

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 144-2008/T

Imposte fisse e pluralità di oggetti o negozi

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 23 maggio 2008

Sommario: 1. La questione; 2. L' inquadramento. Scopi della registrazione. Natura dell'obbligazione tributaria; 3. Imposta proporzionale e imposta fissa; 4. Unico negozio; 5. Negozi plurimi; 6. Materiali.

1. La questione

La prassi delle Agenzie delle Entrate locali riporta all'attenzione il problema del metodo da seguire per applicare l'imposta di registro quando vi sia una pluralità di negozi contenuti in unico documento (ad esempio, più negozi soggetti ad imposta fissa oppure più negozi soggetti ad imposte proporzionali ciascuna delle quali non raggiunga l'importo fisso minimo) oppure quando lo stesso negozio porti disposizioni assoggettate a regimi fiscali diversi (ad esempio, permuta in parte assoggetta ad Iva ed in parte a registro; vendita di più beni da uno stesso soggetto ad altro soggetto, quando per le caratteristiche oggettive e soggettive l'unica disposizione sia da frammentare tributariamente a causa di regimi fiscali particolari applicabili ai vari segmento dello stesso negozio).

La materia venne analizzata in occasione dello studio n. Studio 68/02/T su "*Unicità e pluralità di negozi - Interpretazione delle disposizioni contenute in un atto*".

In quella occasione si affermò che «*allorché un contratto abbia per oggetto più beni, viene in rilievo il fenomeno dell'alienazione complessa dal punto di vista oggettivo. Ci si deve chiedere, allora, se la presenza di più oggetti possa dar luogo a pluralità di negozi, anche quando il contratto veda come protagonisti un solo venditore ed un solo acquirente. Non rileva in argomento l'esistenza di una pluralità di diritti di proprietà a fronte di una pluralità di beni ⁽¹⁾ ma soccorre la distinzione tra oggetto del diritto e oggetto della prestazione dedotta in contratto. E che l'oggetto*

(mediato) del contratto possa consistere in una pluralità di diritti emerge dall'art. 1540 c.c., ove si fa riferimento a due o più immobili venduti con lo stesso contratto ⁽²⁾. Quindi, nessuna pluralità di negozi e, conseguentemente, unica imposizione. Tale criterio vale anche qualora l'alienazione abbia per oggetto diritti di diversa natura, come, ad esempio, proprietà e servitù, che la stessa parte acquirente acquisti dalla medesima parte alienante.».

Sempre in tale studio, venne esaminata la questione del modo di applicazione delle imposte fisse, rilevando quanto segue:

«All'individuazione della regola da applicare ai casi esposti concorre, comunque, anche altra notazione, specificamente utilizzabile nei casi in cui vengano in rilievo aliquote diverse.

Ci si riferisce al criterio da seguire, appunto, allorché la somma delle imposte proporzionali (calcolate applicando ai vari beni l'aliquota appropriata) sia inferiore al minimo, oppure allorché siano dovute, in relazione a vari presupposti e condizioni, imposta fissa e imposta proporzionale.

In tal caso, possono astrattamente adottarsi due criteri:

- il primo, in base al quale per ciascun "segmento" è dovuta almeno l'imposta fissa;*
- il secondo, per cui, una volta superata la misura fissa, l'ulteriore imposta proporzionale è dovuta in misura pura (ovvero nella misura risultante dal mero calcolo aritmetico, senza ulteriore elevazione all'importo dell'imposta fissa). Che sia il secondo dei detti criteri ad essere preferibile è comprovato dall'essere stato fatto proprio dal Fisco in più di un'occasione ⁽³⁾ ed emerge bene dallo studio 85/99/T, cui si rinvia. Inoltre, quando unico documento contenga più negozi per ciascuno dei quali sia dovuta imposta proporzionale inferiore al minimo e la sommatoria di tutte le imposte risulti sempre inferiore al detto minimo, l'imposta fissa sarà dovuta una sola volta, essendo tale misura il corrispettivo inderogabile della complessiva registrazione.».*

I comportamenti degli uffici non consentono di ritenere condivisi i criteri sopra enucleati, poiché emergono molteplici modalità operative con essi contrastanti.

In particolare, sono state segnalate le seguenti posizioni:

- per un atto assoggettato ad Iva con cui un unico soggetto cedeva ad altro unico soggetto una "prima casa" con box più un secondo box pertinenziale, sono state richieste sei (6) imposte fisse (3 imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale per prima casa e box, più altre 3 imposte, come sopra, per il secondo box);*
- per un unico atto contenente rinuncia all'eredità fatta da più soggetti, sono state chieste tante imposte fisse per quanti fossero i rinunzianti;*

- per un unico atto contenente procura generale conferita da più soggetti, sono state chieste tante imposte fisse per quanti fossero i mandanti;
- per un atto di cessione di quote sociali, sono state chieste tante imposte fisse per quanti fossero i cedenti o gli acquirenti.

Si tratta di pretese fondate sull'enfatizzazione di elementi letterali della disposizione tributaria, di fronte alle quali occorre il consueto sforzo interpretativo che consenta di armonizzare la lettera con la *ratio*, onde evitare conseguenze che in taluni casi possono considerarsi addirittura paradossali.

Si pensi, ad esempio, ad una società a responsabilità limitata ad ampia base personale con capitale di 10.000 euro, inattiva (ad esempio, una srl costituita da una vasta serie di enti, pubblici e privati, per promuovere un certo settore), di cui si voglia mutare la compagine accentrando le partecipazioni in due enti capofila.

Se, di fronte ad un ipotetico numero di soci iniziale di 100 si volesse passare a 2 mediante cessioni delle partecipazioni al valore nominale (corrispondente all'effettiva valorizzazione del patrimonio), si dovrebbero operare 98 cessioni. Seguendo il criterio della molteplicità delle imposte, l'imposizione ammonterebbe a 98 imposte fisse e cioè ad euro 16.464, a fronte di un valore trasferito di euro 9.800.

Ovviamente, allorché il numero di soci sia di 1.000 e lo si voglia ridurre a 2, le conseguenze sarebbero ancor più vistose (998 imposte fisse, per 167.664 euro totali), e così via.

Si pensi, invece, ad analoga società con patrimonio di svariati milioni di euro, di cui venga ceduta l'intera partecipazione posseduta da unico socio ad altro unico socio, operazione per cui, nonostante l'elevatissimo valore negoziato, l'imposta di registro ammonta a 168 euro.

Adducere inconvenientem non est solvere argumentum, ma non v'è chi non veda come risulti inaccettabile una imposizione di tal tipo, specialmente se confrontata con l'imposta dovuta sulla costituzione della stessa società.

Analoghe considerazioni valgono in tutti gli altri casi in cui il procedimento di registrazione comporti unicità di operazione e – secondo il giudizio del legislatore – la capacità contributiva non entri in gioco.

