

Consiglio Nazionale del Notariato

PG-GP – 21 ottobre 2002 - Studio 68/02/T

UNICITÀ E PLURALITÀ DI NEGOZI – INTERPRETAZIONE DELLE DISPOSIZIONI CONTENUTE IN UN ATTO

Approvato dalla Commissione studi tributari il 24 ottobre 2002.

1. La questione

Si chiede di conoscere come debbano applicarsi le imposte di registro, ipotecaria e catastale in presenza di atto traslativo, ove l'alienazione avvenga da parte di più soggetti o a favore di più soggetti, che alienino (o acquistino) quote di diritti reali omogenei sullo stesso bene o su più beni, o diritti distinti (ad es., proprietà e usufrutto) sugli stessi beni, allorché l'imposta proporzionale su ciascun segmento della complessiva operazione sia pari o inferiore al minimo, oppure in presenza di fattispecie per la quale sia dovuta l'imposta fissa.

In particolare, si chiede di stabilire come debbano applicarsi le imposte suddette

- a) in caso di alienazione, con lo stesso atto, di nuda proprietà e usufrutto, qualora si ipotizzi di eseguire il calcolo dell'imposta applicando l'aliquota a ciascun corrispettivo parziale e da tale modalità di calcolo risultino *singole* frazioni d'imposta inferiori al minimo di 129,11 euro (importo fisso);
- b) in caso di alienazione, con lo stesso atto, di quote di diritti reali sullo stesso bene, qualora si ipotizzi di eseguire il calcolo dell'imposta applicando l'aliquota al corrispettivo parziale di ciascuna quota e da tale modalità di calcolo risultino singole frazioni d'imposta inferiori al minimo (importo fisso);
- c) in caso di alienazione, con unico atto, di diritti identici su più beni, che comportino applicazione di aliquote differenziate (ad es. fabbricato e terreno agricolo), ove la considerazione separata dei corrispettivi parziali dia luogo a singole imposte inferiori al minimo (importo fisso);
- d) in caso di alienazione, da parte di più soggetti, di unico fabbricato, con richiesta del trattamento tributario "prima casa", avendo presente che le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa,

e se sia corretto applicare più imposte

- 1) nel caso a), ritenendo che si tratti di *due* alienazioni, una di nuda proprietà e l'altra di usufrutto;
- 2) nel caso b), ritenendo che ad ogni (alienazione di) quota corrisponda un distinto negozio;
- 3) nel caso c), ritenendo che ad ogni trasferimento di bene corrisponda un distinto negozio;
- 4) nel caso d), ritenendo che ricorra la stessa fattispecie indicata sub b).

2. L'alienazione complessa in campo tributario

La casistica illustrata può agevolmente riassumersi nella figura dell'alienazione (soggettivamente od oggettivamente) complessa, la cui trattazione evoca sia il tema dell'unicità e pluralità di negozi, sia le problematiche della natura giuridica della *comunione* e della *quota* ¹.

Accantonando per il momento le imposte ipotecarie e catastali, può dirsi che, per l'*imposta di registro*, le questioni appena accennate trovano il punto di emersione nell'art.21 T.U. Registro, ove si disciplina l'atto contenente *più disposizioni*.

La nomenclatura fiscale non appare rigorosa, riferendosi all' *atto* da sottoporre ad imposizione intendendolo a volte come *documento* ed altre come *negozio documentato*, sicché si deve innanzi tutto stabilire cosa debba intendersi per pluralità di disposizioni.

