

TASSAZIONE DI TRANSAZIONE CON PAGAMENTO CONTESTUALE DI SOMME

Si chiede di conoscere quale sia il trattamento fiscale applicabile ai fini dell'imposta di registro ad una transazione con pagamento contestuale di somme (e non comportante trasferimenti).

Ai sensi dell'art. 29 d.p.r. n. 131/1986:

«1. 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 né di quelli estinti per effetto della transazione; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa».

La norma in esame rappresenta un'evoluzione rispetto al testo previgente (art. 27 d.p.r. n. 634/1972), volta a trattare in modo più organico e completo la disciplina del contratto di transazione, realizzando anche un miglior coordinamento tra la disposizione tributaria e quella civilistica di cui all'art. 1965 c.c.

Infatti emerge dall'art. 29 che sono soggette ad imposizione proporzionale le transazioni aventi un contenuto novativo o costitutivo, mentre sono soggette ad imposta fissa quelle transazioni aventi un contenuto meramente dichiarativo, dalle quali non derivano obblighi di pagamento e che non modificano le situazioni giuridiche preesistenti.

La dottrina avverte più precisamente come l'art. 29 cit. comporti un ritorno alla tradizionale distinzione tra transazione novativa (quindi modificativa delle situazioni giuridiche preesistenti) e transazioni dichiarative (cioè pure e semplici), sulla quale era fondato l'art. 60 del testo unico del 1923. Più in generale esso conferma il principio posto alla base del regime dell'imposta di registro comportante l'applicazione della suddetta imposta in misura proporzionale ad atti che importino trasferimento di ricchezza (così, tra gli altri, Maisto, *La transazione nell'ambito dell'imposta di registro*, in *La transazione nella prassi interna ed internazionale*, a cura di Andreoli, Padova, 2000, 165 ss.; Pappa Monteforte, *La transazione nell'imposta di registro*, in *Notariato*, 2013, 115 ss.).

Comunemente, pertanto, si distinguono tre diversi ambiti di applicazione separati a seconda degli effetti civilistici che discendono dall'accordo transattivo:

a) transazioni che comportano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali, le quali fuoriescono dalle previsioni dell'art. 29 e sono soggette all'imposta di registro proporzionale prevista nella tariffa per gli atti traslativi a titolo oneroso;

b) transazioni con effetti novativi o costitutivi che si sostanziano nell'assunzione di obblighi di pagamento soggetti all'imposta proporzionale di registro per essi prevista nella tariffa (3 per cento), non considerando nella relativa base imponibile eventuali obblighi di restituzione o obblighi già previsti dai rapporti controversi ed estinti per effetto della transazione stessa (v. circ. Min. fin. n. 37/1986);

c) transazioni che non comportano neppure assunzione di obblighi di pagamento, per le quali l'imposta è dovuta in misura fissa. Si giustifica tale previsione in quanto in tal caso viene a mancare il presupposto impositivo rappresentato dal trasferimento di ricchezza ovvero più

precisamente la modificazione delle situazioni giuridiche preesistenti all'atto di transazione stesso (v. tra gli altri Maisto, op. cit., 169).

La ragione giustificatrice posta a base della tassazione della transazione e la rilevanza attribuita dall'art. 29 all'obbligo di pagamento, quale modificazione della situazione giuridica preesistente alla transazione, induce a ritenere che nell'ipotesi in cui l'atto di transazione preveda da un lato il riconoscimento di diritti controversi e dall'altro che una parte versi una certa somma di denaro all'altra che ne rilascia quietanza, l'atto debba scontare l'imposta proporzionale di registro nella misura del 3 per cento in relazione all'obbligo di pagamento che ne deriva, «perché evidentemente il pagamento della somma costituisce adempimento della relativa obbligazione nascente dalla transazione», dovendosi perciò escludere l'applicazione dell'imposta nella misura dello 0,50 per cento previsto per la quietanza (Cardarelli, *La risoluzione del contratto e la transazione*, in *Corr. Trib.*, 1986, 2389; Pappa Monteforte, op. cit.; Uricchio, *Commento art. 29*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 213 ss.).

