

Risposta n. 292

OGGETTO: Interpello Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212.

***Atto di permuta immobiliare tra Comune e Parrocchia:
trattamento fiscale ai fini delle imposte di registro, ipotecaria,
catastale e bollo.***

Articolo 20 legge n. 10 del 1977

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'interpellante prospetta la seguente fattispecie.

Il Comune X e la Parrocchia Y intendono porre in essere un atto di permuta avente ad oggetto il trasferimento dalla Parrocchia al Comune di una palestra realizzata direttamente dal Comune su un terreno di proprietà della Parrocchia e il trasferimento dal Comune alla Parrocchia di alcune infrastrutture sportive (campi da tennis, spogliatoi ecc.) realizzati dalla Parrocchia su area di proprietà del Comune.

A tal proposito, l'interpellante fa presente che la realizzazione di tali fabbricati è stata eseguita a seguito dell'adozione da parte dell'Amministrazione del Comune X di alcune deliberazioni.

Con deliberazione n. 1 del Consiglio Comunale +del Comune X è stato approvato il progetto generale ed il primo stralcio delle opere di urbanizzazione del Piano di Zona in località XX, ai sensi della legge n. 167 del 1962.

Con successiva deliberazione n. 2 del Consiglio Comunale è stato aggiudicato l'appalto-concorso ed approvato il progetto per la costruzione della

palestra comunale del Comune X (o Palazzetto dello sport) compreso il piano particellare di esproprio dell'area necessario alla realizzazione dell'opera.

Quindi, con deliberazione della Giunta Municipale n. 3 (ratificata con deliberazione del Consiglio Comunale n. 4), è stato revocato il provvedimento di procedura espropriativa di cui alla precedente deliberazione n. 2 e disposta la permuta tra i terreni di proprietà comunale (area tennis) e quelli di proprietà della Parrocchia Y su cui era prevista l'edificazione del Palazzetto dello sport, senza conguaglio, a corpo e non a misura.

La delibera n. 4 ha previsto una variante al Piano di Zona in località XX al fine di destinare l'area di proprietà comunale ad "impianti ed attrezzature sportive" e solo con la variante del piano di zona si è reso attuabile l'accordo di permuta delle due aree.

La permuta delle aree, pur essendo stata deliberata dai competenti organi comunali non è stata posta in essere, né, come dichiarato nell'istanza dall'interpellante, vi è traccia di un accordo scritto tra le parti (Comune e Parrocchia) relativo alla permuta da porre in essere.

Tuttavia, l'accordo, sostiene l'interpellante, si evincerebbe, di fatto, dalla concreta realizzazione dei manufatti (campi da tennis e Palazzetto dello Sport) oggi esistenti sulle due aree.

L'interpellante osserva infatti che in base alle menzionate delibere comunali è stato realizzato su area della Parrocchia il "Palazzetto dello Sport" che dovrà essere ceduto in permuta dalla Parrocchia al Comune insieme all'area di sedime e pertinenza scoperta.

Inoltre, in forza di concessione edilizia e successive varianti è stato nelle more realizzato su area del Comune anche l'impianto circolo del tennis (realizzato direttamente dalla Parrocchia) che dovrà essere ceduto in permuta dal Comune alla Parrocchia insieme all'area di sedime e pertinenza scoperta.

Tale permuta avrebbe luogo senza alcun conguaglio, come deliberato dal Comune al fine di dare esecuzione al piano di zona.

Sulla base delle menzionate delibere comunali, gli interventi edilizi sono stati effettuati nell'ambito di attuazione del Piano di zona quale strumento attuativo del PRG del Comune X ai sensi dell'articolo 2 della legge n. 10 del 1977 che richiama la legge n. 167 del 1962.

Il Comune inoltre ha revocato la procedura di espropriazione in vista della permuta che ora si andrebbe a formalizzare.

Tutto ciò premesso, l'interpellante chiede di conoscere il trattamento fiscale applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, e di bollo, alla predetta permuta.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che all'atto di permuta si applichi il regime di favore di cui all'articolo 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 601 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale) richiamato dall'articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10, come modificato dall'articolo 1, comma 88, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in base al quale *“Ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'articolo 32, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601. Il trattamento tributario di cui al primo comma si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi (...)”*.

