

Risposta n. 739/2021

OGGETTO: Contratto di permuta di immobili pubblici - tassazione

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante Provincia ha chiesto il riesame dell' interpello n. x, avente ad oggetto la corretta tassazione ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo di un'operazione di trasferimento immobiliare tra la Provincia e lo Stato.

L'operazione rientra in un Accordo di Programma Quadro tra il Governo della Repubblica Italiana e la Provincia e consiste nel trasferimento, da parte dello Stato, della Casa circondariale di via Y, a fronte della realizzazione, da parte della Provincia, degli interventi indicati nella Tabella C dell'Atto di trasferimento immobiliare allegato all'istanza.

L'istante rappresenta che con la precedente risposta all'interpello è stato fornito parere negativo in merito alla possibilità di qualificare l'operazione quale operazione permutativa per i seguenti motivi:

- nell'atto, a fronte della precisa indicazione degli immobili trasferiti dallo Stato alla Provincia, con relativa valorizzazione, la controprestazione a carico della

Provincia era indicata in modo generico e non valorizzata;

- l'interpretazione dell'atto doveva essere operata esclusivamente in base al contenuto dello stesso, senza considerare qualsiasi elemento ad esso estraneo.

In seguito a tale interpretazione, la Provincia ha provveduto a rivedere la bozza dell'atto di trasferimento immobiliare inserendo la descrizione analitica e dettagliata degli interventi a carico della Provincia, allo scopo di qualificarlo quale permuta e poter applicare il relativo trattamento fiscale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Provincia ritiene che l'atto di trasferimento immobiliare possa essere qualificato quale operazione permutativa e sia pertanto soggetto al seguente trattamento fiscale:

- imposta di registro fissa di Euro 200 (punto 7 dell'art. 1 della Tariffa parte prima, d.P.R n. 131/86 (TUR));
- imposta ipotecaria fissa di Euro 200 (art. 2 della Tariffa parte prima, d.Lgs. n. 347/90);
- esenzione dall'imposta catastale ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 347/90, trattandosi di trasferimento di immobili eseguito nell'interesse dello Stato;
- esenzione dall'imposta di bollo in base all'art. 16 della Tabella all. B, d.P.R n. 642/72, trattandosi di atto scambiato tra enti pubblici territoriali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera d) del d. lgs n. 156 del 2015, sono inammissibili le istanze di interpello che hanno ad oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non

rappresentati precedentemente.

Al riguardo, la Circolare n. 9 del 2016, nel commentare la previsione di inammissibilità de qua (reiterazione di istanze per le quali il contribuente abbia già ottenuto un parere) ha chiarito che "si tratta, in particolare, dei casi in cui il contribuente si limita a richiedere una revisione delle risposte ricevute senza rappresentare circostanze di fatto o di diritto nuove rispetto a quelle evidenziate nella precedente istanza che risultino idonee a giustificare una revisione del parere".

Ciò premesso si ritiene, invece, che la istanza in esame possa essere considerata ammissibile in quanto la bozza di atto di cui si chiede l'analisi presenta elementi nuovi e ulteriori rispetto alla bozza allegata alla precedente istanza.

Con specifico riferimento al caso in esame occorre osservare che con l'articolo 10 del d. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, è stata attuata una riforma della disciplina applicabile, ai fini dell'imposta di registro, agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali immobiliari. In particolare, con il comma 4 del citato articolo 10, è stata stabilita la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, relative agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali su immobili posti in essere a titolo oneroso.

La previsione recata dall'articolo 10, comma 4, del d.lgs n. 23 del 2011, è stata, tuttavia, oggetto di successive modifiche normative, tra l'altro, ad opera dell'articolo 20, comma 4-*ter*, del d.l 12 settembre 2014, n. 133, introdotte, in sede di conversione, dalla legge 11 novembre 2014, n.164. Per effetto delle predette modifiche normative, l'articolo 10, comma 4, del d. lgs n. 23 del 2011, nella vigente formulazione, stabilisce, tra l'altro, che "*è altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta,...*". In particolare, la norma in argomento, come modificata, esclude che la previsione di soppressione di tutte le agevolazioni operi in relazione alle agevolazioni ed esenzioni tributarie riferite ad immobili pubblici interessati da operazioni di permuta. Sulla base della richiamata previsione, devono,

dunque, ritenersi ripristinate le disposizioni di favore che avrebbero trovato applicazione prima dell'entrata in vigore della previsione recata dal richiamato comma 4 dell'articolo 10, in relazione alle operazioni di permuta di immobili pubblici.

