

# **IMPOSTA DI REGISTRO ED ALTRI TRIBUTI INDIRECTI**

**MASTER IN AGGIORNAMENTO  
TRIBUTARIO 2019**

*A cura di:  
Francesco Chiaravalle*

## **Imposta di registro.**

- Inquadramento normativo
- Soggetti passivi ed altri obbligati
- Presupposto dell'imposta
- Effetti della registrazione
- Modalità applicative
- Base Imponibile
- Determinazione dell'imposta
- Disposizioni per l'accertamento.

## **Gli altri tributi indiretti**

### **L'imposta di successione e donazioni**

- Evoluzione ed inquadramento normativo
- Soggetti passivi e profilo territoriale
- Presupposto e base imponibile
- L'imposta sulle donazioni

### **L'imposta ipotecaria e catastale**

# IMPOSTA DI REGISTRO

## **DEFINIZIONE:**

L'imposta di registro appartiene alla famiglia delle imposte indirette

## **CLASSIFICAZIONE:**

**le imposte indirette** colpiscono il consumo o i trasferimenti di ricchezza, poiché sono un segnale indiretto del fatto che l'individuo possiede un reddito o un patrimonio

- Imposte sul trasferimento di ricchezza: imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposte ipotecarie e catastali, imposta di bollo

# IMPOSTA DI REGISTRO

## INQUADRAMENTO NORMATIVO

### Testo unico Registro:

**DPR 26 aprile 1986 n. 131**

Cui sono allegate:

- le tariffe (**TARIFFA PARTE I** e **PARTE II**) degli atti soggetti a registrazione in **termine fisso** e in **caso d'uso**;
- la **TABELLA** con gli atti per i quali non vi è **l'obbligo di richiedere la registrazione**.

## IMPOSTA DI REGISTRO

L'imposta di registro si suddivide in:

- **IMPOSTA PRINCIPALE:** è l'imposta riscossa al momento della registrazione dell'atto da parte dell'Ufficio;
- **IMPOSTA COMPLEMENTARE:** è l'imposta riscossa dall'ufficio diversa da quella principale e da quella suppletiva.  
ES.: Accertamento di maggior valore di un immobile o di un compendio aziendale e contemporaneo avviso di liquidazione della maggior imposta.
- **IMPOSTA SUPPLETIVA:** è l'imposta riscossa in sede di autotutela dall'Ufficio per errori materiali o di calcolo compiuti al momento della riscossione dell'imposta principale

## NATURA GIURIDICA DELL'IMPOSTA

L'imposta di registro ha **natura promiscua**. Infatti possono verificarsi i seguenti due casi:

- è applicata in **misura proporzionale** al valore dell'atto registrato;
- Si applica in **misura fissa**.

L'imposta di registro non colpisce l'atto in quanto documento (come ad es. nell'imposta di bollo) ma l'atto in quanto produttivo di effetti giuridici.

---

## PRINCIPIO GENERALE DELL'IMPOSTA



Nell'applicazione dell'imposta occorre individuare **l'esatta volontà delle parti.**

## TITOLO III – APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA

### Art. 20 TUR – Interpretazione degli atti

# IMPOSTA DI REGISTRO

## PRESUPPOSTI DELL'IMPOSTA

- **Presupposto soggettivo:** partecipazione ad atti scritti o verbali.
- **Presupposto oggettivo:** atto scritto o contratto verbale con contenuto patrimoniale.
- L'imposta di registro è una **imposta d'atto**, ovvero pagata al momento in cui l'atto è prodotto per la registrazione presso l'Ufficio competente, in misura fissa o proporzionale.



## IMPOSTA DI REGISTRO

La registrazione può essere:

- **A termine fisso (Art. 5 T.U.):** termine dalla formazione dell'atto entro cui c'è l'obbligo di registrare (entro venti giorni dalla data dell'atto se formato in Italia, entro sessanta giorni se formato all'estero, Art. 13 T.U.).
  
- **In caso d'uso (Art. 6 T.U.):** non vi è obbligo di richiedere la registrazione ma per l'utilizzazione dell'atto in sede amministrativa o per il riconoscimento di un diritto da parte della P.A. è necessaria la registrazione .
  - ✓ Tipico atto da registrare solo in caso d'uso è quello formato mediante scambio di corrispondenza.
  
- **Volontaria (Art. 7 T.U.):** atti per i quali non c'è l'obbligo di chiedere la registrazione.

