

Art. 1, co. 497, L. 23.12.2005, n. 266
R.M. 3.11.2014, n. 95/E
Corte Costituzionale, sentenza
23.1.2014, n. 6

Salvatore Servidio

Immobili abitativi

Prezzo-valore nei trasferimenti coattivi

Criterio del prezzo-valore

L'art. 1, co. 497, L. 23.12.2005, n. 266 [CFF 2311], ha introdotto nel sistema impositivo di registro un **criterio** – denominato «**prezzo-valore**» – di determinazione della base imponibile che **deroga** a quello previsto dall'art. 43, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 [CFF 2043] (valore del bene), prevedendo per le sole cessioni nei confronti di **persone fisiche** che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto **immobili ad uso abitativo** e relative **pertinenze**, che all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la **base imponibile** ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal **valore** dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, co. 4 e 5, D.P.R. 131/1986 [CFF 2052], **indipendentemente** dal **corrispettivo** pattuito indicato nell'atto.

Più in particolare, la disposizione consente di operare «**in deroga**» alla disciplina di cui all'art. 43, D.P.R. 131/1986, il quale impone, di regola, di considerare il **valore** (o se superiore, il **prezzo** pattuito) come **base imponibile** dei beni immobili fatti oggetto di un trasferimento a titolo oneroso.

L'art. 52, co. 4, D.P.R. 131/1986, **preclude** la **possibilità** di **rettifica** del valore o del **corrispettivo** degli immobili (anche nell'ipotesi di atti di divisione), purché iscritti in Catasto con attribuzione di rendita, se il valore o il corrispettivo sono dichiarati in misura non inferiore, per i terreni (non edificabili in base agli strumenti urbanistici) e i diritti reali sugli stessi, a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati e per i diritti reali sugli stessi, a 100

Con **Sentenza 6/2014** («*La Settimana fiscale*» n° 6/2014, pag. 10), la Corte Costituzionale ha dichiarato l'**illegittimità** dell'art. 1, co. 497, L. 23.12.2005, n. 266 [CFF 2311], nella parte in cui **non prevede** la facoltà, per gli **acquisti di immobili ad uso abitativo** e relative **pertinenze** in sede di **espropriazione forzata** o a seguito di **pubblico incanto**, da parte di soggetti **non esercenti attività di impresa**, di chiedere che la **base imponibile** ai fini delle imposte di registro e ipotecarie sia costituita dal **valore** dell'immobile determinato **catastalmente**.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi chiarito con **R.M. 3.11.2014, n. 95/E**, che il contribuente che **non ha richiesto** l'applicazione del **prezzo-valore** all'atto dell'acquisto, poiché la legge non contemplava tale possibilità per i trasferimenti coattivi, può **comunque esercitare** l'opzione per l'applicazione del regime anche **successivamente all'assegnazione**, con apposita **dichiarazione**, da rendere nell'**istanza di rimborso** della maggiore imposta di registro versata.

volte il reddito catastale.

Secondo tale disciplina – che concretizza un **sistema forfetario di determinazione della base imponibile** – in presenza di determinati requisiti di natura soggettiva ed oggettiva e di specifiche condizioni, la base imponibile per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali per i trasferimenti di immobili abitativi, è costituita dal «**valore catastale**», ossia **moltiplicando la rendita catastale** per gli applicabili **coefficienti di aggiornamento**, e quindi **indipendentemente dal corrispettivo dichiarato** nel contratto (sistema del **prezzo-valore**).

Con R.M. 17.5.2007, n. 102/E, è stato chiarito che ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, per il trasferimento di un immobile abitativo in seguito ad aggiudicazione all'**asta pubblica**, la **base imponibile** è determinata ai sensi dell'art. 44, D.P.R. 131/1986 [CFF 2044], pertanto la deroga prevista dall'art. 1, co. 497, L. 266/2005, **non poteva essere applicata** a detti trasferimenti, in quanto riferita espressamente al solo art. 43, D.P.R. 131/1986. Con-

seguentemente il documento di prassi ha concluso che **nessuna** delle fattispecie disciplinate dall'art. 44, D.P.R. 131/1986 [CFF 2044], poteva essere attratta nell'ambito della novella del co. 497, essendo la base imponibile determinata con riferimento al **prezzo di aggiudicazione**, all'**indennizzo riconosciuto** e **non al valore**, con la conseguente **inapplicabilità** ai predetti trasferimenti delle disposizioni contenute nell'art. 52, co. 4 e 5, D.P.R. 131/1986.

