

Risposta n. 592/2021

OGGETTO: Trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette di atti di cessione tra Comune e Regione; e tra Regione e Società in house

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

QUESITO

Il Notaio interpellante, incaricato della stipula degli atti di cessione di seguito indicati, espone che:

- la Regione X (di seguito "*Regione*") con deliberazione di Giunta n. 1045 del 24 febbraio 1989 ha approvato il documento programmatico relativo ai Progetti Regionali di Sviluppo ex articolo 44 del Testo Unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno;

- la Giunta regionale con deliberazione del 3 agosto 1989 ha approvato la proposta operativa per l'attuazione del Progetto Regionale di Sviluppo relativo al miglioramento delle disponibilità dei mezzi di produzione e delle capacità gestionali per l'artigianato con una disponibilità complessiva di Euro 12.911.422,48;

- con tale deliberazione la Giunta regionale ha approvato, tra l'altro, un Piano di realizzazione di "rustici modulari" per l'artigianato e per la piccola impresa sul territorio regionale, previsti nel Progetto Regionale di Sviluppo;

- il Consiglio regionale con deliberazione n. 322 del 14 novembre 1989 ha approvato la realizzazione di detto Progetto;
- gli organismi istituzionali responsabili di detto intervento sono la Regione, le Comunità Montane ed i Comuni dotati di aree attrezzate previste dagli strumenti urbanistici e la Società Y (di seguito "*Società*");
- la Giunta comunale di Z (di seguito "*Comune*") ha approvato il progetto esecutivo dei lavori di realizzazione di "rustici modulari" nel P.I.P., sul suolo acquisito al patrimonio comunale;
- la Giunta regionale, con delibera dell'8 gennaio 1990, n. 20 ha approvato il bando per la formazione delle graduatorie degli assegnatari dei rustici modulari;
- con atto n. 46551 del 2 ottobre 1992 la stessa Giunta ha deliberato di approvare i progetti esecutivi per la realizzazione dei 'rustici modulari' ed ha individuato n. 6 soggetti attuatori sul territorio regionale;
- con ulteriore atto n. 669 del 5 settembre 1993, la Giunta regionale ha deliberato di approvare il progetto (P.R.S.) ex art 44, T.U. sulle leggi per il Mezzogiorno, la progettazione e realizzazione di "rustici modulari" con la riapprovazione dei progetti esecutivi già approvati con la D.G.R. n. 46551 del 2 ottobre 1992;
- i rustici modulari, finanziati dall'Amministrazione regionale sono stati realizzati, in veste di Enti attuatori, da alcuni Comuni e Comunità Montane. Gli stessi devono essere acquisiti al patrimonio regionale per essere, quindi, trasferiti alla *Società* che provvederà, per conto della *Regione*, a stipulare i contratti di leasing finanziari con i soggetti interessati;
- in concreto la *Regione* in attuazione delle proprie linee programmatiche ha realizzato, in alcuni ambiti territoriali molisani, capannoni artigianali da alienare ad imprese in leasing immobiliare ovvero per la vendita diretta;
- con i citati atti è stata affidata al *Comune*, quale soggetto attuatore, l'esecuzione dei lavori di realizzazione dei rustici nella propria area P.I.P.;
- ai sensi del comma 7, dell'articolo 12 ("*Lavori in concessione*") della legge

regionale 14 luglio 1979, n. 19 ("*Norme per l'esecuzione dei lavori e delle opere pubbliche di interesse regionale*"), l'Ente concedente può delegare il concessionario ad espletare le attività relative al procedimento espropriativo previsto dalle vigenti leggi; le conseguenti espropriazioni sono effettuate in favore dell'Ente concedente;

- per l'intervento in oggetto, l'espropriazione è stata effettuata in favore del *Comune* e che pertanto ora si rende necessario trasferire gli immobili alla *Regione*;

- i rapporti tra la *Regione* ed il *Comune* sono regolati dalla Convenzione n. 497 del 12 luglio 1993, integrata con determina 13 dicembre 2012, n. 1022;

- tra la *Regione* e la *Società*, così come previsto dalla delibera dell'8 gennaio 1990, n. 20, è stata stipulata apposita Convenzione in data 19 giugno 2000, per l'affidamento della gestione del Fondo relativo al P.R.S. ("*Miglioramento dei mezzi di produzione e delle capacità gestionali per l'Artigianato e la piccola Industria*" - azione: "*Progettazione e realizzazione di rustici modulari*");

- il *Comune*, come da collaudi trasmessi, da diversi anni ha completato gli interventi e tutti i locali realizzati sono stati consegnati alle ditte assegnatarie secondo le graduatorie stilate dalla Commissione di cui all'articolo 3 della deliberazione n. 20 dell'8 gennaio 1990 ed approvate con delibera della Giunta regionale n. 6182 del 20 dicembre 1990;

- i rustici del *Comune*, pertanto, devono essere ceduti all'Amministrazione regionale, in adempimento ed in esecuzione di quanto disposto e convenuto negli atti amministrativi sinora citati;

- i terreni oggetto dell'intervento sono stati espropriati dal *Comune* con fondi regionali già erogati ed utilizzati;