2. L' inquadramento - Scopi della registrazione - Natura dell'obbligazione tributaria

Preliminarmente, giova ricordare come la registrazione si inquadri nel più vasto fenomeno della pubblicità ⁽⁴⁾, che è finalizzata a far sì che fatti ed atti divengano di pubblica ragione ⁽⁵⁾.

Nata, con tutta probabilità, fin dall'antichità proprio con fini pubblicitari in

stretta connessione con la finalità di tassazione ⁽⁶⁾, la registrazione ha visto affermare in modo sempre più ampio il fine impositivo.

Sicché, per la registrazione è dovuto un tributo denominato *imposta*, che espone caratteri diversi a seconda che trovi giustificazione solo nella prestazione del servizio (assumendo connotazioni di tassa, come pure si afferma in dottrina ⁽⁷⁾) oppure sia commisurato alla natura-contenuto economico del negozio documentato.

In altre parole, senza trascurare la prevalenza del fine di imposizione che il sistema dell'imposta di registro espone, non va dimenticato anche il ruolo pubblicistico della raccolta e conservazione degli atti, per dar conto della misura e della giustificazione del prelievo nelle fattispecie in cui il tributo non è sorretto dal principio di capacità contributiva.

Per altro verso, va valorizzata la scelta di politica fiscale del legislatore di ridurre al mero corrispettivo del servizio la misura dell'imposta in tutti i casi in cui la capacità contributiva entrerebbe in gioco ma viene scelto di non attribuirle rilevanza, facendo arretrare la pretesa tributaria.

Quanto al primo punto (quello del ruolo pubblicistico della raccolta e inventariazione degli atti), la relativa natura giuridica pubblicitaria della registrazione si ricava dall'obbligo di registrazione previsto anche per gli atti *esenti* da imposta, nonché dalla possibilità (sia pur limitata) di ottenere copia degli atti registrati (art.18 TUR) e di fondare sulle copie per la registrazione la ricostruzione di originali distrutti o dispersi (DL n. 2071 del 15.11.1925, D.M. 20 febbraio 1947, D. Intermin. 1.2.1982).

L'indice dell'articolazione del prelievo sia in funzione di corrispettivo del servizio (tipico della tassa), sia in vista dello scopo di procurare un'entrata (tipico dell'imposta), lo si può rinvenire nella previsione dell' art. 41 comma 2, introdotto dal T.U. (in modifica del pre-vigente art. 39 secondo comma DPR 634/72), secondo cui la misura fissa costituisce il minimo soltanto per l'imposta principale e non vale per le imposte suppletiva e complementare.

Quanto al secondo punto, va rilevato che l'arretramento della pretesa tributaria risulterebbe vanificato tutte le volte che l'applicazione di una pluralità di imposte fisse porti a penalizzare, invece che favorire, quel determinato tipo di negoziazione, rispetto ad analoghe fattispecie sottoposte ad imposta proporzionale (il che accade, nell'esempio citato delle 98 partecipazioni societarie, rispetto a tipologie negoziali come la cessione da parte di 98 proprietari di un immobile per un corrispettivo di pari entità).

3. Imposta proporzionale e imposta fissa

I capisaldi del sistema allorché si debba stabilire se siano dovute una o più

imposte fisse sono da un lato l'art. 21 TUR (in base al quale a ciascuna disposizione autonoma si applica la sua imposta) e dall'altro l'art. 23 TUR - secondo cui in presenza di UNA disposizione avente per oggetto più beni o diritti per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota propria di ciascun bene, purché siano distinti i corrispettivi (senza farne derivare una moltiplicazione delle disposizioni) - e l'art. 41 TUR - secondo cui l'imposta è liquidata applicando l' aliquota alla base imponibile, ma l'ammontare dell'imposta principale non può essere mai inferiore alla misura fissa.

Poiché l'art. 41 comma 2 si riferisce all'imposta proporzionale (per la quale soltanto può parlarsi di applicazione di aliquota alla base imponibile) esso non gioca un ruolo diretto per stabilire i criteri di applicazione dell'imposta fissa.

Ciò nonostante, quanto asserito dalla prassi amministrativa a proposito degli atti plurimi soggetti ad imposte proporzionali (e cioè che allorché più disposizioni non necessariamente connesse contenute in unico documento diano luogo a liquidazione di imposte inferiori al minimo sia singolarmente che nel totale, è dovuta unica fissa e non tante fisse per quanti siano i negozi, regola ricavabile dal sistema di determinazione dell'imposta principale - intera imposta principale dovuta sull'atto documento - ex 41 comma 2 TUR) è utilizzabile anche per l'imposta fissa, qualunque ne sia lo specifico fondamento ⁽⁸⁾, perché in ogni caso essa segna la riduzione della pretesa tributaria alla sola remunerazione del servizio di registrazione.

Appare preferibile, quindi, valorizzare la funzione remunerativa del servizio insita nell'imposta fissa, facendo prevalere l'unicità dell'operazione di registrazione, da cui può agevolmente discendere l'unicità dell'imposta fissa anche in presenza di documento che veicoli una pluralità di negozi non soggetti ad imposta proporzionale.

4. Unico negozio

Facendo utilizzo di quanto sopra, è agevole osservare che il negozio giuridico di trasferimento immobiliare soggetto ad Iva avente per oggetto beni soggetti ad aliquote diverse di tale imposta, non perde la sua UNICITÀ, per cui è fuori discussione l'applicazione di unica imposta fissa di registro, unica imposta fissa ipotecaria, unica imposta fissa catastale.

Ogni altra soluzione è insostenibile ed erronea.

5. Negozi plurimi

Un fisionomia particolare presentano gli atti plurimi, intesi come documenti portanti più negozi giuridici distinti, ciascuno dei quali astrattamente suscettibile a

previsione comportante l'applicazione dell'imposta fissa (ad es., unico documento portante più vendite assoggettate ad Iva; unico documento portante più negozi non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; unico documento portante più negozi ognuno dei quali soggetto ad imposta proporzionale inferiore al minimo).

In proposito, bisogna aver presente che la funzione di corrispettivo minimo è svolta anche per gli atti assoggettati all'imposta proporzionale, relativamente ai quali, allorché plurimi, emerge un orientamento secondo cui non deve applicarsi una molteplicità di imposte minime quando per ciascun negozio il calcolo (applicazione dell'aliquota alla base imponibile) dia luogo ad imposta al di sotto del minimo; secondo tale orientamento, quindi, è sufficiente sommare le singole imposte proporzionali "pure" (purché il loro totale non sia inferiore al minimo - riprendendo vigore, in tal caso, ma per la sommatoria delle singole imposte, il generale criterio della misura minima inderogabile).