E' noto che l'interpretazione del negozio dal punto di vista fiscale si differenzia in parte da quella civilistica, poiché, pur valendo per entrambe il superamento del criterio esegetico fondato sulla mera letteralità, nel campo dell'imposta di registro rileva unicamente l'effettualità giuridica dell'atto². E poiché rileva l'effetto, non è dato utilizzare elementi desunti aliunde³. Tuttavia, si ritiene che, nonostante alcune incertezze terminologiche riscontrabili nelle norme, la nozione di *disposizione* sia assimilabile a quella di *negozio giuridico*⁴, per cui il nesso, sinallagmatico o di corrispettività, tra più prestazioni vale pur sempre ad unificarle anche fiscalmente. Inoltre, ove l'autonomia privata crei un contratto misto, combinando vari elementi di

¹ Basti qui ricordare che la teoria collettivistica pare oramai cedere a quella individualistica e, nell'ambito di questa, sembra prevalere la ricostruzione romanistica come proprietà plurima integrale, che dà luogo ad un fascio di diritti omogenei sulla totalità dello stesso bene.

Circa la quota, con essa si individua la misura della partecipazione del singolo alla divisione della cosa e, correlativamente, la misura del diritto di cui il singolo può disporre isolatamente dagli altri titolari.

Ampie citazioni di dottrina e giurisprudenza in FAVALE, *La Comunione ordinaria*, Milano, 1997, pag. 14 e ss., PALAZZO, voce *Comunione*, in Dig.Disc.Priv., sez.Civ. Torino, 1988, pag. 168; SCOZZAFAVA, voce *Comunione*, in Enc.Giur., Roma, 1988, pag. 2;

Tenuto conto della norma dispositiva contenuta nel secondo comma dell'art.1101 c.c., si distinguono la quota *dominica* da quella *dei vantaggi e dei pesi* (FEDELE, *La comunione*, Torino, 1986, pag. 30), il cui possibile divario non incide, però, sul potere di disposizione, che resta delimitato dalla prima.

Diverso significato assume la quota allorché si passi al campo societario, poiché in tal caso essa rappresenta la (singola) partecipazione societaria; con la conseguenza che l'alienazione di più quote comporta pluralità di negozi, ciascuno con un suo diverso alienante, salvo che nel caso della comunione di quota di cui all' art. 2482 c.c. secondo comma.

² URICCHIO, commento all'art.20 T.U. Registro, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, pag. 179.

³ Come il comportamento complessivo dei contraenti anche posteriore alla stipulazione del contratto, ex art.1362 secondo comma c.c.; NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1990, pag. 98.

⁴ URICCHIO, commento all'art.21, cit., pag. 183 ed ivi citazione della sentenza di Cass, n.864 del 1947, ritenuta ancora un punto di riferimento; NASTRI, cit., pag. 105-106 ("*è da prendere in considerazione il negozio giuridico in tutti i suoi elementi e non certo le singole obbligazioni che in un contratto bilaterale le parti contraenti assumono. D'altronde, se così non fosse, si accoglierebbe l'inaccettabile principio di suddivisione del negozio giuridico in più convenzioni - snaturando la sua unitarietà e inscindibilità*").

contratti nominati, non sarà consentito, dal punto di vista fiscale, frantumarne l'unità, adducendo la sussistenza di più negozi.

Per quanto riguarda, poi, la connessa problematica delle modalità di applicazione dell'imposta ove concorrano imposizioni fissa e proporzionale, è sufficiente ricordare che essa è stata trattata in precedente studio⁵ che ha messo in evidenza elementi fisionomici delineanti un sistema sostanzialmente coerente, in cui valgono il principio dell'assorbimento dell'imposta fissa in quella proporzionale⁶ e quello dell'imposizione fissa come misura minima della *complessiva* imposta dovuta sull'atto sottoposto alla registrazione.

Ritornando al sistema stabilito dal citato articolo 21 comma 1, può ora dirsi che esso presuppone proprio che siano individuabili *più* disposizioni, utilizzando le normali regole ermeneutiche, mentre nessuno spazio vi è per l'applicazione della regola in parola ove la disposizione sia *unica*, ovvero quando non sia possibile considerare isolatamente i frammenti del *complessivo* accordo contrattuale senza alterarne la funzione economico-sociale.

3. L'alienazione soggettivamente complessa

Venendo alla detta questione dell'unicità o pluralità dei negozi⁷ la soluzione da adottare di fronte a fattispecie di alienazione complessa soggettivamente si trae, correntemente, dagli artt.1108 comma 3° e 1507 c.c.⁸, derivandosene l'unicità allorché l'interpretazione della volontà espressa nel contratto non faccia emergere indici contrari alla (normale) unitarietà dell'accordo: pur essendo astrattamente possibile una pluralità di negozi, collegati o non, l'accordo è di regola unitario, perché unico è il risultato empirico cui le parti normalmente mirano⁹.

E che la considerazione unitaria sia consentita (e normalmente voluta) è dato ricavare innanzi tutto dal detto art.1108: non avrebbe senso disciplinare una fattispecie

⁵ V. lo studio del CNN n.85/99/T del 13 gennaio 2000 GIUNCHI-MONTELEONE, *Tassazione a misura fissa*.

⁶ Criterio espresso dall'art.41 T.U. Registro e fatto proprio dal Min.Fin. nella Circ. n.109 del 24 maggio 2000, ove, in relazione alla successione in presenza di più eredi, di cui uno soltanto in possesso dei requisiti previsti per fruire delle agevolazioni riguardanti l'imprenditoria giovanile, si fa applicazione del principio ricavabile dall'art.21 T.U. Registro, precisandosi che, trattandosi di *unico evento*, l'imposta in misura fissa sulla parte spettante all'erede in possesso dei requisiti resta assorbita dall'imposta ipotecaria proporzionale dovuta da quello privo dei requisiti.

Diverso orientamento risulta espresso nella Circ. n. 44 del 07.05.01.

⁷ Problema trattato sia nello studio n.2471, est. LEO-TRAPANI, della Commissione Studi Civilistici, che nella Risposta a Quesito n.2167 del 16.12.1998 (entrambi in BDN), cui si rinvia.

⁸ LUMINOSO, *La vendita con riscatto*, in Cod. Civ. Comment. Diretto da Schlesinger, Milano, 1987, pag. 447.

⁹ Ciò è ben esposto da GALGANO, *Il negozio giuridico*, in Tratt. Cicu-Messineo-Mengoni, Milano, 1988, pag.40 nota 6, secondo cui *il problema è di interpretazione della volontà delle parti, ma, se la volontà di tutti i comproprietari si esprime in unico atto, si deve presumere che si sia voluta vendere la cosa comune, non già una somma di quote.*

Ove compaiano espressioni del tipo "*Tizio, Caio e Sempronio, ciascuno per i propri diritti ed in solido tra loro, vendono a....*", o equivalenti, potrà senz'altro dirsi che si tratti di negozio unico.

come quella ivi delineata, se valesse *in ogni caso* il diverso criterio della somma delle alienazioni, sia pur collegate ¹⁰.

In tutti tali casi vale la precisazione per cui ben può darsi un (solo) contratto in cui un *centro d'interessi*¹¹, o una *parte*, sia costituita da più soggetti (le cui volizioni diano luogo all'atto collettivo¹²).

Quanto sopra non esclude, ovviamente, che possa ricorrere una pluralità di negozi, allorché le Parti vi abbiano interesse e tale volontà emerga in modo esplicito dall'atto.

Identica soluzione (unicità di negozio con parte soggettivamente complessa) varrà, essendo identica la base logica, allorché ad alienare non siano tutti, ma solo alcuni dei comunisti, così come nel caso che acquirenti siano più soggetti ¹³ o allorché vi sia contemporanea alienazione di diritti di natura diversa.

Riguardo a quest'ultima (caso a): alienazione contemporanea di proprietà ed usufrutto) va anche ricordata la distinzione tra *comunione* e *concorso* ¹⁴ di diritti reali

