

RISOLUZIONE N. 95/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 3 novembre 2014

***OGGETTO: Interpello ordinario - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
(prezzo valore - articolo 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266)***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'applicazione dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 ad una vendita per asta pubblica di un immobile abitativo, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il contribuente istante fa presente di aver acquistato, con rogito notarile del 21 novembre 2011, un'unità immobiliare destinata a civile abitazione, al prezzo di aggiudicazione d'asta di euro

L'istante è risultato aggiudicatario della predetta unità abitativa a seguito della partecipazione al bando d'asta pubblica, indetta dal Comune di ... , per l'individuazione degli acquirenti delle unità immobiliari di sua proprietà, la cui gestione era stata già affidata ad ALFA.

L'acquirente istante fa presente di aver richiesto, in sede di stipula del contratto definitivo di compravendita, le agevolazioni fiscali previste per l'acquisto della *'prima casa'*, di cui alla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Non ha, invece, richiesto l'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile del *prezzo valore*, ex articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, in quanto tale disposizione ha introdotto un criterio di determinazione della base imponibile che deroga a quello previsto dall'articolo 43 del TUR (valore del bene), e che, 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; per tali trasferimenti, come chiarito con la risoluzione 17 maggio 2007, n. 102, la base imponibile è, infatti, determinata sulla base del prezzo di aggiudicazione o dell'indennizzo riconosciuto, ai sensi dell'articolo 44 del TUR.

Conseguentemente, l'imposta di registro dovuta per il trasferimento dell'immobile, oggetto del presente quesito, è stata liquidata sulla base del prezzo di aggiudicazione.

Su tale questione è, tuttavia, intervenuta la Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 6 del 23 gennaio 2014, ha dichiarato l'illegittimità dell'articolo 1, comma 497, della citata legge n. 266, 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'articolo 44, comma 1, del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (...), la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5 del DPR n. 131 del 1986 ..."*.

L'interpellante chiede, quindi, 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 del *prezzo valore* e se, a tal fine, sia necessaria la previa integrazione dell'atto di compravendita nel quale effettuare la richiesta al notaio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene di avere diritto al rimborso della maggiore imposta di registro versata a seguito della liquidazione dell'imposta sulla base del prezzo di aggiudicazione dell'immobile, anziché del valore catastale.

A parere del contribuente, infatti, la citata sentenza della Corte Costituzionale deve esplicitare effetti non solo in relazione ai trasferimenti effettuati dopo il deposito della medesima, ma anche in relazione ai rapporti sorti anteriormente, purché non esauriti.

L'istante, che ha stipulato l'atto di acquisto in data 21 novembre 2011, ritiene di non essere decaduto dalla facoltà di richiedere il rimborso della maggiore imposta versata, ai sensi dell'articolo 77 del TUR. Tale articolo prevede, infatti, che il rimborso dell'imposta di registro debba essere richiesto, a pena di decadenza, entro i tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

Nel caso di specie, inoltre, la mancata richiesta al notaio dell'applicazione del *prezzo valore* non è dipesa da mera dimenticanza, ma dall'affidamento del contribuente alle norme e alla prassi vigente al momento della stipula dell'atto di acquisto in esame.

L'istante non ritiene, inoltre, necessario integrare l'atto di compravendita, in quanto appare sufficiente la presentazione di un'apposita richiesta di rimborso all'ufficio che ha registrato l'atto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Com'è noto, l'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, ha introdotto una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile previsto dall'articolo 43 del TUR per le cessioni immobiliari, stabilendo che, in presenza di determinati requisiti (soggettivi e oggettivi) e di specifiche condizioni, la base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sia costituita dal 'valore catastale', indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato in atto.

Come rilevato dal contribuente, in merito all'applicazione di tale disciplina, questa Agenzia, con risoluzione 17 maggio 2007, n. 102, aveva chiarito che il sistema del *prezzo valore* 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, in quanto per tali trasferimenti la base imponibile è determinata con riferimento al prezzo di aggiudicazione o all'indennizzo riconosciuto, ai sensi dell'articolo 44 del TUR.

Il tema dell'applicabilità del sistema del *prezzo valore* ai trasferimenti posti in essere in sede di espropriazione forzata e di pubblico incanto, di cui all'articolo 44 del TUR, è stato, tuttavia, oggetto di esame da parte della Corte Costituzionale con la sentenza n. 6 del 23 gennaio 2014.

A parere della Corte, la previsione dettata dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 è costituzionalmente illegittima *“nella mancata previsione – a favore delle persone fisiche che acquistano a seguito di procedura espropriativa o di pubblico incanto – del diritto potestativo, al contrario riconosciuto all'acquirente in libero mercato, di far riferimento, ai fini della determinazione dell'imponibile di fabbricati ad uso abitativo in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali, al valore tabellare dell'immobile”*.

La Corte rileva, infatti, che *“La mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è dunque 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”*.

I principi sanciti dalla Corte Costituzionale, che ha di fatto *‘integrato’* la previsione recata dall’articolo 1, comma 497, della legge 266 del 2005, estendendo l’applicazione del *prezzo valore* anche ai trasferimenti derivanti da espropriazione forzata e da pubblico incanto, sono stati recepiti da questa Agenzia che, con la circolare n. 2 del 21 febbraio 2014, superando le posizioni espresse con la risoluzione n. 102 del 2007, ha 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’articolo 44 del TUR.

Per quanto attiene alla possibilità di invocare gli effetti della sentenza della Corte Costituzionale anche con riferimento ad un atto stipulato il 21 novembre 2011, si fa presente che, con risoluzione 3 gennaio 2005, n. 2/E, questa Agenzia ha chiarito che gli effetti di una sentenza della Corte Costituzionale che dichiara illegittima una norma si producono anche con riferimento ai rapporti sorti anteriormente alla declaratoria di illegittimità. Unico limite alla retroattività degli effetti della pronuncia è quello dei cosiddetti rapporti *‘esauriti’*.

In particolare, chiarisce l’Agenzia, si considerano *‘esauriti’* i rapporti rispetto ai quali sia decorso il termine di prescrizione o di decadenza stabilito dalla legge per l’esercizio dei diritti ad essi relativi (ad esempio, nei casi in cui sia decorso il termine previsto per presentare istanza di rimborso delle imposte versate).

Tenuto conto che, nel caso prospettato, risulta ancora pendente il termine di tre anni per la richiesta del rimborso della maggiore imposta di registro versata, di cui all'articolo 77 del TUR, si ritiene che la sentenza della Corte Costituzionale espliciti effetti, in linea generale, anche con riferimento all'atto di trasferimento in argomento concluso nel novembre del 2011.

Occorre, tuttavia, formulare alcune precisazioni in merito alle modalità che devono essere seguite dal contribuente per richiedere l'applicazione del *prezzo valore* con riferimento all'atto di trasferimento in argomento che risulta già registrato.

Si rammenta, infatti, che l'articolo 1, comma 497, della citata legge n. 266 del 2005, subordina l'applicazione di detto regime ad una specifica richiesta che deve essere resa dalla parte acquirente al notaio, all'atto dell'acquisto. Si tratta, quindi, di un regime opzionale, la cui applicazione necessita di una specifica richiesta della parte acquirente.

Con risoluzione 9 giugno 2009, n. 145/E, questa Agenzia ha avuto modo di precisare, con riferimento ad un contratto di permuta già registrato, privo della richiesta di applicazione del sistema del *prezzo valore*, che la dichiarazione dei permutanti di volersi avvalere di tale regime non può essere resa in un atto integrativo e, dunque, in relazione a tale atto deve escludersi l'applicabilità delle regole di determinazione della base imponibile in argomento.

Nella fattispecie prospettata dall'istante, occorre, tuttavia, considerare che 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, avvenuto con rogito notarile del 21 novembre 2011, in quanto la previsione recata dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 non contemplava la possibilità di optare per il criterio del *prezzo valore* per gli immobili acquisiti in sede di espropriazione forzata o di pubblico incanto.

La mancata richiesta dell'applicazione del *prezzo valore* non è, dunque, dipesa da una scelta del contribuente, in quanto, 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, si ritiene, quindi, che, ancorché l'atto di trasferimento sia stato già registrato, il contribuente possa, 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'articolo 77 del TUR.

A seguito della presentazione di detta istanza, l'ufficio dell'Agenzia procederà alla riliquidazione dell'imposta di registro dovuta per l'atto di trasferimento dell'immobile, acquisito a seguito di aggiudicazione per asta pubblica, e alla liquidazione del rimborso della maggiore imposta eventualmente spettante.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE