



Agenzia delle Entrate
Risoluzione del 6 febbraio 2001, n. 14//E

Comodato verbale - Obbligo di registrazione - Richiesta di chiarimenti

REGISTRO - COMODATO VERBALE - OBBLIGO DI REGISTRAZIONE - CHIARIMENTI

La X X X ha chiesto di conoscere il parere della scrivente circa l'obbligatorietà della registrazione dei comodati verbali posti in essere tra genitori e figli o tra coniugi.

L'istante sostiene che, diversamente da quanto stabilito per i contratti di locazione e affitto di beni immobili dall'articolo 21 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, i contratti di comodato redatti nella forma scritta sarebbero sottoposti all'obbligo della registrazione con l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di L. 250.000. Ritiene, invece, che i contratti verbali di comodato non debbano essere sottoposti a tale formalità in quanto non ricompresi nell'articolo 3 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, che disciplina la registrazione dei contratti verbali; fa inoltre presente che il comodato non è compreso fra i contratti per i quali è richiesta la forma scritta, di cui all'articolo 1350 c. c.

Al riguardo si esprime quanto segue. Per stabilire il trattamento tributario del contratto di comodato ai fini dell'imposta di registro è opportuno ricordare che, in linea generale, l'imposta di registro si propone di colpire tutti gli atti scritti a contenuto patrimoniale formati nel territorio dello Stato o, se formati all'estero, aventi ad oggetto il trasferimento di diritti reali o la locazione o l'affitto di beni immobili o aziende situate in Italia. Sono, invece, esclusi dal campo di applicazione dell'imposta i contratti verbali, ad eccezione di quelli espressamente previsti dall'art. 3, comma 1, del citato testo unico dell'imposta di registro. Per tutti gli altri contratti verbali la registrazione è prevista qualora le relative disposizioni siano enunciate in altri atti, ai sensi dell'art. 22 del citato testo unico.

Si sottolinea che la registrazione, con il relativo pagamento dell'imposta, può essere obbligatoria in termine fisso ovvero solo in caso d'uso. Ciò premesso, con riferimento agli obblighi di registrazione, occorre distinguere tra il comodato di beni immobili e quello di beni mobili. Il contratto di comodato di beni immobili, in forma scritta, è annoverato tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso (art. 5, comma 4 della parte prima della Tariffa del testo unico dell'imposta di registro) per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di L. 250.000. Poichè nella norma non vi è alcun riferimento alla tipologia della forma, si deve ritenere che il contratto scritto è sottoposto all'obbligo della registrazione indipendentemente dalla specifica forma in cui è redatto (atto pubblico, scrittura privata autenticata o non autenticata) in quanto l'obbligo della registrazione discende direttamente dalla natura dei beni oggetto di comodato. Per il contratto di comodato di beni mobili, in forma scritta, è opportuno richiamare l'articolo 3 della parte seconda della Tariffa allegata al citato testo unico dell'imposta di registro che prevede, per quello redatto nella forma di scrittura privata non autenticata, la registrazione solo in caso d'uso, con l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di L. 250.000. Qualora, invece, lo stesso contratto venga redatto in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata è soggetto all'obbligo della registrazione in termine fisso con l'applicazione dell'imposta nella misura fissa di L. 250.000, in virtù del disposto dell'articolo 11 della tariffa, parte prima, che prevede l'obbligo della registrazione per gli atti pubblici e le scritture private autentiche non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Con riferimento, invece, al contratto verbale di comodato, si evidenzia che l'articolo 3, comma 1, del citato testo unico dell'imposta di registro, nell'elencare i contratti verbali da sottoporre a registrazione, non richiama anche il contratto di comodato.

Ne discende che i contratti verbali di comodato, sia che abbiano per oggetto beni immobili che beni mobili, non sono soggetti all'obbligo della registrazione, tranne nell'ipotesi di enunciazione in altri atti. Infatti, in virtù del disposto di cui all'articolo 3, comma 2, del citato testo unico, al contratto di comodato si applicano le disposizioni dell'articolo 22, concernenti l'enunciazione di atti non registrati, il quale stabilisce "Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria..." (rectius sanzione). Con riferimento alla enunciazione di atti non registrati, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13 del 3 gennaio 1991, ha affermato che "nel sistema della legge di registro una convenzione verbale enunciata in un atto scritto costituisce oggetto d'imposta".

A tale proposito si ritiene altresì far presente che, sulla problematica legata all'applicazione del sopracitato articolo 22

del D.P.R. n. 131 del 1986, la Corte Costituzionale, anche se per diversa fattispecie, si è espressa recentemente con sentenza n. 7 del 18 gennaio 1999 pubblicata il 21 gennaio 1999, riconoscendo la piena legittimità della tassazione degli atti enunciati in provvedimenti giurisdizionali, ed ha così affermato: " (...) se l'atto enunciato era soggetto ad imposta in termine fisso, le parti risultano inadempienti ad un loro preciso dovere fiscale; nonostante ciò la legge, come si è rilevato, consente loro di allegarlo o enunciarlo ugualmente ed al giudice di porlo alla base della propria decisione. Tale garanzia, peraltro, non può comportare la trasformazione in lecito di un comportamento illecito; per questo il legislatore delegato ha disposto che l'atto sia inviato all'ufficio del registro per essere sottoposto alla tassazione ed all'applicazione delle sanzioni per la ritardata registrazione. Se, invece, il provvedimento enunciato è soggetto a tassazione in caso d'uso, è proprio la sua allegazione in giudizio che, rappresentandone una forma d'uso, ne legittima la sottoposizione all'imposta di registro. D'altra parte, si è già sottolineato che, per essere conforme alla Costituzione, la normativa va interpretata nel senso che deve essere tassato non qualunque atto la cui esistenza sia stata genericamente segnalata dalle parti, ma soltanto quei provvedimenti posti dal giudice alla base della propria decisione;(...)". Dal quadro normativo sopra rappresentato discende che i contratti verbali di comodato, sia che abbiano per oggetto beni immobili che beni mobili, non sono soggetti all'obbligo della registrazione, tranne nell'ipotesi di enunciazione.

Per quel che riguarda l'ambito di applicazione dell'articolo 21 della legge n. 449 del 1997, si condivide l'osservazione della Confederazione circa l'esclusione dei comodati in parola da tale previsione.