In senso non dissimile si è espressa anche Comm. trib. centr., 29 novembre 1993, n. 3419, (seppure riferita al d.p.r. n. 634/1972) secondo la quale «escluso che l'atto di transazione possa essere assimilato ad una "quietanza" solo perché in esso si dice che la banca "versa" la somma, in quanto trattasi di negozio giuridico, avente l'effetto di costituire, modificare ed estinguere rapporti (art. 1965 in relazione all'art. 1321 cc.) e non di un mero atto giuridico, occorre considerare che l'effetto principale del negozio in questione è stato quello di porre a carico della banca il pagamento della somma di a favore del fallimento. La transazione in altri termini ha avuto per oggetto una prestazione di contenuto patrimoniale per la quale ai sensi dell'art. 9 della tariffa è dovuta l'imposta proporzionale di registro....».

Ancora più chiaramente sul punto si era espressa la Cassazione (sent. 25 maggio 1966, n. 1335 in *Dir. Prat. Trib.*, 1968, II, 487 ss.) con riguardo al testo unico del 1923, il quale come detto, tassava la transazione secondo i medesimi principi alla base dell'attuale art. 29. Più precisamente, secondo la Corte anche una transazione che comporti la semplice rinuncia di uno dei litiganti alle proprie pretese è soggetta ad imposta proporzionale se è previsto il contestuale pagamento di una somma di denaro. E ciò perché il pagamento stesso necessariamente presuppone l'obbligazione di cui costituisce contestuale adempimento e che sorge con l'atto di transazione.

Sarebbe infatti del tutto illogico, posto che la legge di registro considera trasferimento di ricchezza tassabile la semplice obbligazione di pagare che costituisce clausola di un contratto di transazione, pensare che lo stesso non debba ritenersi anche per il pagamento contestuale della somma.

Non è dovuta invece ulteriore imposta di registro per la quietanza in quanto la stessa si riferisce ad una disposizione contenuta nello stesso atto e già tassata, ex art. 21 comma 3 d.p.r. n. 131/1986 (Pappa Monteforte, op. cit.; Uricchio, op. cit.).

Per completezza è opportuno segnalare che una parte della dottrina con riguardo alla tassazione di transazione con pagamento di somme ritiene dovuta l'imposta proporzionale di registro nella misura del 3 per cento o dello 0,50 a seconda che "dall'atto la somma risulti promessa o pagata", richiamando in tal senso Cass. 8 febbraio 1989 n. 794 (v. Petrelli, *Formulario notarile commentato*, Milano, 2001, 996, ma vedi anche p. 959 ove più in generale si ritiene che se dalla

transazione risulti solo una quietanza l'imposta è dovuta nella misura dello 0,50 per cento; Penco, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1986, 172).

È bene, però, ricordare che la Corte di Cassazione nella sentenza appena citata si è pronunciata con riguardo al previgente testo unico, il quale accomunava la transazione alle risoluzioni, disciplinando la tassazione in base alla gratuità o meno delle stesse, per cui l'individuazione del regime fiscale degli accordi transattivi doveva essere stabilito in base al principio generale degli "effetti giuridici dell'atto". L'attuale art. 29 pone, invece, l'accento ed attribuisce rilevanza fiscale all'obbligo di pagamento derivante dalla transazione, obbligo che comunque rappresenta, seppur implicitamente, il titolo giustificativo del pagamento effettuato.

In ogni caso, anche qualora si ritenesse che, se la transazione non evidenzia espressamente un'assunzione di obbligazione ma dà atto di un pagamento con relativo rilascio di quietanza, non sia ravvisabile un obbligo da tassare nella misura del 3 per cento, sembra ragionevole ritenere dovuta l'imposta nella misura dello 0,50 per cento per la quietanza.

Si potrebbe cioè sostenere che laddove l'obbligo (che giustifica il pagamento) sia adempiuto il trattamento fiscale della disposizione sia quello meno gravoso della quietanza (mutuando il trattamento dalle previsioni di cui all'art. 28 e dall'art. 30 d.p.r. n. 131/1986 che distinguono le aliquote dell'imposta di registro in ragione del fatto che il corrispettivo sia promesso o pagato).

Sembrirebbe, infatti, poco ragionevole un'interpretazione meramente letterale dell'art. 29 che porti a ritenere dovuta per tale fattispecie solo un'imposta fissa per l'assenza dell'assunzione di un obbligo di pagamento, anche perché la stessa comporterebbe una tassazione della transazione inferiore a quella di una quietanza (in ordine ai criteri per qualificare una dichiarazione liberatoria sottoscritta dalla parte come quietanza o come transazione vedi Cass. 20 gennaio 2003 n. 729, 6 ottobre 1999 n. 11117).

Annarita Lomonaco