

RISOLUZIONE N. 121/E



Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso

Roma, 01 giugno 2007

***OGGETTO: Istanza di interpello – Art. 11 legge 27 luglio 2000, n. 212.
Sig. ALFA***

Con istanza di interpello , concernente il trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di registro, di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, il Sig. ALFA ha esposto il seguente

QUESITO

L'interpellante espone alcuni quesiti aventi ad oggetto l'interpretazione della disciplina fiscale di cui agli artt. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e 52, comma 5-bis del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Partendo dal dettato normativo del citato comma 497, che introduce la possibilità per l'acquirente di un immobile ad uso abitativo, in presenza di determinate condizioni, di optare per la determinazione della base imponibile con criterio tabellare, chiede di conoscere se tale disposizione normativa si applichi:

- 1) esclusivamente agli atti di cessione in cui intervenga il notaio (atti pubblici e scritture private autenticate) oppure anche ad altri atti in cui *“il suddetto soggetto è estraneo”*, vale a dire:
 - a) scritture private non autenticate;

- b) atti dell'autorità giudiziaria e, in particolare i decreti del giudice dell'esecuzione, ex articolo 44 del TUR, a mezzo dei quali avviene il trasferimento di immobili a seguito di aggiudicazione nei pubblici incanti;
- 2) alla cessione della nuda proprietà e alla costituzione o trasferimento dei diritti reali sugli immobili specificati dalla stessa norma;
- 3) se ai terreni agricoli continua ad applicarsi l'articolo 52, commi 4 e 5 del TUR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che, nonostante la norma faccia riferimento espresso alla figura del notaio, il sistema di determinazione della base imponibile dell'immobile con modalità catastale, non possa essere limitato soltanto agli atti pubblici o privati autenticati, ma si estenda anche agli atti privati non autenticati e agli atti dell'autorità giudiziaria (quesito 1).

Perviene a tale conclusione sulla scorta delle considerazioni di seguito esposte. Circa le scritture private non autenticate il contribuente ritiene che in presenza di tutti i requisiti, le agevolazioni fiscali possono essere invocate dagli interessati, non solo in atto, ma anche con apposita istanza separata presentata all'Ufficio competente per la registrazione, nel termine decadenziale di cui all'articolo 77 del T.U.R.; *“conseguentemente, la richiesta sarà fatta tramite il notaio nel caso di rogito o scrittura privata autenticata, mentre, negli altri casi, provvederà colui che chiederà la registrazione dell'atto”*;

In relazione agli atti dell'autorità giudiziaria il contribuente sostiene l'applicabilità agli stessi dell'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 in quanto:

1. nel comma 497 manca l'espressa previsione che limita l'opzione del valore catastale esclusivamente agli atti volontari;
2. la deroga all'articolo 43 del T.U.R., contenuta nel comma 497, si estende, ai fini della determinazione della base imponibile con criterio catastale, anche agli atti giudiziari ex articolo 37 del T.U.R., stante l'espresso richiamo contenuto nell'ultimo comma del citato articolo 43;
3. per quanto concerne il trattamento fiscale dei decreti di aggiudicazione degli immobili emanati dal giudice dell'esecuzione, l'interpellante ritiene che non osta all'applicazione agli stessi della disciplina di cui al citato comma 497, la previsione dell'articolo 44 del T.U.R, che, al comma 1 stabilisce: *“per la vendita di beni mobili e immobili fatta in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione, diminuito, nell'ipotesi prevista dall'art. 587 del codice di procedura civile, della parte già assoggettata all'imposta”*.

Infatti, la ratio sottesa alla normativa contenuta nel comma 497, consta nel “favor” per i trasferimenti di fabbricati ad uso abitativo tra privati, a prescindere *“dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto (vale a dire del prezzo effettivamente pagato)”*.

Pertanto, non rileva la circostanza che il prezzo sia quello pattuito dai contraenti o quello di aggiudicazione, poiché tra le condizioni per fruire del regime di cui al comma 497, sono ricomprese soltanto la natura giuridica del soggetto acquirente, la natura (ad uso abitativo) dell'immobile, e la dichiarazione del prezzo effettivamente pagato.