- nell'ambito delle Programma i rustici sono stati realizzati dal *Comune* con fondi regionali ugualmente erogati ed utilizzati;

- la *Società*, ai sensi della legge regionale 15 novembre 2003, n. 28 e del proprio Statuto, concorre allo sviluppo economico e sociale della *Regione* ed al superamento degli squilibri esistenti sul territorio regionale ed è, quindi, abilitata a compiere

interventi della così detta "Gestione Speciale", attuati a seguito di specifici incarichi fiduciari della *Regione*, per conto della stessa *Regione* e senza alcun rischio per la *Società*, fatto salvo quello connesso alla diligenza del mandatario; a tale riguardo gli interventi inquadrati nell'ambito della Gestione Speciale trovano regolamentazione civilistica nel Capo IX - Sezione I, articoli 1703 e seguenti del Codice Civile, in tema di mandato;

- ai sensi delle deliberazioni della Giunta Regionale n. 20 dell'8 gennaio 1990 e n. 669 del 5 aprile 1993, detti capannoni dovranno essere assegnati in locazione finanziaria agevolata ai sensi delle leggi regionali numero 12/1981, 2/1985 e 1/1989 e i relativi contratti dovranno essere stipulati dagli assegnatari con la *Società* e, pertanto, si rende necessario trasferire la proprietà di detti immobili alla stessa *Società*, che ne dovrà rimanere proprietaria fino all'assegnazione in proprietà ai locatari, ovvero, ai sensi delle deliberazioni della Giunta Regionale n. 1480 del 24 novembre 2003, potranno essere ceduti direttamente agli assegnatari.

Pertanto, il Notaio istante intende stipulare i seguenti atti:

a) una cessione dal *Comune* alla *Regione* dei rustici modulari in oggetto. Si precisa che per la stipula in oggetto non è previsto alcun corrispettivo e che pertanto avviene a titolo gratuito, quale adempimento traslativo dell'obbligazione gravante in capo al *Comune* in forza della convenzione indicata nelle premesse;

b) una cessione dalla *Regione* alla *Società*, dei detti rustici modulari al fine di dotare il cessionario degli strumenti idonei per l'esecuzione del mandato innanzi indicato. Tali atti di cessione saranno effettuati a titolo gratuito.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere la corretta tassazione ai fini delle imposte indirette delle citate cessioni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Notaio istante in relazione alla cessione sub a) ritiene corretta l'applicazione

del trattamento tributario previsto dall'articolo 2, comma 47, della legge 24 novembre 2006, n. 286 e all'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346 (TUS), come richiamato dal comma 2 dell'articolo 55 dello stesso TUS e dagli articoli 1, comma 2, e 10, comma 3, del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 347 (TUIC) e, quindi, l'esenzione delle imposte di donazione, ipotecarie e catastale, trattandosi di trasferimento di immobili in favore della Regione.

L'istante osserva che la disciplina fiscale applicabile agli atti di cessione a titolo gratuito è la medesima prevista per gli atti di donazione, e segnatamente quella contenuta nel TUS, come testualmente ribadito dal sopracitato articolo 2, comma 47, della legge n. 286 del 2006. Pertanto la cessione dal Comune alla Regione sarebbe esente dall'imposta di donazione, ai sensi dell'articolo 3 del TUS.

Inoltre, le cessioni di immobili a titolo gratuito a favore degli enti pubblici territoriali non sono assoggettate né alle imposte ipotecaria e catastale, in relazione a quanto disposto dall'articolo 1, comma 2, del TUIC e dell'articolo 10, comma 3, del medesimo TUIC, né all'imposta per la loro registrazione, in forza del combinato disposto dell'articolo 2, comma 47, della Legge n. 286 del 2006 e dell'articolo 3, comma 1, del TUS. In subordine, si ritiene possibile applicare il medesimo trattamento ora indicato per la cessione sub b).

In relazione alla cessione sub b), trovando il trasferimento la propria causa nel mandato "senza rappresentanza", il Notaio istante ritiene corretta l'applicazione delle imposte in misura fissa. Al riguardo, l'istante richiama quanto stabilito dalla Cassazione con sentenza del 30 aprile 2019 n. 11401.

La cessione alla *Società* viene effettuata nell'ambito della convenzione regolata dalle norme sul mandato e, pertanto, i trasferimenti di tal genere, essendo considerati trasferimenti non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, sono soggetti a registrazione in termine fisso con imposta di registro in misura fissa, se posti in essere per atto pubblico o scrittura privata autentica, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) e ad imposta ipotecaria

e catastale in misura fissa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla cessione di cui alla lettera a) tra il *Comune* e la *Regione*, si osserva che dalla bozza dello stipulando atto notarile (concernente entrambe le suindicate cessioni di rustici modulari, tra il *Comune* e la *Regione* e tra la *Regione* e la *Società*) risulta che *"i rustici modulari, finanziati dall'Amministrazione regionale con risorse provenienti da fondi speciali (P.R.S. e P.O.P. 1989/1993) sono stati realizzati in veste di Enti attuatori da alcuni Comuni e Comunità Montane. Gli stessi devono essere acquisiti al patrimonio regionale per essere, quindi trasferiti alla Società Y che provvederà, per conto della Regione X, a stipulare i leasing finanziari con i soggetti interessati; che, in concreto, la Regione X in attuazione delle proprie linee programmatiche ha realizzato in alcuni ambiti territoriali molisani capannoni artigianali da alienare ad imprese in leasing immobiliare ovvero per la vendita diretta; che con i citati atti è stata affidata al Comune di Z, quale soggetto attuatore, l'esecuzione dei lavori di realizzazione dei Rustici nella propria area P.I.P.;... che l'espropriazione è stata effettuata in favore del Comune di Z e che pertanto ora si rende necessario trasferire gli immobili alla Regione X."*

