

numero 83 del 30 aprile 2021



LEGISLAZIONE E PRASSI

PRASSI

Risposte agli interpelli

30.04.21

Imposta ipotecaria D.Lgs. n. 347 del 1990 - Trascrizioni di atti a titolo oneroso a favore di regioni, province e comuni. La risposta a interpello n. 293/2021 dell'Agenzia delle Entrate

Agenzia delle Entrate

Risposta n. 293

Roma, 27 aprile 2021

OGGETTO Interpello art.11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Imposta ipotecaria D.Lgs. n. 347 del 1990 - Trascrizioni di atti a titolo oneroso a favore di regioni, province e comuni.

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

QUESITO

La SOCIETÀ DI GESTIONE DEL RISPARMIO istante (di seguito, la "SGR"), è una società di gestione del risparmio indipendente, attiva nella promozione, istituzione e gestione di fondi comuni di investimento immobiliari di tipo chiuso riservato, a raccolta o ad apporto, italiani e internazionali.

Tra i fondi immobiliari da essa gestiti rientra tra gli altri, anche il Fondo Immobiliare - Provincia di (...) (di seguito il "Fondo" o "Fondo Provincia") - Fondo comune di investimento alternativo immobiliare italiano, di tipo chiuso, riservato a investitori professionali, sottoscritto interamente dalla Provincia di (...) (oggi Città metropolitana di (...)) - d'ora in avanti "Ente pubblico" o "Città Metropolitana").

In data dicembre 2012, la Città Metropolitana e il Fondo (congiuntamente, di seguito le "parti") concludevano due distinti contratti: un primo, con il quale l'Ente pubblico cedeva al Fondo, che accettava, il contratto preliminare di compravendita, avente ad oggetto l'acquisto da "ALFA" - Fondo Comune di Investimento Immobiliare di tipo chiuso (di seguito "Fondo ALFA") gestito da BETA SGR - del costruendo immobile da destinare a Sede Unica della Città Metropolitana di (...), e un contratto di "opzione di acquisto", con il quale la Città Metropolitana si impegnava ad acquistare, previo esercizio dell'opzione, la Sede Unica entro la data di chiusura delle operazioni di liquidazione e scioglimento del Fondo, da ultimarsi entro e non oltre il 31 dicembre 2020.

In esecuzione dei sopra menzionati contratti: in data dicembre 2012, il Fondo acquistava dal Fondo ALFA il compendio immobiliare adibito a Sede Unica della Città Metropolitana (di seguito "Sede Unica" o "compendio immobiliare"). Con deliberazioni del dicembre 2015 e del giugno 2016, il Consiglio Metropolitan di (...) autorizzava l'Ente pubblico ad acquistare la proprietà della Sede Unica, disponendo che il relativo pagamento sarebbe avvenuto in modo frazionato e differito ovvero, in parte per cassa, mediante anticipazione in denaro da parte dell'Ente, fino ad un importo massimo di 39 milioni al netto delle imposte ed a saldo con annullamento di quote al momento dello scioglimento e della liquidazione del Fondo.

Al fine di ottenere chiarimenti in merito al corretto trattamento impositivo applicabile alla compravendita in questione, la Città metropolitana presentava istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a) della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (n. 954-xxx/2016). In quella sede, nell'indicare la soluzione interpretativa, a suo parere applicabile, essa rilevava che trattandosi della compravendita di un immobile "strumentale" caratterizzata dall'essere il "cedente" un fondo immobiliare chiuso, quest'ultima avrebbe dovuto essere: esente ai fini Iva ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633 ed assoggettata ad imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 40 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito "TUR"), assoggettata alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, con aliquote ridotte, ai sensi e per gli effetti dell'art. 35, comma 10-ter del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (stante la natura di fondo immobiliare chiuso del venditore), e quindi nella misura dell'1,5% e dello 0,5%. Rispetto alle imposte ipotecarie, però, la Città Metropolitana, nel prospettare la soluzione interpretativa applicabile, si concentrava solo ed esclusivamente sulla circostanza di essere il soggetto "cedente" un fondo immobiliare chiuso, non valorizzando adeguatamente, ai fini della soluzione percorribile, la propria natura di ente pubblico territoriale. Non adeguata valorizzazione che portava a non considerare che per gli acquisiti in favore degli enti pubblici territoriali, è prevista una normativa "speciale" di favore, ovvero l'articolo 2 della Tariffa allegata al decreto legislativo del 31 ottobre 1990, n. 347 (di seguito "TUIC") ai sensi del quale le «*trascrizioni di atti a titolo oneroso a favore dello Stato, ovvero a favore di enti pubblici territoriali o di consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi, nonché a favore di altri enti pubblici se il trasferimento è disposto per legge*» scontano l'imposta in misura fissa.

