

DECADENZA DELL'AZIONE DELLA FINANZA PER L'ACCERTAMENTO DELL'IMPOSTA PRINCIPALE DI REGISTRO

È stato chiesto di individuare l'esatto termine di decadenza entro il quale l'amministrazione finanziaria possa esercitare la propria potestà impositiva in relazione alla riscossione dell'imposta principale di registro.

La necessità di determinare con esattezza il periodo entro il quale l'ufficio possa procedere ad accertare la suddetta imposta discende dall'esistenza, nell'attuale ordinamento, di due norme che apparentemente prescrivono termini decadenziali differenti. Presunta antinomia che sembra derivare dalla lettura dell'art. 76, comma 2 del D.P.R. n. 131 del 30 Aprile 1986 in confronto con l'art. 3-ter del D.lgs. n. 463 del 18 dicembre 1997 laddove il primo stabilisce che l'imposta principale di registro deve essere richiesta a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti dalla richiesta di registrazione e il secondo per la medesima imposta, ma nell'ambito della procedura di registrazione telematica, fissa una decadenza di soli sessanta giorni, decorrenti dalla presentazione del modello informatico.

Questione che non sembra risolvibile facendo ricorso al criterio di specialità in base al quale *lex specialis derogat legi generali* poiché l'art. 76 è stato oggetto di un intervento normativo successivamente ⁽¹⁾ all'introduzione della registrazione telematica e proprio per includere la previsione degli atti "registrati per via telematica". E d'altra parte non si può nemmeno immaginare che la modifica contenuta nel D.P.R. n. 308/2000 abbia implicitamente abrogato il termine di 60 giorni (non a caso esteso a 60 giorni dagli originari 30 giorni da una disposizione ancora successiva l'art. 38, comma 5 del D.L. n. 78/2010 conv. in L. n. 122/2010) ⁽²⁾ introdotto dal D.lgs. n. 467/1997. Occorre piuttosto procedere ad una lettura di carattere sistematico che non si fermi alla previsione della lettera a) del comma 2 dell'art. 76, ma inserisca la previsione del termine di decadenza nell'ambito dei vari procedimenti di registrazione.

Si deve infatti ricordare che la procedura di registrazione telematica – pur acquistando nel tempo – margini spazi sempre maggiori non è l'unica forma di registrazione, residuando la registrazione tradizionale (detta anche cartacea) per talune fattispecie seppur progressivamente sempre più marginali ⁽³⁾. Inoltre l'art. 76 non si limita a disciplinare la decadenza dell'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero dell'imposta principale, ma anche per le altre tipologie ⁽⁴⁾ di imposta. Anzi come chiarito in precedenti studi ⁽⁵⁾ proprio le diverse tipologie di imposta (principale, complementare, suppletiva) risultano fortemente condizionate dalla procedura di registrazione utilizzata e dai tempi di recupero ⁽⁶⁾. Ne discende una disposizione – l'art. 76 - "costruita" per disciplinare la decadenza nell'azione accertatrice tanto per le diverse procedure di registrazione quanto per le differenti tipologie di imposta. Per tale motivo il Legislatore ha collocato gli atti registrati per via telematica accanto agli atti presentati per la

registrazione e poi enumerato tutte le diverse ipotesi di imposta interessate all'azione di accertamento.

Così argomentando è facile sciogliere il dubbio della possibile antinomia escludendola in radice. Non si tratta, infatti, di antinomia, ma eventualmente di una non felice trascrizione normativa. Pertanto il contenuto precettivo dell'art. 76, comma 2 può essere così rappresentato:

- per gli atti registrati in via tradizionale l'Amministrazione deve richiedere l'imposta principale, a pena di decadenza, entro 3 anni dalla richiesta di registrazione;
- per gli atti registrati in via telematica la stessa imposta deve invece essere richiesta entro 60 giorni dalla presentazione del modello informatico stante il più breve termine previsto dall'art. 3-ter del D.lgs. n. 463/1997.
- Il termine di 3 anni è invece valido per la richiesta dell'imposta complementare e dell'imposta suppletiva indipendentemente dalla procedura di registrazione utilizzato.

Paolo Puri

-
- 1) Art. 8, lett. b) D.P.R. 18 agosto 2000, n. 308.
 - 2) Il che è sufficiente a dimostrare che nessuna abrogazione si era nel frattempo verificata.
 - 3) Data la progressiva estensione dell'obbligo di ricorso alle procedure telematiche per la registrazione degli atti appare evidente la marginalità del ricorso alla procedura tradizionale di registrazione.
 - 4) E' infatti appena il caso di ricordare che l'art. 42 del D.P.R. 131/1986, così come modificato dall'art. 3-quarter del D.lgs. n. 463/1997, definisce imposta principale di registro sia quella riscossa dall'Ufficio al momento della registrazione, se questa avviene nelle modalità tradizionali, sia quella richiesta dall'Ufficio successivamente alla registrazione realizzata mediante procedura telematica. Sono invece suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio e complementare quella applicata in ogni altro caso.
 - 5) Mastroiacovo – Puri, *Adempimento unico; recupero di imposta principale dopo la registrazione*, Studio n.67-2003/T, in *Studi e materiali*, 2004, 349 ss.; Puri, *Sulla corretta qualificazione in termini di imposta principale o suppletiva richiesta a fronte dell'errore o omissione in sede di controllo degli importi autoliquidati*, studio n. 126-2011/T, in CNN Notizie del 6 marzo 2012.
 - 6) Altrove si è infatti osservato che nella registrazione telematica l'imposta principale diviene suppletiva trascorso il termine di 60 giorni per il controllo dell'Ufficio.