Tale regime di favore, sostiene l'interpellante, troverebbe applicazione poiché la permuta costituisce atto attuativo posto in essere in esecuzione di un accordo *“per facta concludentia”* tra il Comune X e la Parrocchia Y preordinato alla trasformazione del territorio ed in quanto avente ad oggetto immobili realizzati in attuazione di interventi edilizi riconducibili a quelli previsti dalla legge n. 10 del 1977 e successive modifiche.

In via subordinata, ritiene comunque applicabile il trattamento fiscale previsto dal settimo periodo dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (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, in considerazione delle modifiche normative apportate all'articolo 10, comma 4, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 20, comma 4-ter, del d.l. 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.

In tal senso, l'interpellante non ritiene ostativa all'applicazione di tale trattamento fiscale, la circostanza che uno dei due soggetti permutanti (la Parrocchia) non riveste natura pubblica, trattandosi comunque di un immobile utilizzato per la realizzazione di interessi pubblici.

Ritiene, pertanto, applicabile una sola imposta fissa di registro, nella misura di 200 euro (per effetto delle modifiche arrecate dall'articolo 26 del DL 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con la legge 8 novembre 2013, n. 128).

Le imposte ipotecaria e catastale sarebbero dovute rispettivamente nella misura fissa di 200 euro e nella misura proporzionale dell'1 per cento, e non sarebbe dovuta l'imposta di bollo .

Da ultimo, nell'ipotesi in cui anche tale ultima soluzione interpretativa non dovesse essere accolta, ritiene che, in attuazione della disciplina recata dall'articolo 43 del TUR in base alla quale la base imponibile della permuta è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta, tale atto dovrebbe essere soggetto ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9% e ad imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il comma 88 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha apportato delle modifiche all'articolo 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10, che prima dell'entrata in vigore della citata novella, prevedeva, con disposizione tuttora in vigore, che *“ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo previsti dalla presente legge si applica il trattamento tributario di cui all'art. 32, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601”*.

Il citato comma 88 prevede che il trattamento tributario di favore recato dal comma 1 dell'articolo 20 della legge n. 10 del 1977, che richiama l'articolo 32 del DPR n. 601 del 1973 (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale), di cui l'interpellante invoca l'applicazione, *“si applica anche a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi”*.

Ciò premesso, considerato che la novella di cui al comma 88 è stata inserita – con due disposizioni aggiunte – nell'art. 20 della legge n. 10 del 1977, la stessa va letta in maniera coordinata e coerente con tale contesto normativo.

Ne consegue che il regime agevolativo previsto dal citato comma 88 non può essere esteso ad atti che, sebbene genericamente preordinati alla trasformazione del territorio, non hanno ad oggetto interventi edilizi riconducibili a quelli previsti dalla disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977 e successive modifiche, tra i quali rientrano, invece, tra l'altro, le cessioni di aree per la realizzazione delle opere di urbanizzazione connesse all'intervento edilizio, ovvero gli atti aventi ad oggetto la redistribuzione di aree tra coltizzanti (cfr. in tal senso risoluzioni 4 gennaio 2012, n. 1/E e 1° giugno 2015, n. 56/E).

Al riguardo, nella fattispecie prospettata dall'interpellante non sussistono le condizioni per beneficiare del trattamento di favore invocato.

Innanzitutto, l'atto di permuta in esame non rientra tra gli interventi edilizi riconducibili alla disciplina individuata dalla legge n. 10 del 1977.

Non è infatti contenuto un riferimento espresso alla predetta disciplina nella menzionata deliberazione della Giunta Municipale n. 3, con cui si dispone la revoca della procedura espropriativa prevista con la precedente deliberazione n. 2 e che dispone la futura permuta tra i terreni di proprietà del Comune X e quelli di proprietà della Parrocchia Y.