E' questo l' orientamento che appare preferibile poiché esso mette in evidenza che è la complessiva formalità della registrazione che deve essere remunerata con una prestazione non inferiore al minimo, formalità che rimane unica anche ove riguardi il menzionato atto plurimo.

La soluzione individuata è quella preferibile anche in presenza di atto plurimo soggetto ad Iva, poiché pure in tal caso la soggezione ad imposta fissa di registro è funzionale alla remunerazione del servizio di registrazione. Infatti, poiché l'indice di capacità contributiva assume e consuma l'intera sua rilevanza per l'imposta IVA (al punto che pure le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa), dall'alternatività con l'imposta di registro dovrebbe discendere la totale esenzione da quest'ultima imposta, se non venisse in rilievo anche in tale occasione l'utilità aggiuntiva che è fornita dal servizio di registrazione.

Ma se è questa la ragione dell'imposizione in misura fissa, non può che valere lo stesso sistema sopra enucleato.

Occorre segnalare, però, che in materia di imposte fisse a fronte di negozi soggetti ad Iva, la posizione del Fisco è nel senso di ritenere dovute tante imposte fisse per quanti siano i distinti negozi contenuti nell'unico documento, la quale posizione potrebbe trovare un aggancio letterale nella disposizione derogatoria a tale criterio (e che così fornirebbe un possibile argomento *a contrario*) portata dall' art. 66 comma 6-*bis* DL 331/93 (di cui, però, può anche sostenersi la funzione di regola di esonero del pagamento di imposta per gli allegati).

Per quanto concerne gli atti di cessione di quote sociali, vanno distinte le fattispecie relative alle società di persone da quelle riguardanti le società di capitali.

Riguardo alle prime, la natura di modificazione del contratto unanimemente riconosciuta alle c.d. cessioni di quote di società di persone, consente di affermare da un lato che sia improprio, per esse, parlare di "cessione di partecipazione" e,

dall'altro, di escludere che il loro inquadramento tributario chiami in causa la disciplina propria delle "negoziazioni di quote di partecipazione in società o enti" (art. 2 Tariffa parte seconda DPR 131/'86, in relazione all'art. 4 della Tariffa parte prima stesso DPR), dal momento che tale tipologia ricade pianamente in quella dell'art. 4 lettera c) della menzionata Tariffa parte prima.

Riguardo alle seconde, invece, vale il menzionato sistema esposto dal DPR 131/'86, con la conseguenza che la fattispecie è assoggettata ad imposta di registro in caso d'uso ove rivesta la forma della scrittura privata mentre in caso di forma pubblica o autentica essa ricade nella previsione dell'art. 11 della Tariffa Parte prima.

Circa la misura dell'imposta dovuta in caso di documento portante la negoziazione di più quote di partecipazione, si richiama quanto affermato nello studio n. 4-2008/T, *Abolizione della tassa sui contratti di borsa*, est. Denora, approvato dalla Commissione studi tributari il 18 aprile 2008, cui si rinvia anche per ulteriori approfondimenti sul tema generale delle "cessioni di quote".

6. Materiali

Si riportano, oltre a quelli menzionati nelle note di cui sopra, alcuni materiali sui criteri di applicazione delle imposte fisse.

Risoluzione 15 ottobre 1992 m. 260511

Si fa riferimento alla nota ... concernente un quesito sottoposto da notaio ..., il quale chiede se su un atto, che comprende due compravendite distinte, non necessariamente connesse, soggette ad Iva si debba applicare una sola imposta di registro nella misura fissa o tante imposte fisse quante sono le compravendite. Al riguardo, si concorda con quanto affermato da codesto Ispettorato nel ritenere il rogito un "atto plurimo" contenente più negozi giuridici che non possono rientrare in un'unica tassazione. Peraltro sulla materia si confermano le determinazioni già espresse con Nota n. 260004 del 14 novembre 1990 per analoga fattispecie, ribadendo che su un atto plurimo ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986, vanno applicate tante imposte fisse quanti sono i trasferimenti in esso considerati.

Risoluzione 31 luglio 2002 n. 25

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso: «omissis - *Infine, questa Direzione Centrale sottolinea che i decreti di esproprio che prevedono distinti trasferimenti immobiliari in capo a soggetti diversi sono qualificabili atti plurimi, in quanto, pur costituendo formalmente un solo provvedimento, contengono più disposizioni negoziali che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, poiché si riferiscono a soggetti e oggetti espropriati distinti ed autonomi; pertanto, ad essi vanno applicate tante imposte fisse quanti sono i trasferimenti posti in essere, secondo le previsioni dell'articolo 21 del T.U. n. 131 del 1986 (cfr. circ. 257/T del 4 novembre 1998).*».

Risoluzione 1° agosto 2000 n. 126/E

Con lettera del 6 giugno u.s. codesto Ente ..., nella persona del Presidente ..., ha richiesto il parere del Dipartimento delle Entrate in merito all'applicazione delle imposte proporzionali di registro, di quel-

le ipotecarie e catastali e dell'Invim ad atti pubblici relativi all'iscrizione nei registri immobiliari del trasferimento di patrimonio e delle conseguenti volture catastali. Al riguardo si fa presente che in materia di Invim il presupposto d'imposta va ricercato, in base al disposto degli articoli 1 e 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, nell'incremento di valore individuabile in occasione dell'alienazione a titolo oneroso e nell'acquisto a titolo gratuito, anche per causa di morte, del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di beni immobili. Gli atti che producono l'effetto traslativo della disponibilità economico-giuridica dei diritti immobiliari traggono origine, dunque, da un'espressa manifestazione di volontà negoziale delle parti. Nel caso in esame, invece, l'effetto traslativo dei diritti immobiliari a favore dell'Ente ... è assicurato *ex lege*, ovvero da una manifestazione d'imperio rilevabile direttamente dal dettato normativo di cui al decreto legislativo 9 luglio 1998, n. 283, recante l'istituzione dell'Ente medesimo allo scopo di svolgere le attività produttive e commerciali già riservate o in ogni caso attribuite all'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato. In sostanza manca, nella rappresentata fattispecie, l'individuazione di uno di quegli atti tipici espressamente previsti dall'articolo 2 del D.P.R. n. 643/72. Né tali potrebbero configurarsi gli atti pubblici successivi all'istituzione dell'Ente, il cui effetto - proprio perché è la previsione normativa a determinare automaticamente il trasferimento del patrimonio immobiliare - ha carattere ricognitivo al fine di consentire la pubblicità nei registri immobiliari di detto trasferimento e le relative volture catastali. Per quanto attiene all'imposta di registro si ritiene preliminarmente che non essendoci un atto negoziale di trasferimento di beni da un soggetto ad un altro manchi il presupposto per l'applicazione del tributo di registro nella sua accezione d'imposta sui trasferimenti. Ciò in considerazione della già ricordata circostanza che gli atti di mera esecuzione del dettato normativo costituiscono atti dovuti per i quali la volontà negoziale non assume rilevanza. Di conseguenza per tali atti manca il presupposto impositivo che legittima l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale. Il tributo in questione presuppone, infatti, la tipicità degli atti assoggettati all'obbligo della registrazione o quanto meno la riconducibilità degli atti medesimi ad uno schema negoziale definito in cui l'elemento volontaristico ha una sua autonoma rilevanza.

