

**Riacquisizione da società conferitaria di immobile di interesse storico-artistico. -
Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 192 del 23 novembre 2001**

Sintesi:

La risoluzione fornisce chiarimenti in ordine al trattamento tributario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta sul reddito sulle attività produttive, dell'imposta di registro, delle imposte ipotecarie e catastali, dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili di una operazione di riacquisizione, ai sensi dell'art.14 del decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, effettuata in capo a una fondazione bancaria, mediante cessione diretta a titolo oneroso, o mediante scorporo con relativo atto di assegnazione, da società bancaria conferitaria di un immobile d'interesse storico e artistico.

Testo:

Con la nota in riferimento la Direzione regionale ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in merito al trattamento fiscale connesso ad una operazione di riacquisizione, ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, in capo alla Fondazione Banca KAPPA di, mediante cessione diretta a titolo oneroso, o mediante scorporo con relativo atto di assegnazione, da società bancaria conferitaria di un immobile d'interesse storico e artistico posto nel centro di, censito nella categoria D/5 del catasto edilizio e già sede storica da quasi 500 anni della Banca KAPPA di

In particolare, come si evince dall'istanza della medesima Fondazione allegata alla suddetta nota, la medesima, prima di procedere a porre in essere l'operazione sopra prospettata, ha chiesto di sapere se detto immobile "mantenga il proprio carattere strumentale per la Fondazione, sia tenendo conto della sua natura ed appartenenza alla categoria D/5, d'interesse storico ed artistico, soggetto ai vincoli di cui alla legge 1089/39, sia per la destinazione che avrebbe quale sede della Fondazione stessa ed in parte concesso in comodato o locazione, quale propria sede, alla conferitaria Banca KAPPA di".

Si chiede, altresì, di sapere "se il prospettato riacquisto mediante cessione a titolo oneroso o con atto di assegnazione mediante scorporo, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, benefici della tassazione in misura fissa...".

In proposito la Direzione ha segnalato che il Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica, interessato sulla questione, ha concluso "per la strumentalità dell'immobile (pur in presenza di un parziale utilizzo mediante locazione o comodato dello stesso) per i fini statutari relativi alla conservazione dei beni artistici-storici, salvo gli effetti fiscali non di propria competenza".

Al riguardo, si fa presente, preliminarmente, che le agevolazioni fiscali contenute nel decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153 che ha disciplinato il riordino della normativa civilistica e fiscale delle fondazioni bancarie, a seguito di delega contenuta nella legge 23 dicembre 1998, n. 461, sono state oggetto di una richiesta di chiarimenti da parte della Commissione Europea in data 23 marzo 2000. Con tale richiesta si sollecitava l'adozione di un intervento sospensivo fino alla pronuncia della Commissione riguardo la possibilità che le agevolazioni in esame costituiscano aiuti di Stato incompatibili con il mercato unico, ai sensi dell'articolo 87, par. 1, del Trattato istitutivo della Comunità Europea. A seguito della stessa, con **comunicato stampa del 3 aprile 2000**, il Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica congiuntamente al Ministero delle Finanze ha chiarito che le agevolazioni in questione sono da ritenere sospese.

Tanto premesso, si fa osservare che le problematiche connesse con l'interpretazione del decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, e le relative soluzioni di seguito prospettate dalla scrivente non possono assumere alcuna rilevanza essendo preclusa, allo stato, la possibilità di avvalersi delle agevolazioni fiscali previste dal citato decreto. Nel merito, si osserva che l'articolo 12 del citato decreto legislativo n. 153 del 1999 - dopo aver stabilito al comma 2 che alle fondazioni che hanno adeguato gli statuti alle disposizioni del titolo I del medesimo decreto legislativo (considerati enti non commerciali ai sensi del comma 1), operanti nei settori rilevanti, "si applica il regime previsto dall'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601"- statuisce, al comma 4, primo e secondo periodo, che "la natura di ente non commerciale viene meno se la fondazione, decorsi quattro anni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, risulta titolare di diritti reali su beni immobili diversi da

quelli strumentali per le attività direttamente esercitate dalla stessa o da imprese strumentali. In ogni caso, fino alla fine del quarto anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, i redditi derivanti da detti beni non fruiscono del regime previsto dall'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601".

Dalla formulazione letterale della norma si evince che non rileva tanto la natura strumentale del bene quanto la sua destinazione diretta al fine istituzionale.

Costante prassi, nonché giurisprudenza consolidata - pur se con riferimento ad agevolazioni su altri tipi di imposte - hanno infatti attribuito al concetto di "strumentalità diretta" un significato restrittivo. In tal senso, per immobili destinati direttamente allo svolgimento dell'attività istituzionale deve intendersi una "destinazione diretta ed immediata" e non una destinazione indiretta, attraverso l'utilizzo del reddito che ne deriva.

Ne consegue che l'immobile strumentale per natura deve, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione in esame, essere anche destinato "direttamente ed immediatamente" allo scopo statutario della fondazione. Pertanto, ogni utilizzo, anche parziale, che esuli dagli scopi diretti della stessa, ne fa perdere il carattere di strumentalità come inteso dalla norma in esame.

Da ciò discende, conclusivamente, che, qualora abbia luogo la prospettata operazione di riacquisizione da parte della Fondazione Banca KAPPA di, il reddito derivante dal bene immobile destinato in parte a sede della fondazione stessa ed in parte concesso in comodato o locazione, quale propria sede alla Banca KAPPA di, non può fruire del regime previsto dall'art. 6 del DPR n. 601 del 1973, in quanto lo stesso non può essere considerato interamente e direttamente strumentale per la Fondazione.

Si precisa, inoltre, che, se la Fondazione alla scadenza dei quattro anni successivi alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, sarà ancora in possesso dell'immobile non interamente utilizzato come bene strumentale per le attività direttamente esercitate dalla stessa, perderà anche la qualifica di ente non commerciale, ai sensi del citato art. 12, comma 4, del decreto legislativo n. 153 del 1999.

Per quanto concerne il trattamento ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali del riacquisto per cessione a titolo oneroso o con atto di assegnazione mediante scorporo dell'immobile di cui si tratta, si fa presente quanto segue.

L'articolo 14 del citato decreto legislativo n. 153 del 1999 consente alle società conferitaria di procedere ad operazioni di scorporo mediante scissione e retrocessione a favore della fondazione dei beni non strumentali (all'esercizio dell'attività bancaria), ricevuti per effetto dei conferimenti.

La retrocessione può essere attuata per mezzo di assegnazione, liquidazione, cessione diretta o, per i beni immobili, anche con apporto a favore di fondi immobiliari (art. 14, comma 1).

Con riferimento all'assegnazione l'articolo 16, comma 5, del decreto legislativo n. 153/99 stabilisce l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa e, ai fini della sola imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, le assegnazioni non si considerano atti di alienazione e si applicano le disposizioni degli articoli 3, comma 2, II e III periodo, e 6, comma 7, del DPR 26 ottobre 1972, n. 643, e successive modificazioni.

Pertanto, ricorrendo tutte le condizioni stabilite dalla norma, compresa la non strumentalità dei beni assegnati (art. 14, comma 2, del decreto legislativo n. 153 del 1999), si applicano le sole imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali.

Per quanto riguarda la cessione diretta a titolo oneroso - l'altra forma di retrocessione ipotizzata dalla Fondazione - si osserva che l'articolo 17 del citato decreto distingue l'ipotesi della cessione a titolo gratuito da quella a titolo oneroso e precisa che per quest'ultima "si producono gli effetti previsti dai commi 3 e 5 del medesimo articolo 16".

In tale ipotesi, quindi, si applica il regime già precisato con riferimento alle assegnazioni (imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa).

Al riguardo nella relazione parlamentare al decreto legislativo in esame è evidenziata la volontà del legislatore di permettere le operazioni di ristrutturazione usufruendo di agevolazioni di carattere fiscale e, con riferimento alla cessione diretta a titolo oneroso, è precisato che "non presenta particolari problemi se non quelli tipici del rapporto negoziale fra società partecipata e socio, ivi inclusa la necessità che la Fondazione paghi un congruo prezzo per l'acquisizione. L'operazione gode, sotto il profilo fiscale, dello stesso trattamento di favore previsto per le assegnazioni, dal momento che ne rappresenta, nello specifico contesto, una possibile e semplificata forma".

Infine, le operazioni prospettate devono essere valutate anche con riferimento alla normativa in materia di IVA.

Circa le assegnazioni (art. 16, comma 1) il terzo comma dello stesso articolo 16 stabilisce "non si applica l'imposta sul valore aggiunto"; e la relazione parlamentare evidenzia che "(...) l'assegnazione non rileva ai fini né dell'IRPEG né dell'IRAP, non costituisce presupposto per l'applicazione dell'IVA e rende applicabili le altre imposte sui trasferimenti nella misura fissa di L. 250.000" in luogo delle imposte di registro, ipotecarie e catastali ordinarie dovute in misura proporzionale.

Lo stesso sembra potersi affermare con riferimento alla cessione diretta a titolo oneroso per il rinvio ai commi 3 e 5 dell'articolo 16 operato dall'articolo 17.

Si ribadisce, da ultimo, che quanto fin qui affermato può trovare rilevanza soltanto nell'ipotesi in cui cessi l'attuale regime di sospensione dei benefici in parola.