Conseguentemente, nel rispondere al quesito come formulato con la predetta istanza di interpello n. 954-xxx/2016, riconosceva l'applicazione dell'imposta ipotecaria nella misura dell'1,5%, valorizzando la sola circostanza che, risultando il soggetto cedente un fondo immobiliare chiuso, la disciplina agevolativa di cui all'art. 35, comma 10-ter del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 avrebbe potuto trovare applicazione.

Con deliberazione del Consiglio metropolitan del giugno 2019, la Città Metropolitana deliberava di confermare l'acquisto frazionato e in parte anticipato della Sede Unica; sicché, sulla base di quanto sopra esposto le parti stipulavano:

- in data 9 dicembre 2019, l'atto di compravendita della quota del 5,655% dell'immobile per il prezzo di Euro 10.000.000,00;
- in data 20 dicembre 2019, l'atto di compravendita della quota del 14,138% dell'immobile per il prezzo di Euro 25.000.000,00;
- in data 14 gennaio 2020, l'atto di compravendita della quota dell'11,310% dell'immobile per il prezzo di Euro 20.000.000.

Conseguentemente il Fondo, facendo affidamento sulla correttezza delle indicazioni di prassi contenute nella risposta ad interpello n. 954-xxx/2016:

- versava l'imposta di registro in misura fissa, trattandosi di un trasferimento esente ai fini Iva ai sensi dell'art. 10, comma 8-ter del d.P.R. n.633 del 1972, rispetto al quale non era stata esercitata

- versava (erroneamente) l'imposta ipotecaria con l'aliquota dell'1,5% e l'imposta catastale con aliquota dello 0,5% ai sensi dell'art. 35, comma 10-ter, del decreto legge del 4 luglio 2006, n. 223 per complessivi Euro 1.100.000,00 di cui:

- Euro 150.000,00 a titolo di imposta ipotecaria e Euro 50.000,00 a titolo di imposta catastale con riferimento al primo atto di compravendita;

- Euro 375.000,00 a titolo di imposta ipotecaria e Euro 125.000,00 a titolo di imposta catastale con riferimento al secondo atto di compravendita;

- euro 300.000,00 a titolo di imposta ipotecaria e Euro 100.000,00 a titolo di imposta catastale con riferimento al terzo atto di compravendita;

Come anticipato, in esecuzione del contratto preliminare di cui sopra, dovrà essere completato il processo di dismissione della Sede Unica, mediante la cessione in favore della Città Metropolitana della restante quota del compendio immobiliare adibito a Sede Unica per un importo complessivamente pari a circa Euro 121.000.000,00.

Ciò premesso, considerato che, la prima risposta ad interpello non può essere considerata ostativa e che sussistono condizioni di obiettiva incertezza in merito al trattamento impositivo applicabile ai fini delle imposte ipotecarie e catastali in caso di cessione di un bene immobile strumentale in favore di un ente pubblico territoriale di cui sia parte un fondo immobiliare chiuso, la SGR istante chiede conferma che *"il trasferimento a titolo oneroso di beni immobili strumentali in favore di un Ente Territoriale (nel qual caso, la Città Metropolitana di (...)) sconta l'imposta ipotecaria in misura fissa (Euro 200,00) ai sensi dell'art. 2 Tariffa allegata al TUIC"*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per effetto delle disposizioni introdotte con l'art. 10 del d.lgs. del 24 marzo 2011, n. 23 è stato modificato il regime impositivo ai fini dell'imposta di registro dei trasferimenti immobiliari effettuati a favore dello Stato, ovvero a favore degli enti pubblici territoriali, dei consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi ovvero a favore di comunità montane, per i quali l'imposta di registro risultava dovuta, fino al 31 dicembre 2013, ai sensi del settimo periodo dell'articolo 1, nella misura fissa di 168 Euro.

Attualmente, per effetto dell'abrogazione del settimo periodo dell'articolo 1 della Tariffa parte prima allegata al TUR, i trasferimenti effettuati a favore dello Stato e degli enti pubblici sopra menzionati scontano il regime ordinario ai fini dell'imposta di registro.

La riforma non ha, invece, avuto alcun riflesso sull'imposizione prevista ai fini delle imposte ipotecarie e catastali.

Di talché, con riguardo alle imposte ipotecarie, se il trasferimento del bene immobile strumentale avviene a favore di un ente pubblico territoriale, vale a dire di un Comune, Provincia, Regione o Città Metropolitana, allora la regola generale (secondo cui l'imposta ipotecaria si applica nella misura del 3%, salvo l'applicazione della misura fissa se l'imposta di registro è applicata in via proporzionale) è derogata dall'applicazione della regola "speciale" dettata, proprio, al fine specifico di agevolare tali tipologie di trasferimenti.