Tale sistema, pertanto, **non poteva trovare applicazione** per i trasferimenti degli immobili ad uso abitativo avvenuti a seguito di **espropriazione forzata** e, in generale, per i **trasferimenti coattivi** (art. 483 e segg. c.p.c.), per i quali la **base imponibile** è, appunto, determinata sulla scorta del **prezzo di aggiudicazione** o dell'**indennizzo riconosciuto**, ai sensi dell'art. 44, D.P.R. 131/1986.

Situazione alla data del 23.1.2014

Riassumendo, **anteriamente al 23.1.2014** (data dell'intervento della Corte Costituzionale sull'argomento), la situazione era la seguente:

- ▷ per i **trasferimenti di immobili abitativi in generale**, era possibile richiedere l'applicazione del criterio del **prezzo-valore**;
- ▷ per i **trasferimenti coattivi o avvenuti a seguito di espropriazione forzata**, andava applicato il criterio del **prezzo di aggiudicazione** o l'**indennizzo riconosciuto** (di gran lunga superiore al prezzo-valore).

Sindacato della Corte Costituzionale

La Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi in merito al prospettato **profilo di incostituzionalità** dell'art. 1, co. 497, L. 266/2005, con Sentenza 23.1.2014, n. 6, ha dichiarato l'**illegittimità** della disposizione nella parte in cui **non prevede** la facoltà, per gli acquisti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze in sede di **espropriazione forzata** o a seguito di **pubblico incanto**, da parte di soggetti che **non agiscano** nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, di chiedere che, anche in **deroga** all'art. 44, co. 1, D.P.R. 131/1986, la **base imponibile** ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal **valore dell'immobile** determinato ex art. 52, co. 4 e 5, D.P.R. 131/1986.

La Corte ha rilevato in motivazione che la **mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è sufficiente a giustificare la discriminazione di**

due fattispecie caratterizzate da una sostanziale **omogeneità**, in particolare, con riguardo all'**esclusività del diritto potestativo** concesso all'acquirente in libero mercato.

In tal modo risulta **venir meno la disparità di trattamento fiscale** tra gli aggiudicatari di una procedura esecutiva immobiliare e gli acquirenti del libero mercato, laddove soltanto a questi ultimi risultava sinora concesso di potersi veder applicata la tassazione dell'atto di trasferimento servendosi quale base imponibile del valore catastale rivalutata (cd. «prezzo-valore»).

Le determinazioni della Consulta, che ha di fatto **esteso l'applicazione del prezzo-valore anche ai trasferimenti derivanti da espropriazione forzata e da pubblico incanto**, sono stati **recepiti** dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 21.2.2014, n. 2/E, nella quale ha **confermato** che il sistema di determinazione della base imponibile del prezzo-valore **deve trovare applicazione**, ricorrendone le condizioni, anche con riferimento ai trasferimenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di **espropriazione forzata** o a seguito di **pubblico incanto**, ex art. 44, D.P.R. 131/1986.

Tale interpretazione ha, quindi, **superato** le conclusioni raggiunte dalla R.M. 102/E/2007.

Trasferimenti coattivi di immobili (R.M. 95/E/2014)

Con R.M. 3.11.2014, n. 95/E, l'Agenzia delle Entrate si è trovata a fornire risposta a un interpello concernente l'applicazione dell'art. 1, co. 497, L. 266/2005, cioè del sistema del prezzo-valore, al **trasferimento coattivo** di un immobile acquistato al corrispettivo risultante nel decreto di aggiudicazione d'asta.