Con riferimento al quesito sub 2), avente ad oggetto l'applicabilità del regime del comma 497, anche agli atti di trasferimento della nuda proprietà e alla costituzione o trasferimento dei diritti reali sugli immobili, l'interpellante ritiene inapplicabile il medesimo regime a tali tipologie di atti, in mancanza di una espressa previsione normativa al riguardo.

Circa l'applicabilità dei commi 4 e 5 dell'articolo 52 del TUR (quesito sub 3), l'interpellante ritiene che, atteso che il comma 4 dell'articolo 52, riguarda sia i fabbricati che i terreni agricoli, la valutazione catastale per questi ultimi continui ad applicarsi in assenza di un intervento normativo che chiarisca l'esatta portata della norma.

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si osserva preliminarmente, che l'istanza non può essere trattata alla stregua di un interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Ai sensi dell'articolo 3 del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, infatti, *"L'istanza di interpello deve contenere a pena di inammissibilità:*

(...)

b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistono concrete condizioni di incertezza".

La fattispecie prospettata dall'interpellante, invece, non è direttamente riferibile ad un caso concreto, in quanto i quesiti posti sono finalizzati ad ottenere un parere concernente l'interpretazione astratta di norme tributarie, senza riferimento alla posizione fiscale dello stesso interpellante. L'istanza, pertanto, deve ritenersi inammissibile ai sensi dell'articolo 3 del D.M. n. 209 del 2001.

Ciò premesso, si ritiene comunque opportuno esaminare nel merito le fattispecie prospettate, con un parere reso nel quadro dell'attività di consulenza giuridica disciplinata dalla circolare 18 maggio 2000, n. 99/E.

Preliminarmente è opportuno osservare che il testo unico dell'imposta di registro prevede:

- all'articolo 43, comma 1, lettera a) che *“la base imponibile (...) è costituita: a) per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali dal valore del bene”*;
- all'articolo 51, comma 1, che *“...si assume come valore dei beni...quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito”*;
- al successivo comma 2 che *“per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari (...) si intende per valore il valore venale in comune commercio”*;
- all'articolo 52, comma 1 che *“l'ufficio se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 51 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, prevede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni”*;
- al successivo comma 4 che *“Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito...”*;
- al comma 5-bis – da ultimo introdotto dall'articolo 35, comma 23-ter del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, che *“Le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni”*.

Il suddetto articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come modificato dall'art. 35, comma 21, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, e dall'articolo 1, comma 309, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha introdotto

novità in materia di determinazione della base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, per le cessioni di beni immobili, stabilendo che: *"In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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, 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 è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento"*.

In linea generale, qualora in atto venga dichiarato un valore o un corrispettivo inferiore a quello venale, l'Ufficio procede a rettificare gli importi dichiarati. A tale regola fanno eccezione le ipotesi disciplinate dall'articolo 1, comma 497 della legge 266 del 2005.

Il decreto legge n. 223 del 2006 ha modificato il comma 497, ponendo l'obbligo, per le parti, di indicare il corrispettivo pattuito. Inoltre, ha introdotto una ulteriore disposizione nel successivo comma 498, che, oltre ad inibire la rettifica del valore degli immobili per i quali i contribuenti si avvalgono delle disposizioni del comma 497, prevede anche una sanzione per occultazione di corrispettivo. Infatti, la menzionata norma stabilisce che *"... Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente*

irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986".

Tutto ciò premesso si osserva che, per la determinazione della base imponibile, la regola generale, risultante dal combinato disposto degli articoli 43, 51, e 52 del TUR sopra citati, non è applicabile nelle ipotesi contemplate dall'art. 1, comma 497, della finanziaria 2006. Tale comma ha, infatti, introdotto una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile, stabilendo che, in presenza di determinati requisiti di natura soggettiva e oggettiva e di specifiche condizioni, la base imponibile per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, è costituita dal "valore catastale", indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. La determinazione della base imponibile mediante l'applicazione dei coefficienti catastali è possibile a condizione che:

