

Quesito n.9 – Regime di applicabilità delle disposizioni di cui al Presidente della Repubblica 26/4/1986 – Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro agli atti redatti dall'Ufficio Speciale per la Ricostruzione della Regione Marche, nelle attività volte al raggiungimento dell'obiettivo ricostruzione.

Al fine di dare esauriente risposta al quesito va fatto riferimento, in premessa, ad un principio cardine che regola il D.P.R. 131/1986 (Testo Unico dell'imposta di Registro - TUR) e che vale per tutti gli atti soggetti a registrazione. Tale principio che viene sinteticamente denominato "principio di alternatività tra Iva e imposta di registro" è previsto dall'articolo 40 del Testo Unico dell'imposta di registro, il quale dispone che per gli atti aventi ad oggetto cessioni di beni e prestazioni di servizi rientranti nel campo di applicazione dell'Iva, l'imposta di registro si applica **in misura fissa** (pari ad euro 200,00) da non confondere con la locuzione **in termine fisso** come riportato nell'art. 5 del TUR a significare che la registrazione va richiesta obbligatoriamente entro un determinato numero di giorni.

Articolo 40 D.P.R.131/1986

Atti relativi ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto

1. Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica **in misura fissa**. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non e' dovuta a norma degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al comma 6 dell'articolo 21 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni esenti ai sensi dei numeri 8), 8-bis) e 27-quinquies) del primo comma dell'articolo 10 del citato decreto n. 633 del 1972 e alle locazioni di immobili esenti ai sensi del secondo comma del medesimo articolo 10, nonché' alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante al gruppo IVA, si applicherebbero le suddette disposizioni.

1-bis. Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ancorché' siano imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ovvero intervengano tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA.

2. Per le operazioni indicate nell'art. 11 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto.

Ciò vuol dire che relativamente alle suddette prestazioni soggette ad imposta sul valore aggiunto non è dovuta l'imposta di registro in misura proporzionale in base a quanto contenuto nella **Tariffa** allegata al D.P.R. n. 131/1986, eccezion fatta per alcune specifiche situazioni, bensì quella in misura fissa. La registrazione conferisce al documento data certa e comporta l'applicazione dell'imposta di registro per importo

fisso o proporzionale a seconda dei casi. Per la legge tributaria sono sottoposti a registrazione obbligatoria entro 30 giorni (o maggior termine in alcuni casi) tutti gli atti scritti compiuti in Italia; i contratti, anche verbali, aventi per oggetto locazioni, trasferimenti di azienda, trasferimento di proprietà o di diritti reali. Restano fuori dal campo di applicazione sostanzialmente gli altri contratti verbali ed alcune categorie. Se non si registra la scrittura ed occorrerà azionarla in un giudizio essa verrà tassata con sanzione (in quanto emergerebbe la mancata registrazione).

Si potrebbe ovviare alla registrazione utilizzando un diverso modo di perfezionamento degli atti. Il contratto risultante da scambio di corrispondenza, infatti, andrebbe registrato solo in caso d'uso. Tale modo, nato per non gravare i commercianti di un tempo dell'onere della registrazione per tipologie di contratti verbali che non potevano che concludersi in tale maniera, previsto dall'art. 1, della Tariffa, Parte Seconda, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 rende possibile la mancata registrazione che diventa necessaria solo in caso d'uso. Concludendo il contratto, quindi, mediante scambio di missive (ad esempio proposta e conseguente accettazione), i contraenti potranno evitare la registrazione immediata senza incorrere in alcuna sanzione e rinviare la registrazione alla sola necessità di dover azionare il contratto. Addirittura con la sentenza n. 19799/2018 la Suprema Corte ha concluso che vi sia "*scambio di corrispondenza*" anche quando la proposta e l'accettazione siano scambiate brevi manu di presenza tra i contraenti.

Possono, inoltre, non soggiacere all'obbligo della registrazione in termine fisso, ma solo **in caso d'uso** le scritture private non autenticate:

1. che non hanno carattere patrimoniale;
2. le cui disposizioni sono tutte soggette ad IVA;
3. quando l'imposta dovuta sarebbe inferiore ad euro 200,00;
4. aventi ad oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti o di azioni, obbligazioni, altri titoli in serie o di massa e titoli di Stato e garantiti.

Entrando nello specifico, quindi, bisognerà evidenziare se l'oggetto della transazione sia oppure no una prestazione soggetta ad iva e nel caso non lo fosse va poi considerato se ai sensi dell'art. 29 del TUR nell'atto medesimo emerge o meno un obbligo di pagamento ai fini dell'applicazione, rispettivamente, dell'imposta proporzionale o in misura fissa. Ulteriore possibilità quella della registrazione in caso d'uso nel caso si trattasse di scritture private non autenticate come sopra elencate.

A fare chiarezza sono intervenute alcune risoluzioni ministeriali che trattano di questioni legate alla registrazione di atti conseguenti a transazioni che comportano o meno un obbligo di pagamento.

Nella **risposta ad interpello n.390 del 7/6/2021** l'Agenzia Entrate ha fornito dei chiarimenti circa la corretta imposizione fiscale ai fini dell'imposta di registro relativa ad un atto di transazione tra eredi ed un terzo quando esiste un obbligo di pagamento a carico di quest'ultimo.