Nella specie, il caso riguarda l'aggiudicatario di un'unità abitativa a seguito di partecipazione a un bando d'asta pubblica, che **non aveva optato** all'epoca dei fatti per l'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile del «prezzo-valore», in quanto **non prevista** dall'art. 1, co. 497, L. 266/2005, per i trasferimenti degli immobili a uso abitativo avvenuti a seguito di pubblico incanto o di espropriazione forzata. Per tali trasferimenti, come si è visto, la base imponibile è determinata, ai sensi dell'art. 44, D.P.R. 131/1986, sulla base del **prezzo di aggiudicazione** o dell'**indennizzo riconosciuto**. Conseguentemente, l'**imposta di registro** dovuta per detto trasferimento era stata versata facendo riferimento al **prezzo di aggiudicazione**.

Nel documento di prassi in esame, l'istante aveva richiesto, in sede di stipula del **contratto definitivo di compravendita**, di godere delle agevolazioni fiscali, previste per l'acquisto della «prima casa», di cui alla Nota II-bis all'art. 1, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 [CFF 2101], ai fini dell'imposta di registro.

Non aveva invece richiesto anche l'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile del **prezzo-valore**, ex art. 1, co. 497, L. 266/2005, in quanto tale disposizione ha introdotto un sistema di determinazione della base imponibile che deroga a quello previsto dall'art. 43, D.P.R. 131/1986 (valore del bene) e che, pertanto, non poteva trovare applicazione per i trasferimenti degli immobili a uso abitativo avvenuti a seguito di **espropriazione forzata** e, in generale, per i **trasferimenti coattivi**; per tali trasferimenti, si è detto che la base imponibile è determinata sulla scorta del **prezzo di aggiudicazione** o dell'indennizzo riconosciuto.

Conseguentemente, l'imposta di registro dovuta per il trasferimento dell'immobile, oggetto dell'istanza, era stata liquidata sulla base del **prezzo di aggiudicazione**.

Il successivo intervento della Corte Costituzionale, che – come si è visto – ha stabilito che la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal **valore dell'immobile** determinato ai sensi dell'art. 52, co. 4 e 5, D.P.R. 131/1986, ha determinato il contribuente a chiedere all'Amministrazione finanziaria di conoscere se sia possibile ottenere il **rimborso della maggiore imposta di registro versata** in conseguenza della **mancata applicazione** del criterio di determinazione della base imponibile con il sistema del **prezzo-valore** e se, a tal fine, sia necessaria la **previa integrazione dell'atto di trasferimento**, nel quale effettuare la richiesta al notaio o, nella specie, al giudice dell'esecuzione.

Soluzione dell'Amministrazione finanziaria

Nel documento di prassi in esame l'Agenzia delle Entrate chiarisce preliminarmente che i principi sanciti dalla Corte Costituzionale nella Sentenza 6/2014, che ha di fatto «integrato» la previsione dell'art. 1, co. 497, L. 266/2005, **estendendo** l'applicazione del prezzo valore anche ai trasferimenti derivanti da espropriazione forzata e da pubblico incanto, sono stati **recepiti** dall'Amministrazione finanziaria con la ricordata la C.M. 2/E/2014, che ha **superato** le posizioni espresse nella R.M. 102/E/2007.

Ha quindi affermato che il sistema di determinazione della base imponibile del prezzo valore **deve** trovare applicazione, ricorrendone le condizioni, anche con riferimento ai trasferimenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di **espropriazione forzata** o a seguito di **pubblico incanto**, di cui all'art. 44, D.P.R. 131/1986.

In merito alla possibilità di applicare gli effetti di una **sentenza di «illegittimità»** agli atti stipulati in **precedenza**, nella R.M. 3.1.2005, n. 2/E, l'Agenzia delle Entrate sottolinea che gli effetti si producono anche ai rapporti sorti **anteriamente** alla declaratoria di illegittimità (efficacia *ex tunc*), con l'unico limite alla **retroattività** degli effetti della pronuncia ai cd. «**rapporti esauriti**», significando che non si considerano tali le situazioni nelle quali **non** sia ancora **decorso** il termine di **prescrizione** o di **decadenza** per l'esercizio dei **diritti** a essi relativi, come nelle ipotesi in cui non sia già spirato il **termine triennale** fissato dall'art. 77, D.P.R. 131/1986 [CFF 2077] per presentare l'**istanza di rimborso delle imposte versate** in più (cfr. Cass. 6.8.2002, n. 11812).