In questi casi, infatti, l'art. 2 della Tariffa allegata al TUIC, prevede espressamente che per le *" trascrizioni di atti a titolo oneroso a favore dello Stato, ovvero a favore di enti pubblici territoriali o di consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi, nonché a favore di altri enti pubblici se il trasferimento è disposto per legge "* l'applicazione dell'imposta ipotecaria in misura fissa.

Nel senso dell'applicabilità dell'imposta ipotecaria in misura fissa depone altresì, anche la prassi amministrativa (cfr. Risoluzione 05/11/2007, n. 211/5 e la Cir. 2/5 del 21 febbraio 2014).

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, è evidente che, nonostante l'espressa previsione dettata, ai fini dell'imposta ipotecaria per i trasferimenti a titolo oneroso in favore degli Enti territoriali, l'approccio delineato nell'ambito della menzionata risposta ad interpello n. 954-xxx/2016, in cui è stato ritenuto che gli atti di compravendita di cui trattasi dovessero essere assoggettati all'imposta ipotecaria con aliquota proporzionale ridotta dell'1,5%, non risulta essere in linea con la normativa di riferimento.

Al contrario, la fattispecie prospettata presentava e presenta tutt'ora una duplice peculiarità data dalla circostanza di essere:

- il soggetto cedente un "fondo immobiliare chiuso", di talché l'imposta catastale dell'1% deve essere ridotta alla metà ai sensi del più volte citato art. 35, comma 10-ter, e quindi deve applicarsi nella misura dello 0,5%;

- il soggetto acquirente un "ente pubblico territoriale", di talché l'imposta ipotecaria (doveva e) deve applicarsi nella misura fissa di Euro 200.

Pertanto, il Fondo avrebbe dovuto versare le imposte ipotecarie e catastali per complessivi Euro 275.600,00 (di cui Euro 600,00 a titolo di imposta ipotecaria e Euro 275.000,00 a titolo di imposta catastale) e non già Euro 1.100.000,00 e, in particolare, analogo trattamento dovrebbe essere confermato da codesto spett.le Ufficio con riguardo alla residua cessione della Sede Unica ancora da realizzarsi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla applicazione dell'imposta catastale, l'articolo 10, comma 1, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale - TUIC) prevede che *«Le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'articolo 2, anche se relative a immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».*

L'articolo 2 della Tariffa allegata al TUIC prevede l'applicazione dell'imposta ipotecaria nella misura fissa di euro 200,00 per le *«Trascrizioni di atti a titolo oneroso a favore di regioni, province e comuni di atti a titolo oneroso o a favore di altri enti pubblici territoriali».*

A seguito delle modifiche alla predetta Tariffa dall'articolo 35, comma 10-*bis*, lettera b) del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, è stato inserito l'articolo 1-*bis*, in base al quale l'imposta ipotecaria si applica nella misura del 3 per cento per le *«Trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di beni immobili strumentali, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto».*

L'articolo 35, inoltre, ha previsto al comma 10-*ter* la riduzione alla metà delle aliquote delle imposte ipotecaria e catastale per le volture catastali e le trascrizioni relative alle cessioni di beni immobili strumentali di cui all' articolo 10, primo comma, n. 8-*ter*), del d.P.R. n. 633 del 1972 , anche se assoggettati ad Iva, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi.

Sempre in tema di trasferimenti immobiliari effettuati a favore dello Stato o di enti pubblici territoriali, l'articolo 10 del d.lgs. 24 marzo 2011, n. 23 ha modificato il regime impositivo applicabile ai fini dell'imposta di registro.

Tenuto conto di detto quadro normativo, si ritiene che tanto le modiche contenute nell'articolo 35, comma 10-*bis*, lettera b) del decreto legge n. 223 del 2006 quanto quelle introdotte con l'articolo 10 del d.lgs. n. 23 del 2011, non hanno avuto alcun effetto abrogativo o limitativo in relazione alla disposizione contenuta nell'articolo 2 della Tariffa allegata al TUIC.

Stante quindi la vigenza di tale ultima disposizione si ritiene che ai trasferimenti a titolo oneroso di beni immobili a favore di Regioni, Province e Comuni, l'imposta ipotecaria è applicabile nella misura fissa di Euro 200,00, come previsto dall'articolo 2 della Tariffa allegata al TUIC.

Per le suesposte motivazioni, la presente risposta rettifica, per la parte relativa alla tassazione dell'atto in esame ai fini dell'imposta ipotecaria, quanto affermato nella risposta all'interpello 954-xxx/2016, le cui conclusioni confermavano la soluzione proposta dall'instate.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Claudia Petraglia

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT