



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 22 maggio 2002

Oggetto: Deposito cauzionale e delle altre garanzie personali previste in un contratto di locazione – imposta di registro

Sono stati segnalati comportamenti difformi, tenuti dagli Uffici di questa Agenzia, in merito all'applicazione dell'imposta di registro alle garanzie reali e personali pattuite dalle parti in sede di stipula di un contratto di locazione.

Tale difformità di comportamento è stata probabilmente indotta dalle istruzioni impartite, a suo tempo, dal Ministero delle Finanze con la circolare 14 ottobre 1983, n. 88, e con le risoluzioni n. 250795 del 23 marzo 1983 e n. 240104 del 25 luglio 1983. Nella predetta circolare, il Ministero aveva affermato che il deposito cauzionale previsto contrattualmente dalle parti, non dà luogo a clausola necessariamente connessa al contratto di locazione di cui fa parte e, conseguentemente, non rientra nell'ambito d'applicazione dell' articolo 20 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 (attualmente articolo 21, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) che, limitatamente alle disposizioni necessariamente connesse contenute in un atto, dispone che "l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa".

La citata circolare, pertanto, precisava che alle garanzie in questione doveva applicarsi l'aliquota proporzionale dello 0,50% ai sensi dell'articolo 6, tariffa parte prima del d.P.R. 634 del 1972.

In proposito si osserva che la circolare in questione precede l'emanazione del vigente testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che ha sostituito ed in parte sostanzialmente modificato la precedente normativa (articolo 20 del d.P.R. n. 634 del 1972 ed articolo 6 della relativa tariffa parte prima).

In particolare, mentre il disposto dell'articolo 20 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, è stato sostanzialmente riprodotto nell'articolo 21 del d.P.R. 131 del 1986, l'articolo 6 della tariffa parte prima del d.P.R. 634 del 1972, è stato modificato. Il nuovo articolo 6 della tariffa, parte prima del d.P.R. 131 del 1986, prevede – infatti - l'applicazione dell'aliquota dello 0,50% *“alle garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge”*. In tal modo è stata limitata l'applicazione dell'imposta di registro alle sole garanzie a favore di terzi (cfr. risoluzioni: n. 61/E del 28 febbraio 2001 dell'Agenzia delle Entrate e nn. 260112 e 260146 del 14 giugno 1991 del Ministro delle Finanze).

Da quanto precisato consegue che, se le parti nel contratto di locazione convengono un deposito cauzionale, al fine di garantire l'esatto adempimento degli obblighi posti a carico del conduttore, questo non è soggetto all'aliquota dello 0,50% se la garanzia è prestata da una delle parti. Qualora, invece, la garanzia è prestata da terzi (ad esempio, deposito costituito da un soggetto estraneo al rapporto di locazione) è dovuta l'imposta proporzionale sull'ammontare del deposito costituito.

Le Direzioni Regionali in indirizzo vigileranno affinché gli Uffici si uniformino alle indicazioni impartite con la presente risoluzione.