

RISOLUZIONE 12/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 31/01/2018

OGGETTO: Consulenza giuridica - Uffici dell'Amministrazione - Direzione Regionale del Friuli Venezia Giulia.

(Permuta di immobili tra un Comune e l'Agenzia del Demanio - trattamento tributario ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale)

Con la consulenza specificata in oggetto, concernente il trattamento fiscale applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale ad un atto di permuta che interviene tra un Comune e l'Agenzia del Demanio, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Direzione Regionale del Friuli Venezia Giulia fa presente che il Comune di .., con apposita istanza presentata alla Direzione Provinciale di ..., ha chiesto di conoscere il corretto trattamento tributario da applicare, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, ad un atto di permuta di immobili di proprietà del Comune di ... con l'Agenzia del Demanio.

In particolare, nell'atto di permuta che si intende stipulare verrà previsto che lo Stato ceda in proprietà al Comune di ... una caserma, un magazzino idraulico e un

potere sperimentale a fronte del trasferimento da parte del Comune di ..., a favore dello Stato (e per esso il Demanio), di una stazione dei Carabinieri, di un'area e di un ex magazzino stradale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALLA DIREZIONE ISTANTE

A parere della Direzione Regionale istante, nell'operazione permutativa rappresentata rileva la previsione dettata dall'articolo 10, comma 4, del D.Lgs n. 23 del 2011 che esclude *“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...”*.

Tale disposizione non introduce né individua una nuova disciplina agevolativa, ma si limita a riconoscere il ripristino, laddove esistenti prima dell'entrata in vigore della previsione recata dal richiamato comma 4 dell'articolo 10, delle agevolazioni applicabili in relazione alle operazioni in argomento.

Al riguardo, l'articolo 1 della Tariffa allegata al TUR, nella versione vigente al 31 dicembre 2013, al comma 7, prevedeva l'applicazione dell'imposta fissa di registro per gli atti a titolo oneroso posti in essere a favore dello Stato e di altri enti pubblici territoriali. Tale disposizione agevolativa non aveva particolari limitazioni, accordandosi a tutti gli atti traslativi a titolo oneroso posti in essere a favore degli enti pubblici e degli altri soggetti indicati.

Nel novellato articolo 1 della Tariffa, il comma 7, nella sua portata generale, è stato abrogato, ma a parere della Direzione istante, lo stesso troverebbe, comunque, applicazione sulla base della richiamata previsione normativa, limitatamente, tuttavia, agli atti di permuta di immobili pubblici.

Sulla scorta di quanto sopra, entrambi i trasferimenti, se autonomamente considerati, sarebbero soggetti ad imposta di registro in misura fissa, nel presupposto che la cessione effettuata dal Comune non rientri nel campo di applicazione dell'IVA.

Ai sensi dell'articolo 43 del TUR, la base imponibile, in caso di permuta, è data dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta, e, pertanto, l'atto di permuta in argomento andrebbe assoggettato a registrazione con applicazione di una sola imposta di registro da corrispondere nella misura fissa di 200 euro (Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014).

In merito all'imposta ipotecaria, l'articolo 2 del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, approvato con il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (di seguito TUIC) stabilisce che l'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni o donazioni.

Per quanto concerne il contratto di permuta, si precisa che il presupposto per l'applicazione dell'imposta ipotecaria è la “formalità di trascrizione”, che è unica anche con riferimento al negozio giuridico della permuta di beni immobili.

Inoltre, tenuto conto che la permuta interviene tra un Comune ed una Amministrazione dello Stato, assumono rilievo altresì le disposizioni recate dall'articolo 1, comma 2, del TUIC, secondo cui l'imposta ipotecaria non è dovuta per le formalità eseguite nell'interesse dello Stato, e dall'articolo 2 della Tariffa allegata al TUIC secondo cui le trascrizioni a favore, tra l'altro, di Comuni, scontano l'imposta nella misura fissa pari ad euro 200.

Pertanto, il contratto di permuta che si intende concludere deve essere assoggettato a tassazione, ai fini dell'imposta ipotecaria, con applicazione dell'imposta fissa.

A differenti conclusioni si giunge, invece, per l'imposta catastale, che è, invece, correlata alla diversa formalità della voltura catastale.

L'articolo 10 del TUIC stabilisce che *“le volture catastali sono soggette all'imposta del dieci per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'articolo 2”* del medesimo decreto. Il comma 3 del medesimo articolo 10 stabilisce, inoltre, che non sono soggette all'imposta catastale le volture eseguite nell'interesse dello Stato.