¹⁰ La giurisprudenza ha talvolta seguito la teoria della pluralità di negozi collegati, ma relativamente a particolari fattispecie (ad esempio Cass. 9.4.1991 n.3716 relativa ad un'ipotesi di revoca fallimentare) ove assumeva rilevante influenza il risultato equitativo da raggiungere. In altre occasioni ha seguito l'opposta soluzione (cfr. Cass. 29 gennaio 1983, n. 822); ha messo un punto fermo, a favore della possibilità di configurare unico negozio, Cass. Sez. Unite 8.7.1993 n. 7481: << *La promessa di vendita di un bene in comunione è, di norma, considerata dalle parti attinente al bene medesimo come "un unicum" inscindibile e non come somma delle singole quote che fanno capo ai singoli comproprietari, di guisa che questi ultimi - salvo che l'unico documento predisposto per il detto negozio venga redatto in modo tale da farne risultare la volontà di scomposizione in più contratti preliminari, in base ai quali ognuno dei comproprietari si impegni esclusivamente a vendere la propria quota al promissario acquirente, con esclusione di forme di collegamento negoziale o di previsione di condizioni idonee a rimuovere la reciproca insensibilità dei contratti stessi all'inadempimento di uno di essi - costituiscono un'unica parte complessa e le loro dichiarazioni di voler vendere si fondono in un'unica volontà negoziale*>> (conforme, secondo FAVALE, *La Comunione ordinaria*, Milano, 1997, pag. 355, Cass. 30.8.1995 n. 9137).

Sulla base della distinzione tra contratto plurilaterale (tra più *parti*, e che è solo quello con comunione di scopo) e bilaterale (tra due *parti*), anche la dottrina sottolinea che, in quello bilaterale, la parte (unico centro di interessi) può essere *pluripersonale*, come nella vendita o nella locazione della cosa comune (GALGANO, *Il negozio giuridico*, in Tratt. Cicu-Messineo-Mengoni, Milano, 1988, pag. 40).

¹¹ CARRESI, *Gli atti plurisoggettivi*, in Riv. Trim. Dir. proc. civ., 1957, pag. 1255.

¹² Per tutti, CARRESI, *Gli atti plurisoggettivi*, cit., pag. 1241 ss. Tale autore affermava, però, *che essendo la proprietà divisibile, l'alienazione della cosa comune consiste in tanti atti collegati*; ora lo stesso CARRESI, in *Il Contratto*, Tratt. Cicu-Messineo-Mengoni, Milano, 1987, pag. 71, afferma: "*Ma anche l'alienazione e l'acquisto della proprietà e di un bene si configureranno nei confronti degli alienanti e (o) degli acquirenti come unico atto (naturalmente collettivo) tutte le volte che le parti abbiano inteso alienare, o rispettivamente acquistare, il bene congiuntamente per un unico prezzo*".

In tale ultimo senso già CARIOTA FERRARA, *Il Negozio giuridico*, Napoli, s.d., pag.133, ed ora GALGANO, cit. alla nota 10. FRAGALI, *La comunione*, Tomo 2, in Tratt. Cicu-Messineo-Mengoni, Milano, 1978, pag. 495, allo stesso modo afferma che si può configurare il negozio unico formalmente e sostanzialmente, allorché si è voluto alienare il diritto o la cosa e quindi sono inscindibili le posizioni dei singoli partecipanti.

¹³ RUBINO, *La Compravendita*, in Tratt. Cicu-Messineo, Milano, 1971, pag. 117 nota 42.

¹⁴ MAGAZZÙ, *Concorso e conflitto di diritti*, in Enc. Dir., Milano, 1961, pag. 671 e ss. Secondo parte della dottrina (SANTORO PASSARELLI, *Sulla comunione tra proprietario e usufruttuario*, in F.I. 1932, pag.425 e ss; SALIS, *La Comunione*, Tratt. Vassalli, Torino, 1939) quando concorrano diversi diritti

sullo stesso bene, il quale concorso può dar luogo, anzi che alla comunione del diritto reale, alla comunione di godimento (come, ad es., quando concorrano al godimento l'usufruttuario parziale ed il proprietario). Anche tale comunione di godimento sembra ammettere la divisione, che ripeterebbe la sua disciplina dal modello paradigmatico della comunione di proprietà; per cui, pur ricorrendo il caso del concorso, può ritenersi applicabile il sistema ricavabile dall'art.1108 c.c..

