

RISOLUZIONE N. 392/E



Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso

Roma, 20 ottobre 2008

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 212 del 2000 –
Imposte di registro e di bollo su contratti di concessione di
immobile regionale: pagamento delle imposte nei contratti in cui
è parte lo Stato – articolo 57, comma 7, del TUR.***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 57, comma 7, del DPR n. 131 del 1986, è stato esposto il seguente

Quesito

Il Ministero della Giustizia, Dipartimento dell'Amministrazione Penitenziaria, pone un quesito in merito alla registrazione di un contratto di concessione in uso a titolo oneroso di un immobile sito in .. facente parte del patrimonio indisponibile della Regione Puglia, nel quale lo stesso Ministero assume il ruolo di concessionario.

Il Dipartimento istante chiede chiarimenti riguardo alle spese dovute per la registrazione del contratto con riferimento al pagamento dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo.

Posto che la Regione Puglia ritiene che l'utilizzo del bene oggetto del rapporto giuridico, appartenente al patrimonio indisponibile regionale, sia disciplinato dalla Legge Regionale 26 aprile 1995, n. 27, sulla “*Disciplina del demanio e del patrimonio regionale*” e dalla delibera della Giunta Regionale (DGR) n.., adottata in attuazione della norma, per le quali le spese di concessione

e registrazione sono a carico del concessionario, l'istante chiede di sapere in merito al pagamento delle imposte:

- se è dovuta l'imposta di registro con aliquota proporzionale del 2 per cento;
- se devono essere applicate le marche da bollo sul contratto di concessione;
- a chi spetta l'onere dei suindicati pagamenti e con quale percentuale.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene che il pagamento dell'imposta di registro sia a carico esclusivo della controparte ai sensi dell'articolo 57, comma 7, del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), ai sensi del quale: *“Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'art. 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392, semprechè non si tratti di imposta per atti presentati volontariamente per la registrazione dalle amministrazioni dello Stato”*.

A sostegno della interpretazione prospettata menziona la risoluzione 17 aprile 2008, n. 159, della scrivente.

L'istante ritiene, inoltre, che non sia dovuta l'imposta di bollo, essendo l'atto esente dall'imposta, ai sensi dell'articolo 1 del DPR 26 ottobre 1972, n. 642, in quanto i contraenti sono entrambi enti pubblici.

Parere della Direzione

La concessione in uso a titolo oneroso di immobile, facente parte del patrimonio indisponibile della Regione, è disciplinata dall'articolo 5 della tariffa, parte prima, del TUR, che al comma 2, relativamente alle "*Concessioni su beni demaniali, cessioni e surrogazioni relative*", dispone l'assoggettamento delle stesse all'imposta di registro con applicazione dell'aliquota proporzionale del 2 per cento.

Per quanto attiene all'imposta di bollo si condivide la soluzione prospettata dall'istante, secondo cui l'atto di cui alla fattispecie in esame è esente dall'imposta.

Invero, la norma a cui si deve fare riferimento per individuare la disciplina del caso in esame è l'articolo 16 della tabella del DPR 26 ottobre 1972, n. 642, per il quale sono esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo gli "*Atti e contratti posti in essere tra amministrazioni dello Stato o tra enti equiparati per leggi allo Stato agli effetti tributari o tra tali enti e lo Stato*".

Agli effetti del precedente comma le aziende autonome dello Stato, le regioni, le province, i comuni e loro consorzi sono equiparati allo Stato" (v. risoluzione Ministero delle Finanze 11 agosto 1989, prot. 351169).

In merito all'onere dei pagamenti per le imposte trattate, per quanto attiene all'imposta di registro, la scrivente ha già avuto modo di precisare con la risoluzione 17 aprile 2008, n. 159, la peculiarità del dettato dell'articolo 57, comma 7, del TUR, per il quale "*Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'articolo 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392 semprechè non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione delle amministrazioni dello Stato*".

Tale norma deroga al principio generale di solidarietà passiva tra i soggetti intervenuti in atto e, in particolare, tra le parti contraenti, espresso dal comma 1 del medesimo articolo 57 TUR, per il quale “...*sono solidalmente obbligate al pagamento dell’imposta le parti contraenti...*”.

Le argomentazioni espresse nel citato documento di prassi riguardo alla disciplina del contratto di locazione in cui è parte lo Stato sono rilevanti anche per il caso di contratto di concessione, di cui si tratta.

In particolare, è utile il riferimento alla giurisprudenza della Suprema Corte che, in materia di imposta di registro, ha precisato che la norma che deroga al principio di solidarietà passiva tra le parti per i contratti in cui è parte lo Stato è una “...*norma palesemente di carattere imperativo, attesa la sua formulazione e la ratio che la sorregge, per cui essa non solo impedisce la possibilità di fissare pattuizioni contrarie in sede di stipulazione di nuovi contratti, ma si sostituisce ad eventuali diverse pattuizioni contenute in contratti precedentemente posti in essere, in base al disposto dell’art. 1339 del codice civile...*” (v. Cass. 18 giugno 1993, n. 6798).

Va precisato, peraltro, che l’articolo 57, comma 7, TUR non può essere soggetto ad interpretazione estensiva a favore delle Regioni, non essendo tale interpretazione consentita né dal tenore letterale della norma stessa né dalla considerazione che quando il legislatore ha inteso equiparare le Regioni allo Stato, ai fini tributari, lo ha esplicitamente previsto, come nel caso dell’articolo 1 della tariffa, parte prima, dello stesso TUR (si vedano in tal senso le risoluzioni: 27 gennaio 1976, prot. 301651; 7 dicembre 1988, prot. 310927; 15 febbraio 1990, prot 310701).

Va, infine, rilevato, ai fini fiscali di cui si tratta con la presente risposta, che nessuna deroga al dettato dell’articolo 57 del TUR può derivare dalla normativa regionale.

In conclusione, nel caso di un contratto di concessione in uso a titolo oneroso di immobile, facente parte del patrimonio indisponibile della Regione, a

favore di una amministrazione statale, l'imposta di registro è dovuta con aliquota proporzionale del 2 per cento e, in base al principio derogatorio introdotto dal predetto articolo 57, comma 7, del TUR, qualora parte del contratto sia lo Stato, obbligata in via esclusiva al pagamento dell'intera imposta è l'altra parte contraente.

Nel caso in esame, inoltre, l'imposta di bollo non è dovuta in base all'articolo 16 della tabella allegata al DPR n. 642 del 1972.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.