Né appare possibile valorizzare, ai fini della fruibilità del regime di favore invocato, la circostanza, dedotta dall'interpellante nell'istanza, per la quale gli interventi sono effettuati in attuazione del Piano di Zona, che viene considerato quale strumento attuativo del PRG del Comune X ai sensi dell'articolo 2 della legge n. 10 del 1977, per effetto del rinvio operato da tale ultima norma alla legge 18 aprile 1962, n. 167, citata testualmente nelle menzionate delibere comunali.

Infatti, il collegamento con la legge n. 10 del 1977 appare generico, non consentendo di individuare un intervento riconducibile alla predetta legge, atteso che il citato articolo 2 della legge n. 10 del 1977, al comma 1, si limita a precisare che *“per le aree comprese nei piani di zona di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167 (...) resta fermo il regime previsto dalla (legge n. 865 del 1971)”*, delineando pertanto un collegamento della legge n. 162 del 1967 con una disciplina diversa da quella di cui alla legge n. 10 del 1977.

Un ulteriore argomento a sostegno della soluzione volta a disconoscere l'applicazione del trattamento agevolato invocato si ricava dal riferimento contenuto nella novella agli *“accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici”* che induce a ritenere che gli atti *“agevolati”* di cui al comma 88, presuppongono, quale elemento essenziale della fattispecie agevolativa, l'esistenza di un accordo o convenzione, da stipularsi tra privato ed ente pubblico.

Nel caso di specie, non esiste un previo ed espresso accordo o convenzione stipulato tra il Comune e la Parrocchia, considerato che il ricorso all'atto di permuta viene previsto nella deliberazione n. 3 approvata dal solo Comune X.

Mancando pertanto un accordo o una convenzione tra le parti, non è quindi possibile ricondurre all'ambito applicativo previsto dal comma 88 dell'articolo 1 della legge n. 205 del 2017, l'atto di permuta in parola, che non può beneficiare del trattamento di favore previsto dall'articolo 20 della legge n. 10 del 1977.

Con riferimento alla richiesta formulata in via subordinata dall'interpellante che richiede l'applicazione del trattamento di favore previsto per le permutate dal settimo periodo dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, si rappresenta quanto segue.

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”*.

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 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 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.

In considerazione delle citate modifiche normative apportate all'articolo 10, comma 4, del d.lgs. n. 23 del 2011, dall'articolo 20, comma 4-ter, del d.l. 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, come già precisato da questa Agenzia con risoluzione 31 gennaio 2018, n. 12, la disciplina recata dal punto 7 dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella formulazione

vigente fino al 31 dicembre 2013, torni applicabile limitatamente agli atti di permuta che intervengono, tra un ente pubblico territoriale e lo Stato.

Tale interpretazione appare, peraltro, coerente con quanto affermato nell'ambito dei lavori parlamentari elaborati in fase di approvazione del d.l. 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 (...)”*.

Viceversa, nell'ipotesi prospettata dall'interpellante, non ha luogo una permuta tra lo Stato ed un ente pubblico territoriale, ma una permuta tra un ente pubblico territoriale ed una Parrocchia.

Da ciò deriva che non ricorrono i requisiti soggettivi per poter applicare il trattamento fiscale invocato dall'interpellante.

Del resto, le norme agevolative sono di stretta interpretazione, e, pertanto, l'ambito applicativo delle stesse non può essere esteso, in via interpretativa, a fattispecie non espressamente contemplate dalla norma.

La Corte di Cassazione ha, infatti, precisato, al riguardo, che le norme agevolative di carattere fiscale rientrano tra quelle *“... di carattere eccezionale che (...) esigono un'esegesi ispirata al criterio di stretta interpretazione (...) e non ammettono interpretazioni analogica o estensiva (...) con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estesi oltre l'ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa”* (cfr. sentenza Corte di Cassazione, sez. V, 7 maggio 2008, n. 11106).

Al caso di specie pertanto si applicherà il trattamento fiscale previsto dall'articolo 43 del TUR, in base al quale la base imponibile della permuta è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta.

Si ritiene pertanto che tale atto debba essere soggetto ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9%, ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa; parte prima allegata al TUR, ad imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa

di 50 euro ciascuna ed esente dall'imposta di bollo ai sensi dell'articolo 10, comma 3 del D.LGS. n. 23 del 2011.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente