

Risposta n. 183

OGGETTO: Interpello art. 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 -
Trattamento tributario ai fini dell'imposta di registro e di bollo delle
convenzioni tra enti pubblici e tra enti pubblici e soggetti privati

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

QUESITO

La Provincia istante redige e stipula convenzioni con soggetti privati, convenzioni con altre amministrazioni (di solito Comuni) e talvolta convenzioni miste con Comuni e soggetti privati, al fine di ripartire i costi relativi alla costruzione di opere infrastrutturali particolari.

Premesso quanto sopra la Provincia istante chiede di conoscere il corretto trattamento tributario ai fini dell'imposta di bollo e dell'imposta di registro nel caso di convenzioni tra enti pubblici e di convenzioni tra enti pubblici e soggetti privati e nello specifico:

- imposta di bollo ai sensi del d.P.R. n. 642 del 1972 (e segnatamente art. 1, comma 2, e art. 16 dell'allegato B e art. 2 dell'allegato A della Tariffa); - imposta di registro ai sensi del d.P.R. n. 131 del 1986 (e segnatamente art 1 della Tabella, art. 2, parte seconda della Tariffa e art. 9, parte prima della Tariffa).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per quanto riguarda le convenzioni intercorrenti esclusivamente tra pubbliche amministrazioni, l'istante ritiene che tali atti rientrino tra quelli posti in essere dall'Amministrazione e, di conseguenza, le convenzioni:

- sono esentate dall'applicazione dell'imposta di bollo ai sensi del combinato disposto di cui all'art. 1, comma 2, e art. 16, allegato B, del d.P.R. n. 642 del 1972;
- sono esentate dall'applicazione dell'imposta di registro ai sensi dell'art. 1 della Tabella ovvero ai sensi dell'art. 2 della medesima tabella del d.P.R. n. 131 del 1986.

Per quanto riguarda le convenzioni con privati oppure miste, tali atti rientrerebbero tra le scritture private non autenticate non soggette a IVA poiché non prevedono lo scambio di beni o servizi, ma solo l'apporto di contribuzione economica per l'esecuzione di un'opera pubblica. Pertanto, la Provincia istante ritiene che tali convenzioni:

- sono soggette all'imposta di bollo fin dall'origine a carico del soggetto privato ai sensi dell'art. 2, allegato A, della Tariffa del d.P.R. n. 642 del 1972, nella misura di 16 Euro per ogni foglio;
- in materia di imposta di registro, esse non rientrano per ragione di valore tra le fattispecie sottratte al regime impositivo previste dall'art. 2, parte seconda della Tariffa (realisticamente tali convenzioni non presentano mai un valore inferiore a 200 Euro). Dovrebbe, pertanto, applicarsi la disciplina residuale di cui all'art. 9, parte prima della Tariffa del d.P.R. n. 131 del 1986, tale per cui tali convenzioni dovrebbero essere soggette a registrazione in termine fisso nella misura del 3% del valore delle prestazioni patrimoniali ivi indicate ai sensi dell'art. 43 del TUR. Qualora l'importo delle lavorazioni dipenda da una procedura di appalto pubblico e l'ammontare delle prestazioni non fosse determinato ma solo determinabile, tale imposta dovrà sottostare

al conguaglio di cui all'art. 35.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'imposta di bollo è disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, che all'articolo 1, dispone che *«Sono soggetti all'imposta (...) gli atti, documenti e registri indicati nell'annessa tariffa»*.

L'articolo 2, al comma 1 stabilisce che *«L'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa, se formati nello Stato»*.

In linea generale sono soggette all'imposta fin dall'origine, nella misura di 16,00 euro per ogni foglio, ai sensi dell'articolo 2 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 642, le *«Scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni anche unilaterali con le quali si creano, si modificano, si estinguono, si accertano o si documentano rapporti giuridici di ogni specie, descrizioni, constatazioni e inventari destinati a far prova tra le parti che li hanno sottoscritti»*.

La tabella, Allegato B al d.P.R. n. 642 del 1972, elenca, invece, gli Atti, Documenti e Registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto.

Al riguardo, l'articolo 16 della stessa tabella prevede l'esenzione per gli *«Atti e documenti posti in essere da amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane sempreché vengano tra loro scambiati»*.

Si ritiene, pertanto, che le convenzioni stipulate dalla Provincia istante con i soggetti elencati nel citato art. 16 siano esenti dall'imposta di bollo.