Per tali operazioni, quindi, trova applicazione la disciplina recata dal punto 7 dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2013; l'operazione di permuta di immobili pubblici che interviene tra l'ente pubblico territoriale e l'Amministrazione Statale deve essere assoggettata ad imposta di registro nella misura fissa di 200 euro (Cfr Risoluzione 31 gennaio 2018, n. 12).

Con riferimento all'atto di trasferimento immobiliare in esame occorre osservare che, secondo quanto previsto dall'art. 1 del contratto, l'Agenzia del Demanio, che agisce in nome e per conto dello Stato, in attuazione dell'Accordo di Programma Quadro, trasferisce con vincolo di destinazione a uffici giudiziari, alla Provincia il diritto di proprietà del complesso immobiliare ubicato in via Y al fine di dare attuazione al summenzionato Accordo.

L'Accordo, infatti, quale parte integrante dell'atto di trasferimento in esame, prevede il trasferimento di immobili da parte dello Stato contro la realizzazione da parte della Provincia di una serie di interventi (la rappresentazione analitica degli interventi e trasferimenti è riportata nella tabella, sottoscritta dalle parti e allegata all'atto di trasferimento).

Nell'atto in esame si legge che *"la causa del trasferimento è riconducibile nel complesso degli impegni assunti dalle firmatarie dell'atto con l'Accordo quadro dell'xxxxx del quale l'atto di trasferimento costituisce ad ogni effetto attuazione"*.

Pertanto, nel condividere la soluzione dell'istante, si ritiene che l'atto in esame, costituendo parte integrante ed attuativa del citato Accordo di Programma Quadro possa qualificarsi come una permuta tra lo Stato e la Provincia.

Sul punto occorre tener presente che la permuta, al pari della vendita, non ha necessariamente effetti reali ma può avere un efficacia meramente obbligatoria; tale

seconda ipotesi si verifica quando l'effetto non è immediato e conseguente il semplice consenso delle parti legittimamente manifestato, ma è differito e fatto dipendere da ulteriori eventi (Cfr Cass n.4000 del 1991; Cass n. 25603 del 2011).

Le operazioni di permuta senza effetti immediati reali si realizzano, in particolare per quelle operazioni caratterizzate da una "*sequenza procedimentale diretta alla realizzazione di una operazione unitaria*" (cfr. Cassazione Civile, Sezioni Unite, 7/4/2004, n. 12505).

Inoltre, l'atto in esame contiene l'elencazione dei beni immobili reciprocamente trasferiti con il relativo valore attribuito e pertanto presenta gli elementi tipici del contratto di permuta caratterizzato "*dal reciproco trasferimento della proprietà di cose o di altri diritti da un contraente all'altro*" (art.1552 cc).

Sulla base di tali considerazioni, si ritiene che l'operazione di trasferimento del complesso immobiliare dello Stato ubicato in Via Y a favore della Provincia debba essere assoggettata ad imposta di registro nella misura fissa di 200 euro ai sensi dell'art. 1 punto 7 della tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Tale imposta deve essere corrisposta dalla Provincia, ai sensi dell'articolo 57, comma 7, del TUR che, com'è noto, fissa una deroga al generale principio di solidarietà passiva nel pagamento dell'imposta di registro, prevedendo che "*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, sempreché non si tratti di imposta dovuta su atti presentati volontariamente per la registrazione dalle Amministrazioni dello Stato*".

Per quanto riguarda le imposte ipotecarie e catastali, è dovuta, ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa allegata al d.lgs n.347 del 1990, l'imposta ipotecaria nella misura fissa di 200 euro, mentre l'imposta catastale è dovuta nella misura dell'1%, come previsto dall'articolo 10, comma 1 del (Cfr. Risoluzione n.12 del 2018).

Da ultimo, si fa presente che l'operazione sarà esente dall'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 16 della Tabella allegata al d.P.R 26 ottobre 1972, n. 642, in quanto

rientrante tra gli *"Atti e documenti posti in essere da Amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni."*

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)