Siffatte sentenze di accoglimento – cd. **additive** (o **manipolative**) – si caratterizzano per la circostanza che, attraverso di essa, il giudice riconosce l'illegittimità costituzionale della norma nella parte in cui la stessa **non contiene** una certa previsione, che la Consulta espressamente enuncia.

Attraverso la pronuncia **additiva**, quindi, il giudice non si limita a riconoscere la non conformità a Costituzione della legge sottoposta al suo sindacato, ma provvede di fatto anche a **riscrivere** la norma, **integrandone** il **contenuto**, per renderlo aderente al dettato costituzionale. L'effetto prodotto dalla pronuncia **additiva** consiste quindi nel fatto che la **norma «riscritta»** dalla Corte Costituzionale deve essere **riletta** come se contenesse le parole aggiunte con la sentenza.

Osservazioni conclusive

Ciò posto, nel rispondere al quesito prospettato, l'Agenzia delle Entrate formula alcune **precisazioni** in merito alle **modalità** che devono essere seguite dal contribuente per richiedere l'applicazione del prezzo-valore di cui trattasi, riassumendo che l'art. 1, co. 497, L. 266/2005, subordina l'applicazione di detto regime a una **specificata richiesta** che deve essere resa dalla parte acquirente al **notaio**, all'atto dell'**acquisto**.

L'applicazione del «**prezzo-valore**», quindi, **non** è **automatica**, ma costituisce un **regime opzionale**, os-

sia va **richiesta espressamente** dall'acquirente in sede di redazione dell'atto d'acquisto.

Per applicare tale regime è comunque necessario che nell'atto sia **indicato il prezzo/corrispettivo** pattuito dalle parti. Infatti, il co. 498 dell'art. 1, L. 266/2005, dispone che se viene occultato, anche parzialmente, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal 50% al 100% della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata.

Anche a questo riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha già chiarito che la richiesta, se non formulata nella predetta sede, **non può** essere resa in un **atto integrativo** (si veda la R.M. 9.6.2009, n. 145/E).

Tuttavia, nota l'Agenzia Entrate che, nella fattispecie prospettata con l'interpello, le dichiarazioni per accedere al criterio di determinazione della base imponibile del prezzo-valore non sono state rese dal contribuente all'atto del trasferimento dell'immobile, e ciò **non** per sua scelta, ma solo perché, sulla base della normativa **vigente al momento della stipula** dell'atto di acquisto (successivamente integrata dalla sentenza della Corte Costituzionale), tale opzione **non poteva essere esercitata** per gli immobili acquisiti per asta pubblica.

In considerazione di tale circostanza, l'Agenzia delle Entrate ha pertanto ritenuto che, nonostante l'atto di trasferimento fosse stato **già sottoposto a registrazione**, il contribuente potesse, **comunque,**

esercitare l'opzione per l'applicazione del regime del prezzo-valore con **apposita dichiarazione** da rendere nell'**istanza di rimborso della maggiore imposta** di registro versata, nei termini previsti dall'art. 77, D.P.R. 131/1986 (3 anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione).

A seguito della presentazione dell'istanza, l'Ufficio competente procederà quindi:

- › alla **riliquidazione dell'imposta di registro** dovuta per l'atto di trasferimento dell'immobile acquisito a seguito di aggiudicazione per asta pubblica;
- › alla **liquidazione del rimborso della maggiore imposta eventualmente spettante.**

In concreto, **riliquidando il tributo** secondo le vigenti disposizioni e considerato che il contribuente ha anche certificato di avere diritto alle **agevolazioni «prima casa»** per l'immobile acquistato all'asta pubblica, alla base imponibile costituita dal prezzo-valore dell'immobile si applicherà la seguente **tassazione**, ai sensi del combinato disposto dell'art. 1, co. 1 e Nota II-bis, D.P.R. 131/1986 e dell'art. 10, D.Lgs. 14.3.2011, n. 23 [CFF 4160]:

- › **imposta di registro: 2%**, con un **minimo di € 1.000**;
- › **imposta ipotecaria: € 50**;
- › **imposta catastale: € 50**◆



Testo unico imposta di registro
(Cristina Odorizzi)

Il Sole 24 Ore, 2014, pagg. 400, € 38,00.