Ed invero l'ufficio tributario, qualora dall'esame dell'atto pubblico constati la sussistenza dei requisiti che consentano di qualificarlo come atto di natura meramente ricognitiva del trasferimento di beni dall'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato all'Ente ... che trovi fondamento e titolo nella disposizione legislativa sopra richiamata, deve applicare l'imposta di registro in misura fissa. Va da sé, peraltro, che in assenza di tali requisiti tornano applicabili gli ordinari criteri di determinazione dell'imposta in misura proporzionale. Al fine del corretto esame sotto il profilo tributario dell'atto portato alla registrazione, l'ufficio si deve, quindi, avvalere dei normali criteri ermeneutici recati dagli articoli 20 (Interpretazione degli atti) e 21 (Atti che contengono più disposizioni) del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 26 aprile 1986, n. 131. Le medesime considerazioni fin qui svolte valgono anche con riferimento all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale. Tali tributi, ricorrendo i presupposti sopra evidenziati, sono dovuti nella misura fissa (attualmente di lire 250.000) rispettivamente ai sensi dell'art. 4 della tariffa del Testo Unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 e dell'art. 10 dello stesso Testo Unico, che stabiliscono l'ammontare delle imposte dovute per gli atti che non importano trasferimento di beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari.

E' opportuno precisare che per la fattispecie prospettata è dovuta *una sola imposta fissa* per ogni tributo (imposta di registro, ipotecaria e catastale) in quanto *non sembra ci si trovi in presenza di un "atto plurimo"* e cioè di un atto formalmente unico ma scindibile in tanti diversi negozi giuridici.

Risoluzione 14 novembre 1990 n. 260004

Con la nota n. 1700 del 21 dicembre 1989 la Provincia autonoma di Trento ha chiesto di conoscere il trattamento tributario, ai fini dell'imposta di registro ed ipotecaria, dei decreti di espropriazione per

pubblica utilità di beni immobili. A tal fine allega il quesito prospettato dal Comune di ..., nel quale vengono avanzate lamentele per l'onerosità della misura fissa stabilita dall'art. 6 del D.L. n. 332/1989 e perplessità interpretative circa il regime tributario applicabile ai decreti di espropriazione che contemplano, sia il trasferimento di diritti reali immobiliari di appezzamento di terreno appartenente a soggetti diversi, sia il semplice asservimento dei medesimi a servitù di posa di condutture di acqua. Sostiene il comune che il decreto de quo, data la sua natura cogente e non negoziale, dovrebbe ritenersi ricollegabile, non già a diverse manifestazioni di volontà, bensì ad unica volontà, che è quella dell'ente territoriale espropriante e dovrebbe, perciò, scontare una sola imposta fissa di registro ed ipotecaria per atto. Chiede, quindi, che questa Direzione generale voglia riesaminare la fattispecie in esame, riconoscendo al decreto in parola la natura di atto collettivo e non di atto plurimo, secondo l'orientamento già sostenuto dalla scrivente nella risoluzione ministeriale n. 250278/82. Al riguardo, questa Direzione generale ribadisce l'assunto già sostenuto in precedenza nel senso che i decreti di esproprio in disamina contemplano distinti trasferimenti immobiliari in capo a soggetti diversi e sono, pertanto, qualificabili atti plurimi. Ed invero, secondo il Sandulli, atto plurimo è "l'atto di un unico agente nel quale, sotto un'unica forma, sono compresi atti di contenuto identico ma aventi diverso oggetto". La sua peculiarità consiste nel fatto che i singoli provvedimenti sono tra loro indipendenti, sicché l'eventuale impugnazione di un provvedimento da parte di uno dei soggetti passivi (espropriati) ha valenza personale e non inficia la validità delle altre espropriazioni contenute nel medesimo decreto. Vi è inoltre da tener presente che il decreto di espropriazione, contrariamente all'assunto del comune, realizza l'effetto negoziale nel momento in cui, restringendo la sfera giuridica dei destinatari dell'esproprio, riconosce a ciascuno di essi il diritto all'indennizzo da parte dell'ente espropriante. Per quanto sopra, la scrivente ribadisce la tesi della qualificazione del decreto di espropriazione come "atto plurimo", cui vanno applicate, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. 131/1986, tante imposte fisse quanti sono i trasferimenti in esso considerati. Giova, infine, rilevare come il legislatore, avvertendo la necessità di non gravare eccessivamente gli atti della specie, con la L. n. 165 del 26 giugno 1990, all'art. 7, ha disposto, in deroga al già citato art. 6 del D.L. n. 332/1989 che ha raddoppiato la misura delle imposte fisse da lire 50.000 a lire 100.000, che tale aumento non si applica agli atti di trasferimento a favore delle regioni, province e comuni conseguenti a decreti di esproprio; i decreti in parola, per espressa previsione legislativa scontano, quindi, l'imposta nella misura di lire 50.000.

Risoluzione 18 giugno 1990 n. 310388

Con nota n. 5870, Div. 2°, Sett. del 12 agosto 1986 la Prefettura di B. chiedeva il parere della scrivente in ordine al regime tributario cui doveva essere assoggettato l'atto amministrativo di affidamento del servizio in oggetto indicato. Il competente ufficio del registro, infatti, aveva ritenuto di dover sottoporre all'imposta di registro in misura fissa un'autonoma disposizione contenuta nell'atto in questione la quale comportava l'applicazione di una clausola penale in caso di inadempimento della ditta affidataria. Interpellato in merito codesto ispettorato manifestava il convincimento che, ai sensi dell' art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986, poteva rilevarsi nell'atto l'esistenza di due disposizioni non derivanti necessariamente le une dalle altre e che, per conseguenza, ciascuna di esse doveva soggiacere a distinta imposizione consistente per un verso nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, relativamente alla prestazione di servizio assoggettata ad Iva (art. 40 del D.P.R. n. 131/1986) e, per altro verso, nell'applicazione, sempre in misura fissa, della stessa imposta alla disposizione relativa alla clausola penale, ai sensi dell' art. 27 del richiamato D.P.R. n. 131/1986. Al riguardo la scrivente ritiene di poter concordare con la soluzione esposta da codesto ispettorato. Si osserva, infatti, che la clausola penale di cui in argomento non sembra configurare una disposizione derivante necessariamente, per sua intrinseca natura, dall'affidamento posto in essere, assoggettato ad Iva; al più essa può ritenersi un elemento che rafforza l'obbligo di fare il quale ha già la sua autonomia contrattuale al di fuori dell'apposizione della suddetta clausola. Non risulta pertanto possibile inserire la fattispecie in questione nell'ambito di applicazione del comma 2 dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986, così come sembrerebbe adombrare la locale Prefettura nella nota n. 5870, Divisione 2° Sett. del 12 agosto 1986. A conforto della suesposta inter-

pretazione milita poi anche la considerazione che la clausola penale, comportando una prestazione patrimoniale che esula dal campo di applicazione dell'Iva (v. Art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972) è da ritenersi soggetta all'imposta di registro per il noto principio di alternatività di cui all'art. 40 del D.P.R. n. 131/986.