Dunque, i citati immobili devono essere acquisiti in proprietà da parte della Regione per essere successivamente ceduti alla *Società*.

In relazione al trattamento fiscale da riservare, ai fini delle imposte indirette, alla cessione da parte del *Comune* alla *Regione*, si condivide la soluzione proposta dal Notaio istante di voler applicare la disciplina fiscale stabilita per gli atti di successione e donazione, estesa anche agli atti di cessione a titolo gratuito dall'articolo 2, comma 47 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con la legge 24 novembre 2006, n. 286.

Si osserva, al riguardo, che con la reintroduzione delle imposte di successione e

donazione sono stati equiparati, dal punto di vista fiscale, gli atti a titolo gratuito (diversi dalle donazioni, poiché privi dello spirito di liberalità) agli atti a titolo donativo (aventi spirito di liberalità).

In base al combinato disposto degli articoli 1 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito TUS) e 2, comma 47, del citato decreto legge n. 262 del 2006, l'imposta sulle successioni e donazioni si applica anche al trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito che, come chiarito con Circolare 22 gennaio 2008, n.3/E, comprendono gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni.

Ai sensi del citato articolo 2, comma 47, del decreto legge n. 262 del 2006, dunque, *«È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346».*

Nella fattispecie in esame, poiché la cessione avviene in favore della Regione, essa rientra tra le cessioni esenti dall'imposta di successione e donazione, come dispone l'articolo 3 del citato TUS, ai sensi del quale *«1. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, ...».*

In relazione all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (di seguito TUIC), si osserva che non sono soggette ad imposta ipotecaria le formalità relative ai trasferimenti di cui al menzionato articolo 3, comma 1, del TUS.

Pertanto, la presente cessione non è da soggettare ad imposta ipotecaria in relazione alle formalità eseguite nell'interesse della *Regione* (cfr. risoluzione 5 novembre 2007, n. 311).

In ordine all'applicazione dell'imposta catastale, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, del medesimo TUIC, si rammenta che non sono soggette ad imposta catastale le

volture relative agli stessi trasferimenti di cui al suddetto articolo 3, comma 1, del citato TUS.

Con riferimento alla fattispecie di cui alla su menzionata lettera b), che riguarda la cessione dei rustici modulari da parte della *Regione* alla *Società*, si osserva che nella Convenzione 19 giugno 2000, n. 1087 stipulata tra i citati enti, è stabilito che *"a seguito della vendita dei rustici modulari da parte della Regione, proprietaria degli stessi, a favore della Società Y, la proprietà dei medesimi rustici sarà e dovrà rimanere della Società Y per tutta la durata della locazione finanziaria agevolata, potendo la finanziaria addivenire alla cessione dei rustici modulari, in favore della ditta locataria, solo dopo che quest'ultima avrà ottemperato a tutti gli obblighi previsti nei contratti di locazione finanziaria, che saranno stipulati tra la Società Y e la ditta assegnataria del rustico stesso. ... La Società Y... agirà in nome proprio e per conto della Regione X..."*.

Pertanto, si evince anche dalla Convenzione che il diritto di proprietà dei rustici si trasferirà e dovrà rimanere alla Società per tutta la durata della locazione finanziaria dei medesimi.

Tale atto, che produce quindi l'effetto di trasferire gli immobili a titolo gratuito a favore della società, assume rilievo sotto il profilo fiscale essendo produttivo di effetti reali, ai sensi dell'art. 1 del TUS, secondo cui *«L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi»*.

Tale soluzione prescinde, quindi, dalla circostanza che tra il cedente e il cessionario sussista un rapporto di mandato senza rappresentanza, disciplinato dall'articolo 1705 e ss. del codice civile; il TUS non prevede alcuna specifica disposizione per i trasferimenti effettuati nell'ambito di tali rapporti contrattuali.

Ne consegue che il citato trasferimento di immobili, senza corrispettivo, dalla sfera giuridica della *Regione* a quella della *Società* è da assoggettare alla ordinaria disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni, secondo le disposizioni recate

dall'articolo 2, comma 47, del citato decreto legge n. 262 del 2006, con applicazione dell'aliquota prevista nella misura dell'8 per cento dal successivo comma 48.

Per le suesposte motivazioni, sono dovute le imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale, del 2 e 1 per cento, rispettivamente ai sensi degli articoli 1 Tariffa allegata al TUIC e 10 del TIUC.

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.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)