Quindi, il contratto di permuta in esame andrebbe assoggettato a tassazione con applicazione dell'imposta catastale con aliquota dell'1 per cento applicabile sul valore dei beni immobili trasferiti al Comune (cfr. Risoluzione n. 311/E del 5 novembre 2007).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Com'è noto, 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 DL 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,”*.

Come rilevato dalla Direzione regionale istante, la norma in argomento 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 stabilire la corretta tassazione applicabile all'operazione permutativa in esame, che interviene tra lo Stato ed il Comune di... occorre, dunque, definire la tassazione che detto atto avrebbe scontato, ai fini dell'imposta di registro, fino al 31 dicembre 2013.

A tal fine, appare utile rammentare che le regole da applicare, ai fini dell'imposta di registro, per definire la corretta tassazione degli atti di natura permutativa, sono dettate dal vigente articolo 43, comma 1, lett. b), del TUR (disposizione che non è stata oggetto di modifiche normative ad opera del D. Lgs. n. 23 del 2011 e, dunque, vigente anche al 31 dicembre 2013).

Tale previsione stabilisce che, per le permuta, la base imponibile è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta. Occorre calcolare, quindi, la tassazione da applicare, ai fini dell'imposta di registro, in relazione a ciascuno dei due trasferimenti; l'imposta dovuta sarà quella relativa al trasferimento che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta.

Con particolare riferimento all'atto di permuta, oggetto della presente istanza, assume rilevanza, come rappresentato dalla Direzione Regionale del Friuli Venezia Giulia, la previsione dettata dal settimo periodo dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR (nella formulazione vigente al 31 dicembre 2013), che prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 168, per i

trasferimenti di immobili posti in essere, tra l'altro, in favore dello Stato e degli enti pubblici territoriali.

Per effetto della richiamata disposizione, dunque, sia il trasferimento posto in essere a favore dello Stato (Demanio) che il trasferimento in favore del Comune di... sarebbero stati assoggettati a tassazione con applicazione della sola imposta fissa di registro. Una operazione permutativa intervenuta, come nel caso oggetto di esame, tra una Amministrazione dello Stato ed un Comune avrebbe scontato, dunque, fino al 31 dicembre 2013, l'imposta di registro nella misura fissa.

A parere della scrivente, in considerazione delle modifiche normative apportate all'articolo 10, comma 4, del D.LGS. n. 23 del 2011, dall'articolo 20, comma 4-ter, del DL 12 settembre 2014, n. 133, con le quali è stato escluso che la previsione di soppressione di tutte le agevolazioni operi, tra l'altro, in relazione alle agevolazioni ed esenzioni tributarie riferite ad immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, deve ritenersi che, limitatamente agli atti di permuta che intervengono, come nel caso di specie, tra un ente pubblico territoriale e lo Stato, torni applicabile la disciplina recata dal punto 7 dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2013.

Tale interpretazione appare, peraltro, coerente con quanto affermato nell'ambito dei lavori parlamentari elaborati in fase di approvazione del DL n. 133 del 2014 (Atto Senato n. 2629 -Dossier n. 220/3 del 27 ottobre 2014). In tale sede è stato, infatti, chiarito che la previsione agevolativa in argomento è stata introdotta al fine di agevolare, tra l'altro *“le operazioni di permuta tra beni immobili dello Stato e degli enti locali (...)”*.

Sulla base di tali considerazioni, deve ritenersi, dunque, che l'operazione di permuta di immobili pubblici che interverrà tra il Comune e l'Amministrazione Statale debba essere assoggettata ad imposta di registro nella misura fissa di 200 euro.

Si rammenta, infatti, che l'articolo 26 del decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con la legge 8 novembre 2013, n. 128, ha stabilito che *“l'importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in misura fissa di euro 168 da disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014 è elevato ad euro 200”*.

Tale imposta deve essere corrisposta dal Comune, 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.

Tale disposizione stabilisce, infatti, 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, trovano applicazione le previsioni recate dagli articoli 1, comma 2, e 10, comma 3, del TUIC, secondo cui non sono soggette all'imposta ipotecaria e catastale le formalità e le volture eseguite nei confronti dello Stato e, pertanto, per i trasferimenti a favore dello Stato non sono dovute le imposte ipotecaria e catastale.

Con riferimento all'atto posto in essere in favore del Comune di... è invece dovuta, ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa allegata al TUIC, l'imposta ipotecaria nella misura fissa di 200 euro, mentre l'imposta catastale è dovuta nella misura dell'1%, come previsto dall'articolo 10 del TUIC.

Da ultimo, si fa presente che l'atto di permuta è esente dall'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 16 della Tabella allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, in quanto rientrante tra gli *“Atti e documenti posti in essere da Amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni...”*.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)