Al riguardo, la risoluzione n. 243 del 1° settembre 2009, richiamando la sentenza della Corte di Cassazione n. 938 del 16 gennaio 2009, ha affermato il principio di diritto secondo cui *"nelle disposizioni normative contenute nelle leggi di imposta in tema di imposta di registro, di imposta catastale, di imposta ipotecaria e di imposta di*

bollo, le quali prevedono l'esenzione dello Stato od usano, sempre ai fini di esenzione, l'espressione a favore dello Stato o nell'interesse dello Stato, la parola Stato deve intendersi riferita allo Stato-persona".

Con riferimento al trattamento ai fini dell'imposta di bollo delle convenzioni che la Provincia stipula con soggetti privati o con altre pubbliche amministrazioni e privati, si ritiene che siano soggette all'imposta secondo le previsioni del citato art. 2 della Tariffa.

In relazione all'imposta di registro applicabile alle convenzioni oggetto del presente interpello si rappresenta che l'art. 1 della Tabella allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), include tra atti per i quali non vi è l'obbligo di chiedere la registrazione, gli «*Atti del potere legislativo, atti relativi al referendum, atti posti in essere dall'amministrazione dello Stato, dalle regioni, province e comuni, diversi da quelli relativi alla gestione dei loro patrimoni*».

Inoltre, l'art. 2 della Tariffa parte seconda, allegata al TUR, individua tra gli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso, le «*Scritture private non autenticate ad eccezione dei contratti di cui all'articolo 5 della tariffa, parte I quando l'ammontare dell'imposta risulti inferiore a euro 200,00 o quando abbiano per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti di cui all'articolo 4, parte prima, o di titoli indicati nell'articolo 8 della tabella*».

L'articolo 2 sopra riportato, in un'ottica di semplificazione, considera lo scarso gettito che deriverebbe dagli atti di minimo valore economico, vale a dire quegli atti da cui deriverebbe un'imposta inferiore a 200 euro, e pertanto ne dispone la tassazione in misura fissa solo in caso d'uso.

In relazione all'art. 1 della Tabella sopra riportato si osserva che tale norma esclude l'obbligo dalla registrazione per gli atti posti in essere dalle amministrazioni dello Stato, delle Regioni, Province e Comuni diversi da quelli relativi alla gestione dei loro patrimoni. Si ritiene che l'espressione «*gestione dei loro patrimoni*» contenuta nell'art. 1 citato, nel suo significato sia giuridico che economico, riguarda

indistintamente tutti gli atti che ineriscono alla cura, all'amministrazione del patrimonio, con l'avvertenza che quest'ultimo termine deve intendersi, in conformità al significato che lo stesso riveste nel regolamento sulla contabilità generale dello Stato, tutto il complesso di beni sia demaniali che patrimoniali. Il legislatore tributario si è voluto riferire, nell'art. 1 citato, agli atti posti in essere "*iure imperii*" e non "*iure privatorum*".

Pertanto, gli atti relativi a concessioni di beni, compravendite, locazioni, licitazioni, appalti, prestazioni di servizi, poiché riguardano la gestione patrimoniale sono soggetti alla normale imposizione in base alla normativa sull'imposta di registro e ciò indipendentemente dal soggetto, pubblico o privato, con cui la Provincia istante stipula la Convenzione.

Pertanto, diversamente da quanto sostenuto dall'istante con riferimento alle Convenzioni tra Pubbliche Amministrazioni, qualora le convenzioni stipulate dalla Provincia siano riconducibili tra gli atti di cui all'art. 9 della Tariffa «*Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*», le stesse convenzioni dovranno essere registrate in termine fisso con applicazione dell'imposta nella misura del 3 per cento, aliquota da rapportare alla base imponibile determinata ai sensi dell'art. 43 del TUR.

Inoltre, se nell'ambito delle convenzioni stipulate dalla provincia istante l'ammontare delle prestazioni non fosse determinato ma solo determinabile, torna applicabile l'art. 35 del TUR che, al primo comma, dispone «*Se il corrispettivo deve essere determinato posteriormente alla stipulazione di un contratto, l'imposta è applicata in base al valore dichiarato dalla parte che richiede la registrazione, salvo conguaglio o rimborso dopo la determinazione definitiva del corrispettivo, da denunciare a norma dell'art. 19*».

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.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)