Direz. Reg. Entrate Romagna, prot. 8545 del 20 febbraio 2002; Direz. Reg. Entrate Toscana 14 gennaio 2003; Direz. Reg. Entrate Toscana 20 febbraio 2003

In caso di atto riconducibile alla disciplina propria degli atti plurimi, come ad esempio ove un unico venditore alieni una serie di immobili ciascuno ad un diverso acquirente, ogni disposizione rimane assoggetta ad autonoma tassazione con applicazione di distinte imposte fisse di registro, ipotecarie e catastale, o proporzionali se superiori alla misura fissa; nel caso, invece, in cui si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura fissa, si applica un'unica imposta fissa.

Risoluzione 9 aprile 2004 n. 57

Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Compravendita di diversi immobili - Istanza di interpello ex art. 11, della L. 27 luglio 2000, n. 212

Con istanza di interpello n. 954-45/2004, concernente il corretto regime fiscale di un atto di compravendita di un fabbricato e di un terreno, è stato esposto il seguente quesito.

L'interpellante chiede di conoscere il trattamento fiscale, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, di un atto contenente la seguente fattispecie:

"a) Tizio vende a Caio un fabbricato ed un terreno;

b) il prezzo viene pattuito e pagato in euro 10.000,00 (diecimila);

c) gli strumenti urbanistici prevedono, per il terreno tre diverse destinazioni d'uso e precisamente una parte residenziale, una parte vincolata a spazi pubblici ed una parte agricola, per cui si discriminano i relativi valori in rispettivi euro 800,00 (ottocento), 100,00 (cento) e 100,00 (cento) ed in euro 9000,00 (novemila) il valore del fabbricato;

d) ai medesimi immobili corrispondono aliquote diverse e le imposte proporzionali applicabili ai singoli valori del terreno risultano inferiori all'imposta fissa."

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il contribuente ritiene che l'atto contenga una sola disposizione e che, dunque, non si debba applicare l'art. 21 del testo unico, ciò in quanto il terreno ed il fabbricato "... costituiscono l'oggetto unico, indiscindibile del negozio di compravendita".

A suo dire, l'applicazione del suddetto articolo comporterebbe che "... si confonde l'oggetto della compravendita, o meglio, della prestazione della parte venditrice, con la pluralità dei singoli beni che possono comporre tale oggetto ...".

Ciò posto, propone di assoggettare il negozio ad un'unica imposta di registro, corrispondente alla somma degli importi determinati applicando le rispettive aliquote alle basi imponibili del fabbricato e delle diverse porzioni di terreno, e ad una sola imposta ipotecaria e una sola imposta catastale.

Risposta dell'Agenzia delle entrate

L'art. 21 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, stabilisce che "Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto".

L'articolo citato si riferisce agli atti contenenti una pluralità di negozi. Rientrano in questa categoria sia quelli che comprendono negozi posti in essere da contraenti diversi - ad esempio, una parte alienante vende diversi beni a più parti acquirenti - sia gli atti, formati fra le stesse parti, nei quali sono presenti negozi distinti, riconducibili a schemi tipici o atipici - ad esempio, compravendita e donazione. An-

che in quest'ultimo caso, invero, le ragioni economico - individuali dei diversi negozi rimangono separate, potendo al più ravvisarsi fra gli stessi un collegamento, di tipo necessario o volontario, che, pur vincolando i diversi rapporti al perseguimento di un unico interesse mediato, non pregiudica l'autonomia delle diverse disposizioni (vd. risoluzioni del Ministero delle finanze del 14 novembre 1990, n. 260004 e del 18 ottobre 1992, n. 260511).

Nel caso in cui un atto contenente un unico negozio comporti il trasferimento contestuale tra le medesime parti di una pluralità di beni trova invece applicazione l'art. 23 dello stesso testo unico, a norma del quale "Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti".

Nella fattispecie in esame viene posto in essere un contratto di compravendita - fonte di un'obbligazione oggettivamente complessa - che trova causa nel trasferimento di due diversi beni immobili (vd. sentenza 4 aprile 1991, n. 4338 della Corte di Cassazione). Fra i contraenti si instaura, infatti, un rapporto giuridico relativo ad una pluralità di beni, che sulla base delle considerazioni sopra esposte può farsi rientrare nell'ambito di applicazione del suddetto art. 23.

Pertanto, considerato che per i singoli beni sono stati pattuiti corrispettivi distinti, ai fini dell'imposta di registro si deve liquidare, per ogni bene o porzione di bene che forma l'oggetto dell'atto, l'imposta dovuta, applicando su ciascuna base imponibile la relativa aliquota.

L'imposta relativa all'atto è pari alla somma degli importi determinati con riferimento a ciascun bene; qualora risulti inferiore alla misura fissa di euro 129,11, l'imposta deve essere adeguata a tale importo.

Le medesime modalità di tassazione trovano applicazione anche ai fini del calcolo dell'imposta ipotecaria.

Ciò è asseverato dal combinato disposto di tre norme.

In primo luogo, nell'art. 1 del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarie e catastali, approvato con D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, si legge che oggetto dell'imposta sono "Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari ...".

L'articolo 1 della tariffa, allegata al predetto testo unico, dispone, inoltre, che l'imposta ipotecaria va prelevata in corrispondenza di "Trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi".

Infine, l'art. 17, comma 3, della L. 27 febbraio 1985, n. 52, nel delineare il funzionamento del servizio ipotecario, stabilisce che "Ciascuna nota non può riguardare più di un negozio giuridico o convenzione oggetto dell'atto di cui si chiede la trascrizione, l'iscrizione o l'annotazione", con l'effetto di riferire la trascrizione all'atto pur in presenza di vicende riguardanti diversi beni immobili.

