

Circolare del 10/06/1986 n. 37 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, recante approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

Parte N. 34

Sintesi: In tema di disposizioni transitorie e finali (artt. 79, 80 e 81 del t.u. 131/1986), il legislatore ha preliminarmente chiarito (1 comma dell'art. 79) che tutte le norme del t.u. 131 comunque modificative di quelle contenute nel d.p.r. 634 del 1972 hanno efficacia dall'entrata in vigore (1 luglio 1986) del testo unico che le contiene; e' inoltre normativamente sancito che la legge applicabile alle singole fattispecie impositive previste nei diversi tipi di atti e scritture e' quella vigente alla data di formazione di tali atti e non alla data della loro registrazione, mentre per le scritture private non autenticate e' applicabile il regime tributario in vigore al momento della registrazione. Gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, formati anteriormente all'1 luglio 1986, sono disciplinati dal nuovo testo unico se registrati dopo tale data. Gli atti soggetti ad approvazione o ad omologazione, e quelli eseguibili solo dopo un periodo di tempo stabilito dalla legge, sono soggetti alle nuove norme soltanto se l'approvazione o l'omologazione sono intervenute dopo la data di entrata in vigore del nuovo testo unico, oppure se sono divenuti eseguibili successivamente a tale data. La seconda parte del 1 comma dell'art. 79, in deroga al principio generale dell'irretroattivita' delle norme modificative contenute nel testo unico, dispone che, se tali nuove norme sono piu' favorevoli al contribuente, si applicano anche agli atti, scritture e denunce anteriori all'1 luglio 1986: cio' a condizione che a tale data sia pendente una controversia relativa alla loro tassazione, ovvero che non sia ancora decorso il termine di decadenza (di cui all'art. 74 del d.p.r. 634) per il recupero da parte dell'amministrazione dell'imposta dovuta su tali atti. Se dall'applicazione delle nuove, piu' favorevoli norme dovessero scaturire rimborsi per il contribuente, questi deve presentare relativa istanza, entro il 30/6/1986, ai sensi dell'art. 74 del d.p.r. 634.

Testo:

Il titolo nono riguarda (articoli 79, 80 e 81) le disposizioni transitorie e finali.

Premesso che il testo unico, pubblicato nel supplemento della Gazzetta Ufficiale del 30 aprile 1986, entra in vigore il 1 luglio 1986, si precisa che la lunga "vacatio legis" e' in attuazione della norma contenuta nel secondo comma, ultima parte, dell'articolo 1 della legge 12 aprile 1984, n. 68, la quale prevede che le disposizioni relative ai testi unici diversi da quelli riguardanti l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'accertamento delle imposte sui redditi devono essere emanate almeno sessanta giorni prima della loro entrata in vigore.

Tale lunga "vacatio legis" ha comportato l'insorgere di vari problemi cui le disposizioni contenute nell'articolo 79 del testo unico intendono dare soluzione.

La prima parte del primo comma dell'articolo 79 stabilisce che le disposizioni contenute nel testo unico e nei relativi allegati modificative, correttive o integrative di quelle contemplate nel D.P.R. n. 634 del 1972 si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati e alle scritture private autenticate, a decorrere dal 1 luglio 1986, nonche' alle scritture private non autenticate e alle denunce presentate per la registrazione a decorrere dalla stessa data.

In tal modo il legislatore ha preliminarmente chiarito che tutte le norme comunque modificative di quelle contenute nel D.P.R. n. 634 del 1972 hanno efficacia dall'entrata in vigore del testo unico che le contiene, salvo quanto si dira' appresso a proposito delle disposizioni piu' favorevoli e di quelle contenute nell'articolo 80.

Tale scelta e' stata soprattutto determinata dall'intento di evitare l'insorgere di controversie circa la natura dichiarativa o innovativa delle disposizioni comunque modificative, correttive o integrative contenute nel testo unico rispetto alle precedenti.

Risulta quindi normativamente sancito che la legge applicabile alle singole fattispecie impositive previste negli atti pubblici, negli atti giudiziari e nelle scritture private autenticate, e' quella vigente alla data di formazione di tali atti e non alla data della loro registrazione, mentre per le scritture private non autenticate e' applicabile il regime tributario in vigore al momento della registrazione.