## IMPOSTA DI REGISTRO

### Principio di alternatività Iva/Registro (Art. 40 T.U.)

- Per evitare doppia imposizione, la legge ha sancito il principio della **alternatività dell'applicazione dell'imposta rispetto all'IVA**: gli atti soggetti ad IVA scontano in generale l'imposta in misura fissa.
- Il principio di alternatività riguarda tutte le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva e, pertanto, non solo le operazioni imponibili, ma anche quelle esenti e non imponibili.
- Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

## SOGGETTI PASSIVI ED ALTRI OBBLIGATI

**Sono soggetti passivi, coloro che pongono in essere l'atto, o nel cui interesse l'atto viene sottoposto a registrazione**

Sono ad esempio soggetti obbligati alla richiesta di registrazione (Art. 10 T.U.):

- Le parti contraenti per le scritture private non autenticate;
- Per i contratti verbali e atti formati all'estero, i rappresentanti delle società o enti esteri;
- Notai, ufficiali giudiziari per gli atti da essi redatti o autenticati;
- Cancellieri e segretari per le sentenze, i decreti, ecc.

Sono tenuti al pagamento del tributo **inoltre**, i pubblici ufficiali che hanno redatto o autenticato l'atto, coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, le parti contraenti, le parti in causa.

Costoro sono **responsabili in solido** con l'obbligato principale.

## **EFFETTI DELLA REGISTRAZIONE (Art. 18 T.U.)**

- La registrazione attesta l'esistenza degli atti e attribuisce la data certa di fronte a terzi (art. 2704 Codice Civile) → effetto di **natura probatoria**.
- La registrazione ha inoltre l'effetto di **liberalizzare** il rilascio di atti formati o autenticati da pubblici ufficiali. I notai non possono rilasciare né l'originale né la copia di atti da loro formati prima che siano stati registrati
- esiste nel T.U. del registro **un generale divieto di rilascio** di atti non registrati.

## MODALITA' APPLICATIVE DELL'IMPOSTA (alcuni casi)

- **Atti a titolo oneroso e gratuito:** soggetti a imposta di registro per la parte a titolo oneroso; per la parte a titolo gratuito scontano l'imposta sulle donazione, ove ricorrono i presupposti (Art. 25 T.U.);
- **Gli atti di risoluzione** sono soggetti ad imposta fissa se dipendono da condizione risolutiva espressa nell'atto originario (Art. 28 T.U.);
- **Gli atti sottoposti a condizione sospensiva scontano inizialmente l'imposta in misura fissa;** si ha imposizione in misura ordinaria quando si verifica la condizione (Art. 27 T.U.);

## BASE IMPONIBILE

### PRINCIPIO GENERALE



La **base imponibile** è data dal valore dell'atto registrato, ovvero il valore della prestazione o delle prestazioni che sono oggetto.

In particolare (art. 43) a titolo esemplificativo:

- Per contratti a titolo oneroso dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto;
- Per le cessioni di contratto, dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire
- Per le permutate dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta.

## AMMONTARE DELL'IMPOSTA

**La tariffa allegata al DPR 131/86, contiene nelle parti I e II, l'elenco degli atti assoggettati a tassa fissa e quelli soggetti ad aliquota proporzionale.**

**Imposta fissa:** 200 euro a partire dal 1° gennaio 2014

**L'imposta proporzionale**, varia secondo la natura e contenuto dell'atto cui si riferisce. Ad esempio, per i trasferimenti immobiliari, si hanno diverse aliquote:

- 9 % per cessioni a titolo oneroso di beni immobili in genere
- 2 % per le case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse (al ricorrere delle condizioni di cui alla nota II-bis, art. 1. tariffa 1° parte

## PAGAMENTO DEL TRIBUTO

- **Liquidazione dell'imposta:** quando non è dovuta in misura fissa, l'imposta è determinata dall'Ufficio e versata all'atto della registrazione (pagamento contemporaneo alla registrazione). L'imposta di registro deve essere versata presso qualsiasi agente della riscossione, istituto di credito o Agenzia delle Poste Italiane Spa (mediante modello F23)
  
- **Modalità di registrazione:** consiste nell'annotazione dell'atto con indicazione di: data di registrazione, progressivo, richiedente, natura dell'atto e somme riscosse
  
- **Competenza per la registrazione:**
  - ✓ Per atti pubblici, scritture private autenticate, atti di organi giurisdizionali è l'ufficio locale dell'Agenzia Entrate nella cui circoscrizione risiede il pubblico ufficiale che li ha rogati;
  - ✓ Per gli altri atti, possono registrarsi presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia Entrate



## PRESCRIZIONE E DECADENZA

L'Articolo 76 del DPR 131/1986 prevede diversi **termini di decadenza**:

- **5 anni** per la richiesta d'imposta su atti soggetti a registrazione in **termine fisso**;
- **2 anni** per l'accertamento della **maggiore imposta** a seguito di rettifica del valore dell'immobile (o azienda); decorre dal pagamento dell'imposta proporzionale;
- **3 anni** per la richiesta dall'Ufficio, per atti presentati per la registrazione in via **telematica**;
- Termine di **prescrizione: 10 anni** per il diritto a riscuotere definitivamente l'imposta accertata.