Nel caso prospettato l'imposta ipotecaria è liquidata applicando la pertinente aliquota (2 per cento) alla base imponibile rappresentata dal valore complessivo, dichiarato in atto, degli immobili (vd. circolare del Ministero delle finanze 8 agosto 1985, n. 55 e 27 agosto 1996, n. 205/T del Dipartimento del territorio). La somma così ottenuta, se minore, sarà adeguata alla misura fissa di euro 129,11.

Le considerazioni svolte in precedenza, infine, valgono anche con riferimento all'imposta catastale, atteso che l'art. 10 del citato testo unico, per la liquidazione di questo tributo, rinvia al precedente articolo 2 che stabilisce i medesimi criteri di calcolo dell'imposta ipotecaria.

La presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209, in risposta all'istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale delle entrate dal notaio XX.

Giurisprudenza

Cass. n. 6082 del 12 maggio 2000 (emessa il 16 febbraio 2000) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Carnevale, Rel. Di Palma Registro - Applicazione dell'imposta - Atti relativi ad operazioni soggette ad Iva - Atto contenente più negozi collegati - Tassabilità dei singoli negozi - Negozio soggetto

ad Iva - Imposta di registro in misura fissa - Applicabilità

Massima - In tema di imposta di registro, mentre l'atto complesso è soggetto ad un'unica tassazione, come se esso contenesse la sola disposizione che dà origine all'imposizione più onerosa, poiché le varie disposizioni sono rette da un'unica causa e, quindi, derivano necessariamente le une dalle altre, le disposizioni che creano un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono soggette ognuna ad autonoma tassazione, poiché la pluralità delle cause dei singoli negozi, sebbene collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre. Nel caso taluna delle disposizioni collegate integri una cessione di beni o una prestazione di servizi soggetta all'imposta sul valore aggiunto, tale disposizione va assoggettata, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, che sancisce il principio dell'alternatività tra imposta di registro e imposta sul valore aggiunto, all'imposta di registro in misura fissa, rimanendo solo le altre disposizioni assoggettate all'imposta proporzionale di registro.

Cass. n. 8142 del 6 settembre 1996 (emessa il 10 maggio 1996) Sez. I civ. - Pres. Cantillo, Rel. Fioretti Iva-Registro - Contratto di distribuzione film - Negozio contenente più disposizioni - Autonomia tassazione - Legittimità - Sussiste - Assoggettamento ad imposta di registro - Si verifica.

Cass. n. 9938 del 13 novembre 1996 (emessa il 10 maggio 1996) Sez. I civ. - Pres. Cantillo, Rel. Fioretti Iva-Registro - Contratto di distribuzione film - Negozio contenente più disposizioni - Autonomia tassazione - Legittimità - Sussiste - Assoggettamento ad imposta di registro - Si verifica.

Mentre l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa, in quanto le varie disposizioni sono rette da un'unica causa e, quindi, derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, porta ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre. Qualora, poi, taluna di queste disposizioni integri una cessione di beni o una prestazione di servizi soggetta all'imposta sul valore aggiunto, questa disposizione va assoggettata ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, che sancisce il principio dell'alternatività tra imposta di registro e imposta sul valore aggiunto, all'imposta di registro in misura fissa, restando solo le altre disposizioni assoggettate all'imposta proporzionale di registro. I principi suesposti hanno trovato puntuale applicazione nella decisione impugnata, che ha ritenuto che "la cessione dal produttore al distributore di una percentuale sui proventi del film, l'anticipazione, a carico del secondo in favore del primo, del cosiddetto minimo garantito in corrispettivo del mandato ricevuto, la cessione al distributore del credito relativo ai proventi" costituiscano tutte disposizioni autonome, come tali assoggettabili non ad un'unica, ma ciascuna ad un'autonoma tassazione.

Comm. Trib. Centr. 1° febbraio 1994 N. 378 Sez. 12 (omissis) Per il merito si rileva che, - pur essendo sopravvenuto il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 il cui art. 43, lettera 79 riporta sostanzialmente la formula del previgente art. 6 della tariffa, allegato A del D.P.R. n. 634 del 1972 con il riferimento alla somma garantita -, la nota della tariffa allegata al suddetto successivo D.P.R. n. 131 del 1986, nello statuire che "le garanzie personali prestate in solido da più soggetti danno luogo all'applicazione di una sola imposta, salva l'applicazione dell'imposta fissa per quelle non contestuali", non importa una generale estensione del beneficio a tutti i casi di pluralità soggettiva e oggettiva delle fideiussioni per una stessa obbligazione principale.

Invero, come precisato dalla Corte di cassazione proprio nella delimitazione dell'applicazione della

riportata nota (sent. 19 novembre 1987, n. 8508; 26 marzo 1988, n. 2594), nel caso (come nella specie) di fideiussione prestata da più soggetti per lo stesso debito, deve distinguersi l'ipotesi della confideiussione in senso stretto da quella della fideiussione plurima. La prima si verifica quando più soggetti prestano una fideiussione nella reciproca consapevolezza dell'esistenza dell'altrui garanzia e con l'intento di obbligarsi conseguentemente; la seconda, quando la prestazione delle distinte fideiussioni avviene con atti separati e senza che i vari fideiussori abbiano la consapevolezza dell'altrui garanzia e la volontà di obbligarsi congiuntamente. In entrambi i casi, a norma dell'art. 1946 del codice civile (a meno che non sia stato pattuito il beneficio della divisione), i confideiussori sono tenuti per l'intero debito, ma nel primo si riconosce una comunanza di interessi - trasfusa nell'unicità della prestazione - che non si riscontra nel secondo: nel primo, quindi, ricorre una pluralità di vincoli derivati da una medesima obbligazione, mentre nel secondo la pluralità di vincoli è conseguenza di una molteplicità di obbligazioni; nel primo, in definitiva, si individua un solo negozio riferibile a più soggetti, nel secondo una pluralità di negozi giuridici.

Per tali considerazioni deve concludersi che la fideiussione prestata con unico atto da più garanti per lo stesso debito a favore dello stesso creditore integra un solo negozio giuridico dal quale scaturiscono vincoli obbligatori per tutti i soggetti che hanno concesso la garanzia, sicché, a norma dell'art. 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, l'atto è soggetto ad una sola imposta di registro, commisurata alla somma garantita per la quale i confideiussori sono congiuntamente tenuti.

Diversamente, in conseguenza, nel caso di atti separati con i quali, senza alcun reciproco collegamento espresso e senza rispettiva menzione, le fideiussioni, sia pure per una medesima obbligazione principale, sono concesse con atti separati.

Né potrebbe opporsi che la suddetta nota, nel prevedere esplicitamente l'applicazione dell'imposta fissa per le garanzie "non contestuali", estende in ogni caso il beneficio dell'unica imposta proporzionale a tutte le garanzie prestate con atti plurimi non collegati perché dalla stessa formulazione della nota risulta che la stessa si riferisce solo a quelle "prestate in solido da più soggetti".