Si deve anche evidenziare che gli atti soggetti ad approvazione od omologazione da parte della pubblica amministrazione o dell'autorita' giudiziaria ordinaria e quelli che non possono avere esecuzione senza che sia trascorso l'intervallo di tempo fissato dalla legge (articolo 14, primo comma, del testo unico), anche se formati o registrati prima dell'entrata in vigore del testo unico, sono soggetti alle nuove disposizioni se l'approvazione o l'omologazione sono intervenute dopo tale data oppure se

gli atti suddetti sono divenuti eseguibili successivamente a tale data. Cio' deriva dal principio di cui al settimo comma dell'articolo 26 del D.P.R. n. 634 del 1972, principio confermato dal quinto comma dell'articolo 27 del testo unico, giusta il quale per gli atti sopraccitati l'imposta proporzionale e' dovuta secondo le disposizioni vigenti al momento dell'approvazione, dell'omologazione o della eseguibilita' degli atti stessi.

Del pari si deve desumere dal combinato disposto della prima parte dell'articolo in esame e dell'articolo 39, relativo agli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, che rientrano nella sfera di applicazione delle nuove disposizioni anche gli atti indicati nella parte seconda della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972 formati in data anteriore al 1 luglio 1986 ma registrati dopo tale data.

Cio' in quanto il menzionato articolo 39, nel considerare come fatto generatore del tributo l'uso che di detti atti si fa, stabilisce che agli stessi devono comunque applicarsi le disposizioni vigenti al momento della richiesta di registrazione, disposizioni che nel caso di specie sono, appunto, quelle contenute nel testo unico in argomento.

La seconda parte del primo comma dell'articolo 79 prevede una deroga al suaccennato principio generale dell'irretroattivita' delle disposizioni modificative, correttive o integrative contenute nel testo unico. Viene stabilito che se tali disposizioni sono per i contribuenti piu' favorevoli di quelle contenute nel D.P.R. n. 634 del 1972 esse hanno effetto - alle condizioni e nei limiti di seguito illustrati - anche per gli atti pubblici, per gli atti giudiziari, per le scritture private, autenticate o non, e per le denunce anteriori al 1 luglio 1986.

Fra le norme piu' favorevoli viene ricompresa quella di cui al quarto comma dell'articolo 52, concernente la valutazione degli immobili, per la quale si ritiene necessario un piu' approfondito esame di cui si dira' appresso. Le condizioni previste per l'applicazione retroattiva delle disposizioni piu' favorevoli ai contribuenti sono due, entrambe riferite al 1 luglio 1986:

a) che a tale data sia pendente una controversia relativa alla tassazione degli atti, delle scritture e delle denunce sopra richiamati;
b) ovvero che alla data stessa non sia ancora decorso il termine di decadenza, previsto dall'articolo 74 del D.P.R. n. 634 del 1972, per il recupero da parte dell'amministrazione dell'imposta dovuta per tali atti. In presenza di tali condizioni le disposizioni piu' favorevoli ai contribuenti hanno effetto per la definizione delle controversie pendenti nella prima ipotesi ovvero costituiscono, nella seconda ipotesi, normativa di riferimento di cui gli uffici devono tener conto nell'azione di recupero delle imposte nei confronti di atti stipulati o autenticati prima dell'entrata in vigore del testo unico o di scritture o denunce presentate o che avrebbero dovuto essere presentate per la registrazione prima della suddetta data.

In stretta connessione con le richiamate condizioni e' anche il limite, presente nell'ultima parte del secondo periodo del primo comma del ripetuto articolo 79, in ordine alla possibilita' di rimborso.

Il legislatore, infatti, prevedendo che dall'applicazione delle norme piu' favorevoli ai contribuenti potessero scaturire rimborsi di somme da questi gia' pagate in precedenza, ha posto un limite a tali possibilita' di rimborso. E' stato stabilito infatti che i rimborsi potranno essere effettuati a favore di quei contribuenti che abbiano avanzato istanza di rimborso sempreche', in tale ultimo caso, alla data del 1 luglio 1986, sia ancora pendente il termine di decadenza a favore dell'amministrazione finanziaria.

