarile distrettuale. Di tale deposito, poi, il Conservatore redige apposito verbale, che è annotato a repertorio, ai sensi e per gli effetti degli articoli 68 e 146 del regolamento per l'esecuzione della legge notarile (R.D., 10 settembre 1914 n. 326) e dell'articolo 65, 1 comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634.

Ciò posto, codesta Direzione Generale ritiene che obbligati a chiedere la registrazione degli atti rogati all'estero e ad assolvere la conseguente imposta debbono essere, anche dopo effettuato il deposito, le parti contraenti, e non il Conservatore o il Notaio depositari, i quali, peraltro, sono tenuti a presentare al competente Ufficio del registro il menzionato verbale di deposito con gli allegati e le copie certificate conformi. Al riguardo si fa presente, in via preliminare, che con nota n. 250433/80 del 23 maggio 1980, che si allega in copia, questa Direzione Generale ha stabilito – in occasione della soluzione di un quesito vertente sulla obbligatorietà del più volte ricordato deposito degli atti ricevuti o autenticati da Notai di uno Stato estero che non possono essere trascritti atti notarili esteri di costitu-

zione, modificazione o estinzione di diritti reali sui beni immobili situati in Italia se non sia stato preventivamente effettuato il deposito di cui al già ricordato art. 106 n. 4, della legge notarile.

E ciò in quanto la scrivente ha ritenuto che i due principali fini ai quali tende tale disposizione sono: anzitutto, quello di assicurare allo Stato italiano la conservazione degli originali stipulati in un paese estero (per le eventuali, successive verifiche e i controlli di conformità agli originali delle copie in seguito rilasciate), e, in secondo luogo quello di dare al pubblico ufficiale depositario la possibilità di esercitare sugli atti in parola un controllo di legittimità e di conformità al nostro ordinamento civile e costituzionale.

In applicazione, dunque, del detto principio dell'obbligatorietà del preventivo deposito degli atti in parola ai fini della loro trascrizione, questa Direzione Generale ha ritenuto che, se di tali atti viene richiesta la registrazione prima che sia stato effettuato il menzionato deposito di cui all'art. 106 n. 4 della legge notarile, deve essere liquidata dai competenti Uffici solamente l'imposta di registro e non l'imposta di trascrizione che, invece, deve essere percepita solo al momento della presentazione dell'atto di deposito. Ma, se il deposito in questione è stato ritenuto obbligatorio ai fini della trascrizione degli atti rogati all'estero, lo stesso non è stato, invece, ritenuto necessario per poter registrare tali atti.

È, infatti, avviso della Scrivente che, sia dall'esame dei fini giuridico-economici a cui si ispira la normativa in materia di registrazione degli atti giuridici in generale, sia dal chiaro dettato delle norme particolari concernenti la registrazione degli atti formati all'estero, si può facilmente desumere che nessun ulteriore obbligo, oltre a quello della registrazione a cura ed a spese delle parti contraenti, può essere accollato a queste ultime allorquando richiedono la semplice registrazione dell'atto stipulato in un paese estero. Diversa considerazione deve farsi nel caso che la parte contraente, invece di registrare essa stessa l'atto rogato all'estero, lo depositasse presso un Archivio Notarile Distrettuale o presso un notaio per la registrazione e successiva trascrizione di esso.

In tale circostanza è convinzione della Scrivente che il pubblico ufficiale, nel redigere il verbale di deposito dell'atto formato all'estero e le copie conformi in lingua italiana di quest'ultimo, trasformi formalmente tale atto in un atto proprio ed è perciò obbligato a chiedere la registrazione, ai sensi dell'art. 10, n. 2 della legge di registro, ed a pagare l'imposta principale, in solido con le parti contraenti e con i soggetti nell'interesse dei quali viene richiesta la registrazione ai sensi dell'art. 55, primo comma, della citata legge.