- la cessione sia posta in essere nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di *"attività commerciali, artistiche o professionali"* (requisito soggettivo);
- la cessione abbia ad oggetto *"immobile ad uso abitativo e relative pertinenze"* (requisito oggettivo);
- la parte acquirente renda, all'atto della cessione, al notaio apposita richiesta circa la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali con criterio tabellare, (articolo 52, commi 4 e 5 del TUR);
- le parti indichino nell'atto di cessione il corrispettivo pattuito. L'omissione di tale ultima indicazione obbligatoria comporta il recupero delle imposte sull'intero importo del corrispettivo pattuito ed inoltre l'irrogazione della sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella corrisposta. Da tale sanzione si detrae l'importo della sanzione per insufficiente dichiarazione di valore (articolo 71 TUR), eventualmente irrogata.

Per tutte le restanti cessioni aventi ad oggetto tipologie di immobili e relative pertinenze, diverse da quelle previste al comma 497 su citato, invece, la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio.

Precisato il quadro normativo, con riferimento al quesito sub 1) lett a), si osserva che la formulazione letterale del citato comma 497 prevede testualmente che sia possibile fruire del regime di determinazione della base imponibile con modalità catastale “*all’atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio*”. Pertanto, la disciplina di cui al comma 497 non è compatibile con fattispecie di cessioni aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo effettuate tramite scrittura privata non autenticata.

Si ritiene che il requisito della richiesta “resa al notaio” sia circoscritto alle ipotesi nelle quali il trasferimento immobiliare si perfeziona tramite il ministero dello stesso, non risultando applicabile il regime di cui al comma 497 nei casi in cui il trasferimento avvenga con scrittura privata non autenticata.

Con riferimento al quesito sub 1) lett b), in materia di atti giudiziari, con particolare riferimento al trasferimento di immobili a seguito di aggiudicazione nei pubblici incanti, si rileva che allo stesso è stata data compiuta risposta nella Risoluzione 102/E del 17 maggio 2007, alla quale, pertanto, si rinvia.

Con riferimento al quesito sub 2) (cessione nuda proprietà e costituzione o trasferimenti dei diritti reali sugli immobili) si fa presente che il tenore letterale della norma: “*cessioni aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo*” ha fatto sorgere dubbi circa le tipologie contrattuali interessate dalla stessa, vale a dire, se rientrano nel regime di favore le sole ‘fattispecie traslative’ in senso stretto, ovvero anche gli acquisti derivativo-costitutivi.

Al riguardo, si ritiene che rientrano nell’ambito applicativo dell’articolo 1, comma 497 in esame non solo le ‘fattispecie traslative’ in senso stretto, ma anche gli acquisti a titolo derivativo-costitutivo, gli atti traslativi della nuda proprietà, gli atti di rinuncia e ogni altro negozio assimilato al trasferimento, per il quale la base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene oggetto dell’atto, ai sensi dell’articolo 43 del Testo Unico delle disposizioni concernenti

l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito T.U.R) sopra citato. La tesi secondo cui il termine "cessioni" ricomprende anche le fattispecie costitutive è avvalorata dalla disposizione del citato articolo 43 del TUR, laddove espressamente prevede per i "contratti...costitutivi di diritti reali" la stessa modalità di determinazione della base imponibile prevista per le cessioni a titolo oneroso. Inoltre, anche l'articolo 2 del D.P.R. n. 633, del 1972, in relazione al presupposto dell'IVA, stabilisce che: "Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento dei diritti reali di godimento su beni di ogni genere".

Con riferimento al quesito sub 3) (terreni agricoli), fatto salvo quanto chiarito nella Circolare 6/E del 6 febbraio 2007, paragrafo 1.2, si osserva che il comma 5-bis dell'articolo 52 del T.U.R. sopra citato prevede che: *"le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni"*.

La formulazione letterale della norma, pertanto, impedisce di estendere il regime di cui al più volte citato comma 497, ai terreni agricoli. Infatti, l'inserimento nell'articolo 52, del comma 5-bis, implica che per le cessioni immobiliari che esulano dall'ambito applicativo del comma 497, tra cui le cessioni di terreni, la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio dell'immobile trasferito, o se superiore, dal corrispettivo pattuito.