## **SANZIONI**

ART. 69, DPR 131/1986

*la sanzione amministrativa va dal 120% al 240% dell'imposta dovuta da chi omette la richiesta di registrazione*



Con l'avviso di liquidazione della maggiore imposta con interessi e sanzioni, l'ufficio locale dell'Agenzia Entrate, rettifica il valore venale dei beni o diritti (la sanzione Amministrativa va dal 100 al 200% della maggiore imposta dovuta) (Art. 71 T.U.R.)

## ESCLUSIONI ED AGEVOLAZIONI

Sono **escluse** dall'ambito applicativo dell'imposta di registro, gli atti soggetti ad altre forme di imposizione (es. atti di ultima volontà, soggetti all'imposta di successione)

Tra le varie **agevolazioni** previste, si ha l'agevolazione sull'acquisto della prima casa (aliquota del 2% dal 1/1/2014 - su atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case, abitazione non di lusso, atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, usufrutto, uso, abitazione).

Condizioni necessarie per ottenere l'agevolazione:

- L'immobile è ubicato nel comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dalla data dell'atto, la propria residenza o dove svolge la propria attività;
- Che l'acquirente non sia titolare di diritti su altra casa ubicata nel comune ove è situato l'immobile da acquistare;
- Che l'acquirente non sia titolare su tutto il territorio nazionale di diritti su altro immobile acquistato usufruendo dell'agevolazione in questione

## Per le operazioni di cessione di fabbricati abitativi:

<b>CEDENTE</b>	<b>ACQUIRENTE</b>	<b>REGIME IVA</b>	<b>REGISTRO</b>
Imprese costruttrici o di ripristino che hanno ultimato gli interventi da meno di 5 anni	Chiunque	Imponibile per obbligo 4% (prima casa) 10% (seconda casa) 22% (lusso)	200 euro
Imprese costruttrici o di ripristino che hanno ultimato gli interventi da oltre 5 anni	Chiunque	Esente (senza opzione) Dal 26.06.2012 soggette ad Iva salvo opzione (come da modifica art.9 D.L.83/2012 conv.L.134/2012)	7% (salvo agevolaz)  200 euro
Altri soggetti passivi d'imposta	Chiunque	Esente	7% (salvo agevolaz)
Cedente non soggetto passivo	Chiunque	Fuori campo	7% (salvo agevolaz)

## Per le operazioni di cessione di fabbricati strumentali:

<b>CEDENTE</b>	<b>ACQUIRENTE</b>	<b>REGIME IVA</b>	<b>REGISTRO</b>
Imprese costruttrici o di ripristino che hanno ultimato gli interventi da meno di 5 anni	Chiunque	Imponibile per obbligo	200 euro
Imprese costruttrici o di ripristino che hanno ultimato gli interventi da oltre 5 anni	Chiunque	Esente (senza opzione) Imponibile (con opzione) Dal 26.06.2012 soggette ad Iva salvo opzione (come da modifica art.9 D.L.83/2012 conv.L.134/2012)	200 euro  200 euro
Altri soggetti passivi d'imposta	Chiunque	Esente Imponibile con opzione	200 euro 200 euro
Cedente non soggetto passivo	Chiunque	Fuori campo	proporzionale

## Per le operazioni di locazione di fabbricati abitativi:

<b>CEDENTE</b>	<b>REGIME IVA</b>	<b>REGISTRO</b>
Imprese costruttrici o di ripristino	Imponibile per opzione Esente in assenza di opzione	200 euro 2%
Altri soggetti passivi d'imposta	Esente	2%
Locatore soggetto non Iva	Fuori campo	2%

## Per le operazioni di locazione di fabbricati strumentali:

<b>CEDENTE</b>	<b>REGIME IVA</b>	<b>REGISTRO</b>
Soggetto Iva	Imponibile per opzione	1%
	Esente in assenza di opzione	1%
Soggetto non Iva	Fuori campo	2%

## MODIFICHE ALL'ART. 20 DEL TUR

### ART. 20 – INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI

1. 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.**

Comma così modificato dall' art.1, comma 87, lett. a) nn. 1) e 2) L. 27 dicembre 2017, n. 205, a decorrere dal 1° **gennaio 2018.**

A norma di quanto disposto dall'art. 1, comma 1084, L. 30 dicembre 2018, n. 145 la presente lettera costituisce **interpretazione autentica** dell'art. 20 del TUR.