In ogni caso, ove si ritenesse di dover ulteriormente dimostrare la generale legittimità dell'unificazione delle posizioni degli alienanti, onde dar luogo alla parte soggettivamente complessa, ulteriore argomento potrebbe trarsi dall'art.1010 c.c. comma 4, ove si fa riferimento ad unica vendita di proprietà ed usufrutto¹⁵.

Facendo applicazione di quanto sopra evidenziato, può allora dirsi che tale ricostruzione unitaria della fattispecie non può essere disattesa nell'applicazione dell'imposta di registro ai sensi dell'art.20 T.U. 131/'86, né ai sensi dell'art.21 stesso T.U. (e cioè non può essere disattesa assumendo che si tratti, *sempre*, "di più disposizioni che non derivano necessariamente le une dalle altre"); viceversa, ove non emergano dall'atto indici deponenti per la pluralità, mancherà proprio il presupposto per l'applicazione del citato art.21 T.U. Registro e sarà dovuta l'(unica) imposta sull'*unica* disposizione¹⁶.

Riassumendo, nei casi b) e d) (alienazione di più quote/alienazione da parte di più soggetti) è normalmente dovuta *unica* imposta, poiché si tratta, di norma, di *unica* disposizione; altrettanto vale per il caso a) (alienazione contemporanea di proprietà ed usufrutto).

4. L'alienazione oggettivamente complessa

Il caso c) espone una problematica solo in parte analoga a quella sopra delineata.

In particolare, 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.

potrebbe configurarsi una comunione di godimento (come nel caso di proprietà e usufrutto parziale) alla quale applicare le norme generali sulla comunione.

¹⁵ Argomento messo bene in evidenza nel capitolo 3, § b1) dello studio di LEO-TRAPANI cit. .

Si è a volte dubitato della validità dell' alienazione congiunta (intesa però come coesistenza di negozi distinti) di proprietà (nuda) ed usufrutto, ove non siano stati specificati i (due) prezzi: sul punto v., invece, RUBINO, *La Compravendita*, cit., pag. 77 nota 1-bis; CAPOZZI, *Dei singoli contratti*, Milano, 1988, pag. 43.

A proposito di iscrizione di ipoteca legale in presenza di alienazione congiunta di proprietà ed usufrutto, si è data da taluni soluzione unitaria (unica ipoteca a favore di entrambi gli alienanti, a garanzia dell'unico prezzo), sulla base della configurabilità di unico negozio: BENCINI, *L'ipoteca legale*, in Riv.Dir.Ipotecario, 1967, pag. 14.

¹⁶ Ampia casistica in GIUNCHI-MONTELEONE, studio 85/99/T citato, cui si rinvia.

Non rileva in argomento l'esistenza di una pluralità di diritti di proprietà a fronte di una pluralità di beni¹⁷ 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 contratto¹⁸.

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 alienante¹⁹.

5. Le modalità di applicazione dell'imposta fissa

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 (caso c).

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, come già si evince dalla prospettazione del quesito, 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'occasione²⁰ ed emerge bene dallo studio

¹⁷ FEDELE, *La Comunione*, Torino, 1986, pag. 412.

¹⁸ 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.

¹⁹ Come già indicato alla nota che precede.

²⁰ 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 fisse 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

85/99/T, cui si rinvia. Inoltre, quando unico documento contenga più negozi per ciascuno dei quali sia dovuta imposta 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 registrazione²¹.

6. Le imposte ipotecarie e catastali

Venendo, poi, alle imposte ipotecarie e catastali è da dirsi che per esse valgono gli stessi principi sopra illustrati, con la sola particolarità dovuta allo stretto legame tra imposta e formalità²².

Quando la formalità sia unica, come nei casi prospettati, unica sarà anche l'imposta dovuta (sia ipotecaria che catastale).

Paolo GIUNCHI - Giampiero PETERUTI

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 espresse 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.*

²¹ Come è ben esposto nella casistica illustrata alla nota che precede.

²² GIUNCHI-MONTELEONE, cit., nota 24.