E, poiché, nella riconosciuta pluralità degli atti di fideiussione non vi è altro collegamento che l'identità dell'obbligazione principale garantita e del creditore relativo, senza alcuna manifestazione di reciproca consapevolezza o di qualsiasi collegamento tra i vari fideiussori, manca quella solidarietà che può derivare dalla legge o dalla volontà delle parti, costituente, secondo la nota, la condizione per l'applicabilità del beneficio tributario pur nel caso di mancata contestualità delle fideiussioni prestate.

Va pure tenuto presente che l'imposta di registro è imposta di atto e va applicata in assenza di specifiche altre norme, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 "secondo l'intrinseca materia e gli effetti giuridici degli atti presentati da registrare", e cioè indipendentemente da atti in essi non richiamati.

Pertanto, il ricorso dell'ufficio deve essere accolto, trattandosi di fideiussioni concesse con atti separati senza alcuna dimostrazione, negli stessi, di una connessione e conoscenza reciproca. P.Q.M. Accoglie il ricorso dell'ufficio.

Giampiero Petteruti

1) FEDELE, *La Comunione*, Torino, 1986, pag. 412.

2) Cfr., per tale argomento, LEO-TRAPANI, cit., nota 43. E' da ritenere che il riferimento a più immobili sia ellittico e sottenda quello a *più diritti reali*, per cui la stessa regola deve valere allorché si tratti di *diritti diversi*.

Sul tema della vendita cumulativa di più immobili, intesa come contratto *unico*, v. RUBINO, *La Compravendita*, cit, pag. 137-138; BIANCA, *La vendita e la permuta*, in Tratt. Vassalli, Torino, 1972, § 114, pag. 252.

3) C.M. n. 88 (prot. n. 240858) in data 14 ottobre 1983 - Dir. TT.AA.

OGGETTO: Registro - Tassazione del deposito cauzionale previsto in un contratto di locazione.

Da più parti sono pervenute alla scrivente richieste di chiarimenti in ordine al criterio di tassazione da applicare, ai fini dell'imposta di registro, al deposito cauzionale pattuito dalle parti in relazione alla stipula di un contratto di locazione.

Al riguardo, al fine di uniformare il comportamento, risultato contrastante, degli uffici dipendenti, si ritiene opportuno fornire i seguenti chiarimenti. Anzitutto, non sembra corretto applicare alla disposizione contrattuale, il deposito cauzionale la norma di cui all'art. 20, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, considerando tale disposizione necessariamente connessa al contratto di locazione di cui fa parte, con la conseguenza di sottrarre la disposizione stessa ad una tassazione autonoma.

Come infatti si è già avuto modo di sottolineare (nota n. 301624 dell'8 settembre 1973), la menzionata norma si riferisce espressamente a disposizioni che derivano "necessariamente" le une dalle altre, in modo tale che non si possa staccare una di esse senza che le altre ne vengano ad essere, di conseguenza, alterate.

Ora, la mancanza, in un contratto di locazione, della disposizione relativa al deposito cauzionale, non sembra alterare la struttura giuridica e la funzione economica di tale contratto, essendo il deposito stesso stabilito, di comune accordo, dalle parti contraenti al fine di garantire l'esatto adempimento degli obblighi posti a carico del conduttore.

Tanto precisato, la scrivente conferma l'avviso (già espresso con le note n. 301624 dell'8 settembre 1983, n. 250795 del 23 marzo 1983, n. 250970 del 28 marzo 1983 e n. 240104 del 25 luglio 1983) che il deposito cauzionale di cui trattasi debba scontare, in sede di registrazione dell'atto nel quale è previsto, l'aliquota dello 0,50% di cui all'art. 6 della Tariffa, parte prima, Allegato A, al D.P.R. n. 634 del 1972, e successive modificazioni. Questa Direzione Generale ritiene anche opportuno precisare il criterio impositivo cui debbono attenersi i dipendenti uffici in occasione della tassazione delle seguenti fattispecie. Posto che l'ammontare del canone di locazione e quello del deposito cauzionale, per quanto prima precisato, debbono costituire due distinte basi imponibili dell'imposta di registro e considerato che le aliquote del tributo previste dalla legge (2%, ai sensi dell'art. 5 della Tariffa, parte prima, allegata al menzionato D.P.R. n. 634 e 0,50%, a norma del successivo art. 6), debbono essere applicate separatamente per ciascuna di dette basi imponibili, può accadere che l'imposta relativa ad uno o ad ambedue i negozi giuridici in parola risulti inferiore all'imposta fissa di L. 50.000. In particolare, nel caso in cui l'ammontare dell'imposta proporzionale dovuta in relazione al deposito cauzionale in argomento sia inferiore a quello della predetta imposta fissa, ma l'ammontare del tributo concernente il canone di locazione sia superiore alla cennata misura fissa, è avviso della scrivente che l'ufficio competente debba sommare gli importi delle due imposte proporzionali, liquidando il totale. Non sembra infatti sostenibile l'avviso di alcuni uffici dipendenti secondo il quale, nel caso prospettato, il tributo per il deposito cauzionale (da aggiungere a quello relativo al canone di locazione) dovrebbe in ogni caso essere rapportato all'imposta fissa di lire 50.000 e ciò in forza del disposto dell'ultimo comma dell'art. 39 della legge di registro in base al quale l'ammontare dell'imposta non può in nessun caso essere inferiore all'anzidetta misura. Al riguardo giova, anzitutto, sottolineare come la richiamata disposizione normativa trova la sua ragion d'essere nella circostanza che la registrazione è, in primo luogo, un servizio pubblico e che la somma a cui essa si riferisce rappresenta il costo minimo del servizio reso dalla pubblica amministrazione.

Tuttavia, nel caso come quello in parola, in cui per una disposizione contenuta in un atto venga liquidata un'imposta proporzionale superiore a quella fissa, non sembra consentito liquidare nel contempo un'imposta fissa in relazione ad un'altra disposizione presente nel medesimo atto qualora l'ammontare dell'imposta proporzionale per essa dovuta sia inferiore a lire 50.000. In tale ipotesi, invero, la copertura del costo del servizio della registrazione appare già assicurata attraverso l'applicazione all'altra disposizione dell'imposta proporzionale in misura superiore a quella fissa, come si è avuto occasione di sottolineare con la nota n. 250970 del 28 marzo 1983.