L'Agenzia, nello specifico, esaminando come l'intenzione delle parti fosse quella di realizzare un regolamento d'interessi al fine di prevenire l'insorgere di una potenziale

lite, ha evidenziato come tale fattispecie configurasse un'ipotesi di transazione tra gli eredi e il terzo, ai sensi dell'articolo 1965 del codice civile con il quale è stabilito che “*la transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti*”.

L'Ufficio ha ricordato come, ai fini fiscali, gli atti transattivi siano disciplinati dall'articolo 29 del TUR, il quale dispone che “*per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano senza tenere conto degli obblighi di restituzione ne' di quelli estinti per effetto della transazione; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa*”.

Comportando l'accordo in esame un obbligo di pagamento a carico del terzo, l'Amministrazione Finanziaria ha dunque ritenuto applicabile l'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 3 per cento, prevista per gli atti a contenuto patrimoniale dall'articolo 9 ('Atti soggetti a registrazione in termine fisso. Atti aventi ad oggetto prestazioni patrimoniali') della Tariffa, Parte I, allegata al TUR.

Sulla stessa linea, ma pervenendo ad una diversa conclusione, la **risposta ad interpello n.179 del 16/3/2021** nella quale si tratta dell'accordo transattivo stipulato tra l'istante ed alcune Aziende Unità Sanitarie Locali (AUSL) in esito ad un procedimento di mediazione di fronte ad un organismo di conciliazione riguardante plurime contestazioni in ordine alla progettazione definitiva ed esecutiva, la costruzione e la gestione di strutture ospedaliere con alcune (AUSL).

In detta risposta, attraverso la lettura combinata dell'art.1965 c.c., degli articoli 29 e 40 del TUR e la normativa IVA confortata da decisioni della Cassazione, si perviene alla conclusione che laddove emerge un rapporto sinallagmatico tra l'assunzione di un obbligo di non fare e l'erogazione di un corrispettivo a fronte dell'assunzione di tale obbligo si è in presenza di un'operazione soggetta ad IVA e pertanto soggetta a registrazione in misura fissa o in caso d'uso nel caso si trattasse di scrittura privata non autenticata le cui disposizioni siano tutte soggette ad IVA (art.1, lettera b, Parte II Tariffa).

Da ultimo la **risposta all'interpello n.386 del 22/9/2020** riguardante il trattamento ai fini dell'imposta di registro delle somme dovute in esito alla conclusione di una conciliazione giudiziale formulata dal giudice civile ai sensi dell'art.185 bis del codice di procedura civile. Trattasi di un contenzioso relativo a presunti danni cagionati ad un immobile di proprietà di una società privata.

Anche in questo caso a seguito di disamina del contenuto dell'atto di conciliazione e della rilevazione del rapporto sinallagmatico tra la prestazione di servizi e la somma di denaro, rappresentando il nesso diretto tra l'impegno assunto dalla società e la somma versata dall'istante, si conclude che nel caso di specie sussistono le condizioni per assoggettare l'atto ad IVA e, pertanto, la registrazione dell'atto è da assoggettare a

imposta fissa o in caso d'uso nel caso si trattasse di scrittura privata non autenticata le cui disposizioni siano tutte soggette ad IVA (art.1, lettera b, Parte II Tariffa).

Si allegano per gli opportuni approfondimenti le risposte agli interPELLI citati.

Passando alla disamina di alcuni casi rappresentati nella formulazione del quesito, a titolo esemplificativo si propone uno schema analitico non certamente esaustivo per la totalità dei casi che l'USR potrà incontrare nello svolgimento della propria attività e che di volta in volta potranno essere oggetto di specifico consulto.

TIPO DI ATTO	REGISTRAZIONE IN TERMINE FISSO IN MISURA FISSA (EURO 200,00)	REGISTRAZIONE IN TERMINE FISSO IN MISURA PROPORZIONALE	REGISTRAZIONE IN CASO D'USO
Contratti di consulenza	Se con atto pubblico o scrittura privata autenticata le cui disposizioni sono tutte soggette ad IVA	Se con atto pubblico o scrittura privata autenticata le cui disposizioni non sono in tutto o in parte soggette ad IVA	Se con scrittura privata non autenticata le cui disposizioni sono tutte soggette ad IVA
Contratti di ricerca	idem	idem	idem
Accordi di collaborazione	idem	idem	idem
Transazioni ex art.185 bis c.p.c.	idem	idem	idem
Contratti anche verbali di locazione di immobili diversi da civile abitazione	1% se riguarda beni strumentali altrimenti 2%	NO	NO
Contratti anche verbali di locazione di immobili adibiti a civile abitazione	2%	NO	NO
Contratti anche verbali di locazione di immobili adibiti a civile abitazione con opzione per "Cedolare secca"	Registrazione in esenzione di imposta di registro e di bollo	NO	NO
Contratti anche verbali di comodato di immobili	SI	NO	NO

A disposizione per ogni eventuale ulteriore chiarimento.

Monte Urano, li 23/11/2023

Francesco Giacinti