In mancanza dell'una o dell'altra delle condizioni di cui alle precedenti lettere a) e b) non si dovra' procedere ad alcun rimborso di imposta. Circa il concetto di controversia pendente si precisa che deve essere considerata tale, oltre a quella derivante da una impugnativa gia' proposta dal contribuente contro l'accertamento tributario effettuato dall'ufficio (ad esempio, avviso di accertamento di maggior valore, ingiunzione di pagamento), anche quella derivante da provvedimenti notificati prima del 1 luglio 1986 e per i quali alla data stessa penda ancora il termine per l'impugnativa.

Per quanto poi riguarda la seconda condizione prevista dall'articolo 79 in commento per l'applicazione retroattiva delle disposizioni piu' favorevoli ai contribuenti - e cioe' che non sia decorso il termine di decadenza dell'azione dell'amministrazione - si chiarisce che tale condizione e' da ritenere realizzata ogni qual volta alla data di entrata in vigore del testo unico (1 luglio 1986) non siano ancora decorsi i termini, triennale o quinquennale, di decadenza previsti dall'articolo 74 del D.P.R. n. 634 del 1972 per le due ipotesi di atto gia' registrato o di atto non ancora sottoposto a registrazione alla suddetta data e sia stata presentata istanza di rimborso entro il termine triennale di decadenza previsto dall'art. 75 dello stesso D.P.R. n. 634.

Per quanto concerne, invece, gli atti sottoposti alla registrazione prima

dell'entrata in vigore del testo unico, cioe' fino al 30 giugno 1986, e' appena il caso di precisare che le norme applicabili sono quelle previste dal D.P.R. n. 634 del 1972 e dalle disposizioni successivamente emanate, anche se gli atti stessi sono stati formati o stipulati dopo il 30 aprile 1986, data di pubblicazione del testo unico. In tale ipotesi, peraltro, il contribuente avra' diritto al rimborso dell'imposta pagata, qualora entro la suddetta data del 30 giugno 1986 abbia presentato istanza di rimborso. Le norme piu' favorevoli ai contribuenti, inoltre, devono ritenersi applicabili anche agli atti stipulati prima del 1 luglio 1986, ma registrati a partire da tale data, salva l'applicazione - ove sussista ancora l'obbligo della registrazione - delle relative sanzioni nel caso di tardiva registrazione.

A tali criteri gli uffici uniformeranno la loro azione sia per quanto riguarda le controversie pendenti, sia per l'esercizio dell'azione diretta a recuperi d'imposte che non trovano piu' fondamento alla luce delle nuove norme.

Nel caso in cui dall'applicazione di tali criteri dovessero scaturire rimborsi a favore del contribuente gli stessi sono riconosciuti solo in caso di controversie pendenti al 30 giugno 1986 ovvero, in mancanza di controversia - e sempre che non sia ancora decorso il termine di decadenza dell'azione dell'amministrazione - qualora sia presentata, entro il 30 giugno 1986, domanda di rimborso ai sensi e nei termini di cui all'articolo 75 del D.P.R. n. 634 del 1972.

Pertanto gli uffici prima di procedere ai rimborsi avranno cura di controllare che la domanda di rimborso sia stata presentata entro il 30 giugno 1986 e che alla stessa data non era ancora decorso il termine di decadenza previsto dall'articolo 74 del D.P.R. n. 634 del 1972. Un cenno particolare meritano gli atti registrati anteriormente al 1 luglio 1986 che contengono una condizione sospensiva, la quale si verifica a decorrere da tale data. In questa ipotesi, l'imposta sara' liquidata con i criteri dettati dalla norma contenuta nel secondo comma dell'articolo 27 del testo unico, con l'avvertenza, peraltro, che anche in tale ipotesi saranno applicabili le nuove disposizioni, se piu' favorevoli al contribuente, a norma della disposizione contenuta nella seconda parte del primo comma dell'articolo 79 in quanto non puo' ritenersi ancora decorso il termine di decadenza dell'azione della Finanza.

E' appena il caso di rilevare che le nuove disposizioni piu' favorevoli possono trovare applicazione, ricorrendone le condizioni generali gia' illustrate, anche limitatamente ai criteri di tassazione di un atto il cui aspetto valutativo risulti gia' definito alla data di entrata in vigore del testo unico.