

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori
autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 135/2024

OGGETTO: *Agevolazione ex articolo 82, comma 4, d.lgs. 3 luglio 2017, n.117 (Codice terzo settore)*

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

QUESITO

L'Associazione di promozione sociale *Istante* (di seguito "*APS*") rappresenta di essere iscritta, dal xxxx al "*Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*", sezione "*Associazioni di Promozione Sociale*" e che:

- intende «*acquistare con patto di riservato dominio, ai sensi dell'articolo 1523 del codice civile, tre locali commerciali*», al prezzo complessivo di X euro, di cui Y euro alla sottoscrizione del contratto e i restanti Z euro, in 10 rate semestrali di pari importo, senza interessi, da giugno 2024 a giugno 2029;
- al pagamento dell'ultima rata di prezzo, si verificherà il trasferimento della proprietà.

L'Istante intende «direttamente utilizzare i beni per l'attuazione dei propri scopi istituzionali e del proprio oggetto ed a tal fine intende rendere, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso, come disposto dall'articolo 82, comma 4, del d.lgs. 3 luglio 2017 n. 117».

Ciò posto, chiede di conoscere se, con riferimento al suddetto contratto, stipulato ai sensi del citato articolo 1523 del codice civile, in cui il trasferimento del diritto di proprietà avviene con il pagamento dell'ultima rata, sia applicabile l'agevolazione di cui al predetto articolo 82 e, quindi, siano dovute nella misura fissa le imposte di registro, ipotecaria e catastale, rendendo l'apposita dichiarazione, prevista dal citato articolo, di impegnarsi ad *«utilizzare i beni entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e dell'oggetto sociale»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che al descritto contratto di compravendita "con patto di riservato dominio" sia applicabile l'agevolazione fiscale in esame, ove, contestualmente alla stipula dell'atto, renda la dichiarazione prevista dall'articolo 82, comma 4, del d.lgs. 117 del 2017.

A parere dell'*Istante*, tale soluzione sarebbe confermata, tra l'altro, anche dal trattamento fiscale, ai fini delle imposte indirette, riservato al contratto di vendita *"con patto di riservato dominio"*, da registrarsi con l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro già al momento della stipula, come se il contratto non recasse la clausola di riserva.

Ai fini dell'imposta di registro, come osserva l'*Istante*, «*non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva le vendite con riserva di proprietà e gli atti sottoposti a condizione che ne fanno dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore*» (cfr. articolo 27, comma 3, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E, paragrafo 5.2).

L'*Istante* ritiene quindi che, ai fini dell'imposta di registro, «*poiché ordinariamente il contratto di vendita con riserva di proprietà è soggetto a tassazione come se producesse immediatamente il trasferimento della titolarità del bene, possa applicarsi l'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 82, comma 4, primo periodo, del codice del terzo settore*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica né presuppone alcuna valutazione o giudizio in merito alla sussistenza dei requisiti necessari per accedere al beneficio in argomento, ma è limitato esclusivamente alla qualificazione della fattispecie di acquisto mediante un contratto di vendita "*con riserva di proprietà*", ai sensi degli articoli 1523 e ss. del codice civile, ai fini della fruizione dell'agevolazione di cui all'articolo 82, comma 4, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (c.d. "*Codice del Terzo settore*").

Tale norma dispone che «*Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore di cui al comma 1, incluse le imprese sociali, a*

condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, è dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata».

È, dunque, prevista l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore degli enti del Terzo settore, a condizione che i beni vengano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso.

Come emerge dalla relazione illustrativa al Codice del Terzo settore, la *ratio* di tale disposizione normativa è quella di ampliare il *favor* verso gli Enti del Terzo settore, prevedendo l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali ai predetti Enti, prevedendo la tassazione ai fini dell'imposta di registro in misura fissa anziché proporzionale.

Con riferimento alla compravendita di immobili "*con patto di riservato dominio*", ovvero "*con riserva di proprietà*", l'articolo 1523 del codice civile (rubricato "*Passaggio della proprietà e dei rischi*") stabilisce che «*Nella vendita a rate con riserva della*

proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna».

Sotto il profilo civilistico, dunque, l'effetto traslativo non si verifica al momento della conclusione del contratto per effetto dell'incontro delle volontà delle parti, bensì, in un momento successivo, al pagamento dell'ultima rata di prezzo da parte del compratore. Pertanto, il bene rimane di proprietà del venditore sino al pagamento dell'ultima rata del prezzo, pur essendo il compratore immesso nel possesso del bene.

Sotto il profilo fiscale, l'articolo 27, comma 3, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito "TUR") dispone che *«Non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva le vendite con riserva di proprietà e gli atti sottoposti a condizione che ne fanno dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore».*

Ai fini fiscali, dunque, le vendite "con riserva di proprietà" non sono considerate sottoposte a condizione sospensiva e, pertanto, come chiarito con la circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E (paragrafo 5.2), *«ai fini dell'imposta di registro, il contratto in questione è parificato a quelli traslativi».*

Tale disposizione determina l'anticipazione della tassazione ai fini dell'imposta di registro secondo le modalità ordinarie, ovvero con l'applicazione dell'aliquota proporzionale, al momento della stipula del contratto di compravendita con riserva di proprietà e, quindi, prima del pagamento dell'ultima rata di prezzo.

In altri termini, ai fini della tassazione indiretta, in base all'articolo 27, comma 3, del TUR, sussiste un'equiparazione tra il contratto di compravendita e quello di compravendita "con riserva di proprietà".

Tenuto conto di detta equiparazione, in linea con la *ratio* dell'articolo 82, comma 4, del Codice del Terzo Settore, si ritiene che l'agevolazione ivi prevista, si applica anche nell'ipotesi di acquisto effettuato ai sensi dell'articolo 1523 del codice civile.

Nella fattispecie in esame, l'APS intende acquisire *«con patto di riservato dominio, ai sensi dell'articolo 1523 del codice civile, tre locali commerciali»*, con pagamento in 10 rate semestrali di pari importo, da utilizzare direttamente *«per l'attuazione dei propri scopi istituzionali oggetto ed a tal fine intende rendere, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso, come disposto dall'articolo 82, comma 4, del d.lgs. 3 luglio 2017 n. 117»*.

Alla luce di quanto sopra illustrato, si ritiene che l'APS possa fruire dell'applicazione della tassazione agevolata di cui al citato articolo 82, comma 4, all'atto di compravendita in esame, fermo restando che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dalla data della stipula della suddetta compravendita *"con riserva di proprietà"*, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso.

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.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)