## L'imposta di successione e donazioni. Evoluzione ed inquadramento normativo.

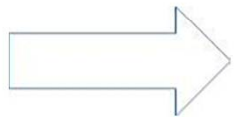
- Quando la ricchezza era soprattutto immobiliare, l'imposta sulle successioni svolgeva un ruolo fondamentale come strumento di tassazione dei patrimoni e di redistribuzione della ricchezza.
- La rilevanza crescente della ricchezza mobiliare ha sottratto all'imposta la sua funzione e prima della riforma del 2000 le aliquote erano elevate ed il gettito irrisorio, con una enorme elusione ed evasione di imposta.
- Nel 2000 venne abolita l'imposta sull'asse globale e nel 2001 anche quella sulle singole quote ereditarie.
- Nel **2006** è stata **ripristinata** l'imposta sulle singole quote richiamando la disciplina del TU approvato con il D. Lgs. n. 346/1990 con il D. L. 262/2006.

## L'imposta di successione. Soggetti passivi e profilo territoriale.

- L'art. 5 stabilisce ***"l'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari"***.
- Obbligati a presentare la dichiarazione di successione (art.28):
  - Chiamati all'eredità ed i legatari;
  - Soggetti immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente;
  - Gli amministratori dell'eredità;
  - I curatori dell'eredità giacente;
  - Gli esecutori testamentari.
- I chiamati all'eredità e gli altri soggetti obbligati rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti;
- Gli eredi rispondono in solido dell'imposta globalmente dovuta .
- I legatari sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati.

## L'imposta di successione. Soggetti passivi e profilo territoriale.

- In caso di morte di **un residente** → l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti ancorché esistenti all'estero.
- In caso di morte di un **non residente** → l'imposta è dovuta solo sui beni esistenti in Italia.



Non è informata al principio di territorialità, ma ad un criterio **Soggettivo**, ossia il decesso del *de cuius* e la successione nei suoi obblighi diritti.

## L'imposta di successione. Presupposto e base imponibile.

•**Si applica** *“sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione”* .

- a) Il trasferimento di beni e diritti mediante successione *mortis causa*;
- b) Le donazioni e le altre liberalità tra vivi, escluse le erogazioni liberali effettuate per spese di mantenimento o di educazione e quelle sostenute per malattia, quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze e le donazioni di modico valore;
- c) Le liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione;
- d) La costituzione di vincoli di destinazione (es. trust);
- e) Trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito;
- f) La costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.

•La **base imponibile** è costituita dal *“valore complessivo netto”* dei beni devoluti a ciascun beneficiario, considerando le franchigie —→ Il **valore netto** si ottiene sottraendo, al valore dell'attivo, le passività e gli oneri deducibili.

## L'imposta di successione. Franchigie e aliquote

- Coniuge e parenti in linea retta - 1.000.000 - 4%
- Fratelli e sorelle - 100.000 - 6%
- Altri parenti fino al quarto grado, e affini in linea retta e collaterale fino al terzo grado - No franch. - 6%
- Altri soggetti - No franch. - 8%

**La franchigia è da intendersi per ogni beneficiario (erede o legatario).**

# PRESENTAZIONE TELEMATICA DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE E DELLA DOMANDA DI VOLTURE CATASTALI

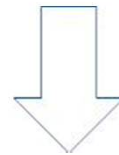
- ✓ Regime facoltativo dal 23/01/2017 al 31/12/2018
- ✓ **Regime obbligatorio dal 01/01/2019**

## L'imposta sulle donazioni.

- Dopo una temporanea soppressione è stata **reintrodotta**, secondo le disposizioni del T.U. 346/1990 dal D.L. n.262/2006.
- E' stata disciplinata ai fini fiscali insieme alla successione, dal momento che in entrambe le ipotesi il beneficiario realizza un **incremento patrimoniale a titolo gratuito** e, segnatamente, perché il primo strumento giuridico è spesso utilizzato in via sostitutiva del secondo, (quasi) quale **anticipata successione**.
- Non si tassa solo il "*trasferimento di beni e diritti*", ma anche la "*costituzione di vincoli di destinazione*".
- Per l'individuazione del presupposto, base imponibile e determinazione del tributo, la **disciplina ricalca quella dell'imposta di successione**.

## L'imposta ipotecaria e catastale.

•I trasferimenti immobiliari comportano il pagamento **dell'imposta ipotecaria** (oltre a quella di registro o sulle successioni) → imposta sulle **formalità della conservatoria** della proprietà immobiliare (D.lgs. n.347/1990, prima parte) nella misura dello 0,5%



- Riguarda tutte le formalità eseguite nei registri della proprietà immobiliare.
- L'imposta sulle trascrizioni:
  - È **proporzionale** ed è commisurata alla BI determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle secessioni e donazioni;
  - È **fissa** quella sulla trascrizione dei contratti preliminari e sui trasferimenti soggetti ad IVA.
- L'imposta sulle iscrizioni: è **proporzionale** ed ha come BI il credito garantito.
- L'imposta catastale** è dovuta sulle volture, nella misura del 10 per mille (1%) del valore dell'immobile determinato ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle secessioni e donazioni