Appare infine necessario render noto l'avviso della scrivente anche in merito al caso in cui sia sottoposto a tassazione un contratto di locazione nel quale sia l'ammontare del tributo sul canone pattuito, sia quello sul deposito cauzionale risultino ambedue inferiori a lire 50.000. Al riguardo, questa Direzione Generale è del parere che *non sia legittimo percepire in sede di registrazione del contratto in parola - come risulta abbia fatto qualche ufficio dipendente - due distinte imposte fisce per ciascuna delle due suddette disposizioni contrattuali.*

Come invero è stato chiarito in precedenti occasioni (da ultimo con nota n. 250529 del 4 febbraio 1982), un atto contenente convenzioni plurime assoggettabili di per sé ciascuna ad un ammontare di imposta inferiore a quella fissa deve scontare una sola imposta fissa qualora la liquidazione del tributo - relativamente alle varie summenzionate convenzioni - risulti inferiore a quest'ultima, per la prevalente considerazione che unica è la formalità della registrazione. Nel caso sopra ipotizzato, dunque, l'ufficio competente dovrà liquidare un'unica imposta fissa di registro in occasione della registrazione del contratto di locazione nel quale è previsto il deposito cauzionale surricordato.

R.M. n. 250970 in data 28 marzo 1983 - Dir. TT.AA. - Imposta di registro - Contratto di locazione - Aliquota.

Con istanza inviata alla scrivente in data 28 giugno 1980 il Sig. chiedeva un riesame dei criteri di tassazione adottati dall'Ufficio del registro di, ai fini dell'imposta di registro, su un contratto di locazione.

Detto Ufficio, invero, al momento della registrazione del contratto aveva percepito l'imposta proporzionale, con l'aliquota del 2%, sull'ammontare del canone annuo (per un importo di lire 25.680) e l'imposta nella misura fissa di lire 20.000 sull'ammontare del deposito cauzionale previsto nell'atto in lire 200.000.

Al riguardo l'istante sosteneva che su tale ultima somma avrebbe dovuto essere applicata la normale aliquota dello 0,25% (per un ammontare di imposta di lire 500) prevista dall'art. 6 della Tariffa, parte prima, allegato A al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634.

Codesto Ispettorato, interpellato in merito, faceva presente di ritenere fondate le obiezioni sollevate dall'istante.

Veniva infatti sottolineato come già in una precedente occasione (riunione degli Ispettorati compartimentali riportata nell'Ispettoriale n. 8565 del 20 novembre 1963) l'Amministrazione finanziaria avesse chiarito che "al quesito se l'atto contenente convenzioni plurime, che danno un ammontare d'imposta inferiore a lire 1.000 (ora 50.000), sia soggetto ad una sola tassa fissa oppure a tante quante sono le convenzioni stipulate, si deve rispondere che, una essendo la formalità, non può percepirsi che una sola tassa fissa di registro". Nella specie, pertanto, codesto Ispettorato riteneva che al deposito cauzionale in parola non avrebbe potuto applicarsi l'imposta fissa, bensì quella proporzionale con l'aliquota dello 0,25% come richiesto dall'istante.

Tutto ciò premesso, la scrivente condivide le considerazioni esposte da codesto Ufficio ispettivo.

È in primo luogo da sottolineare, infatti, come l'imposta fissa trovi il suo fondamento nella circostanza che la registrazione è, anzitutto, un servizio pubblico e che la somma a cui essa ammonta rappresenta il costo minimo del servizio. Per tale motivo, dunque, l'art. 39 della legge di registro stabilisce che l'imposta non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nella Tariffa allegata alla stessa legge.

Nel caso, però, che per una disposizione contenuta in un atto venga liquidata l'imposta proporzionale - nella quale è compreso il corrispettivo del servizio reso dall'Ufficio - non sembra consentito liquidare nel contempo l'imposta fissa in relazione ad un'altra disposizione presente nell'atto stesso qualora l'ammontare dell'imposta proporzionale per essa dovuta sia inferiore a lire 50.000.

Si deve poi evidenziare che in via di principio il deposito cauzionale - come s'è già avuto occasione di precisare (nota n. 301624/73 dell'8 settembre 1973) - rientra nella sfera di applicazione del ricordato art. 6 della parte prima della Tariffa allegata alla legge di registro, in quanto trova il suo fondamento nella garanzia prestata dal locatario di adempiere le obbligazioni presenti nel contratto stipulato.

Poiché però tale garanzia ha, giuridicamente, valore autonomo rispetto alle altre disposizioni contrattuali è, per tale motivo, assoggettata al tributo indipendentemente dal contratto di locazione.

Tutto ciò considerato, è avviso della scrivente che l'Ufficio competente, all'atto della registrazione del contratto di locazione in discorso, avrebbe dovuto assoggettare all'imposta di registro tanto

l'ammontare del canone locatizio annuo - applicando la predetta aliquota del 2% - quanto l'ammontare del deposito cauzionale in argomento, applicando la summenzionata aliquota dello 0,25%, e che i due importi si sarebbero dovuti sommare.

Nota Min. n. 250529 in data 4 febbraio 1982 - Dir. TT. AA.

OGGETTO: Misura minima dell'imposta - Non può mai essere inferiore alla tassa fissa - Convenzioni plurime in uno stesso atto - È dovuta in ogni caso una sola tassa fissa. (D.P.R. n. 634/1972, Art. 39).

Con la nota cui si risponde codesto Ispettorato ha chiesto di conoscere se un atto contenente convenzioni plurime assoggettabili di per sé ad un ammontare d'imposta inferiore alla tassa fissa di registro sia soggetto ad una sola tassa fissa oppure a tante quante sono le convenzioni stipulate.

Al riguardo si ritiene tuttora valido l'orientamento assunto da questa Amministrazione (Riunione Ispettori Compartimentali delle Tasse in Riv. Leg. fisc. 1964, col 404) nella vigenza della precedente legge di registro, nel senso cioè che *debba essere percetta una sola tassa fissa di registro qualora la liquidazione dell'imposta - relativamente alle varie convenzioni contenute in un atto - risulti inferiore a detta tassa, sempre per la prevalente considerazione che unica è la formalità di registrazione.*

- 4) Come rileva la dottrina : TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, Utet, Torino, 2002, pag. 236.
- 5) MASTROPAOLO, Registrazione di atti, in Enc. Dir., vol. XXXIX, Milano, 1988, pag. 449 §2.
- 6) SANTAMARIA, Registro (imposta di), in Enc. Dir., vol. .XXXIX, Milano, 1988, pag. 534 e ss.
- 7) Cfr TESAURO, cit., pag. 236.
- 8) Si ricorda che la misura fissa dell' imposta trova alternativo o cumulativo fondamento:
 - nell'assenza di indici rivelatori di capacità contributiva;
 - nella sussistenza di altro trattamento tributario, nel cui ambito si esaurisca la rilevanza della capacità contributiva;
 - nella concessione di un trattamento di favore;
 - nella diversa misura dell'imposta, stabilita in modo invariabile per ragioni di politica tributaria.

(Riproduzione riservata)