Imposta di registro e valore venale dell'immobile di interesse storico

di Luigi Risolo

Premessa
L'acquisto di un immobile di interesse storico, artistico o archeologico, sotto il profilo applicativo dell'imposta di registro richiede come base imponibile il valore della rendita catastale o il valore venale?

In altre parole, l'interrogativo lo si pone anche in questi termini: si può prendere come base imponibile il valore del bene immobile che ha sul mercato (comprensivo della sommatoria di tutti i valori dei componenti del bene) o il valore determinato moltiplicando la rendita catastale rivalutata per un determinato coefficiente stabilito dalla legge e variabile in base alla categoria catastale?

Come si potrà vedere più avanti, tale questione è stata oggetto, ultimamente, di trattazione da parte della giurisprudenza di legittimità, ovvero dalla Corte di Cassazione con la Sentenza n. 3800 del 2013 a seguito di un contenzioso tributario sorto tra un contribuente e l'Amministrazione Finanziaria.
Ripercorrendo le vie pregresse della Cassazione, invero, tale questione è stata oggetto anche di altri pronunciamenti collegati.

In tale fattispecie, e che sarà sviluppata in avanti, con precipuo riferimento viene citato il Decreto Legislativo n. 490 del 29 Ottobre 1999, recante il "Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'articolo 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352", interamente abrogato dal successivo D. Lgs. del 22 Gennaio 2004, n. 42, Articolo 184.

Concentrando l'attenzione ad un immobile di tale interesse da destinarsi a civile abitazione, le parti, in sede di registrazione dell'atto di compravendita possono optare per l'applicazione dei benefici fiscali previsti dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 26 Aprile 1986, n. 131.

Il citato Decreto presidenziale ha ad oggetto il "Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro"; ad esso è allegato un prospetto di tariffa denominato "Tariffa Parte 1 Articolo 1", ovvero le tariffe relative all'art. 1 del DPR n.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

131 del 1986 e riguardanti i valori percentuali di imposta di registro che si devono applicare agli atti di compravendita immobiliari con particolare riferimento anche agli immobili di rilevante pregio artistico o storico.

Normativa di riferimento

Innanzitutto, l'art. 1 del Decreto sancisce che l'imposta di registro – nei casi di atti soggetti obbligatoriamente a registrazione e di quelli volontariamente presentati - va applicata secondo i criteri e le istruzioni contenute nell'allegato prospetto di tariffa.

Articolo 1

Oggetto dell'imposta

In vigore dal 1 luglio 1986

L'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella tariffa allegata al presente testo unico, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione.

A tale articolo si associa la, più volte richiamata, "tariffa".

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Tariffa Parte 1
Articolo 1

Atti soggetti a registrazione in termine fisso.

In vigore dal 1 Gennaio 2014

Per effetto delle modifiche di cui al Decreto Legislativo del 14 Marzo 2011, n. 23, Articolo 10

1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi	9 per Cento
Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9 , ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis	2 per Cento

Da questa prima previsione normativa si evince, quindi, che l'imposta di registro in misura fissa per gli atti di compravendita, traslativi o costitutivi di altri diritti reali immobiliari di godimento (uso usufrutto, etc ...) è pari al 9%.
Mentre per le seguenti categorie catastali di immobili:

- A1 (Abitazioni di tipo signorile);
- A8 (Abitazioni in ville);
- A9 (Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici);

si applica un imposta pari al 2%.

Un altro aspetto che emerge da questa prima parte normativa è l'entrata in vigore che è posta al 1° Gennaio 2014, sancita dall'art. 10 del Decreto Legislativo del 14 Marzo 2011 n. 23, recante "Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale".

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Nello specifico il citato articolo sancisce quanto segue:

Art. 10

Applicazione dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare

In vigore dal 7 Aprile 2011

1 All'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 1 è sostituito dal seguente:

1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi:

IMPOSTA DEL 9%

Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9 , ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II- bis):

IMPOSTA DEL 2%

b) sono abrogate le note del predetto articolo 1, ad eccezione della nota II-bis);

c) nella nota II-bis) dell'articolo 1, le parole: «dell'aliquota del 3 per cento», sono sostituite dalle seguenti: «dell'aliquota del 2 per cento».

2. Nei casi di cui al comma 1, l'imposta, comunque, non può essere inferiore a 1.000 euro.

3. Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie.

4. In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014".

Quindi, così come menzionato nel prospetto illustrativo di cui sopra, in questa norma viene citata la Nota II-bis contenuta nella "Tariffa parte 1 Articolo 1", la quale sancisce quanto segue:

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

“II-bis) 1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 2 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o consuntivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:
a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove e' ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;
b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui e' situato l'immobile da acquistare;
c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243.
2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

www.commercialistatelematico.com
E’ vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.
4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

Il valore del bene immobile ai fini dell'imposta di registro

In tema di valore del bene immobile (con riferimento ad uno di categoria A/9) atto a costituire la base imponibile per l'applicazione dell'Imposta di Registro, l'Amministrazione Finanziaria, si attende che il contribuente, sia esso semplice persona fisica o impresa, si uniformi a quanto sancito dall'art. 51 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986; cioè il valore degli immobili o di altri diritti reali (uso, usufrutto, etc...) da considerare:

- deve essere quello risultante dall'atto di stipula o se non è indicato oppure superiore, il valore stabilito per l'intera durata del contratto;
- deve essere quello venale in comune commercio per gli atti che riguardano immobili, aziende o diritti reali immobiliari.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Articolo 51

Valore dei beni e dei diritti

In vigore dal 1 Gennaio 1998

con effetto dal 1 Gennaio 1999

per effetto delle modifiche di cui al Decreto Legislativo del 15 Dicembre 1997, n. 446, Articolo 57

1. Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.
2. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio.
3. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari l'ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore di cui al comma 1 avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni.
4. Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al comma 1 è controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella. L'ufficio può tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il caso della rettifica del valore dell'immobile o dell'azienda

In più occorre tenere conto che, l'Amministrazione finanziaria, alla luce di quanto sancito dall'art. 52 del D.P.R. n. 131 del 1986:

- può procedere alla notificazione dell'avviso di rettifica, con contestuale determinazione della maggiore imposta, oltre gli interessi e le sanzioni, se l'immobile o altro diritto reale (immobiliare) hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito;
- non procede alla notifica dell'avviso di rettifica "se 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, ne' i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base"

Articolo 52

Rettifica del valore degli immobili e delle aziende.

In vigore dal 12 Agosto 2006

Per effetto delle modifiche di cui al Decreto Legge del 04 Luglio 2006, n. 223, Articolo 35

1. 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.

2. L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta deve contenere l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti, degli elementi di cui all'articolo 51 in base ai quali è stato determinato, l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, nonché dell'imposta dovuta in caso di presentazione del ricorso.

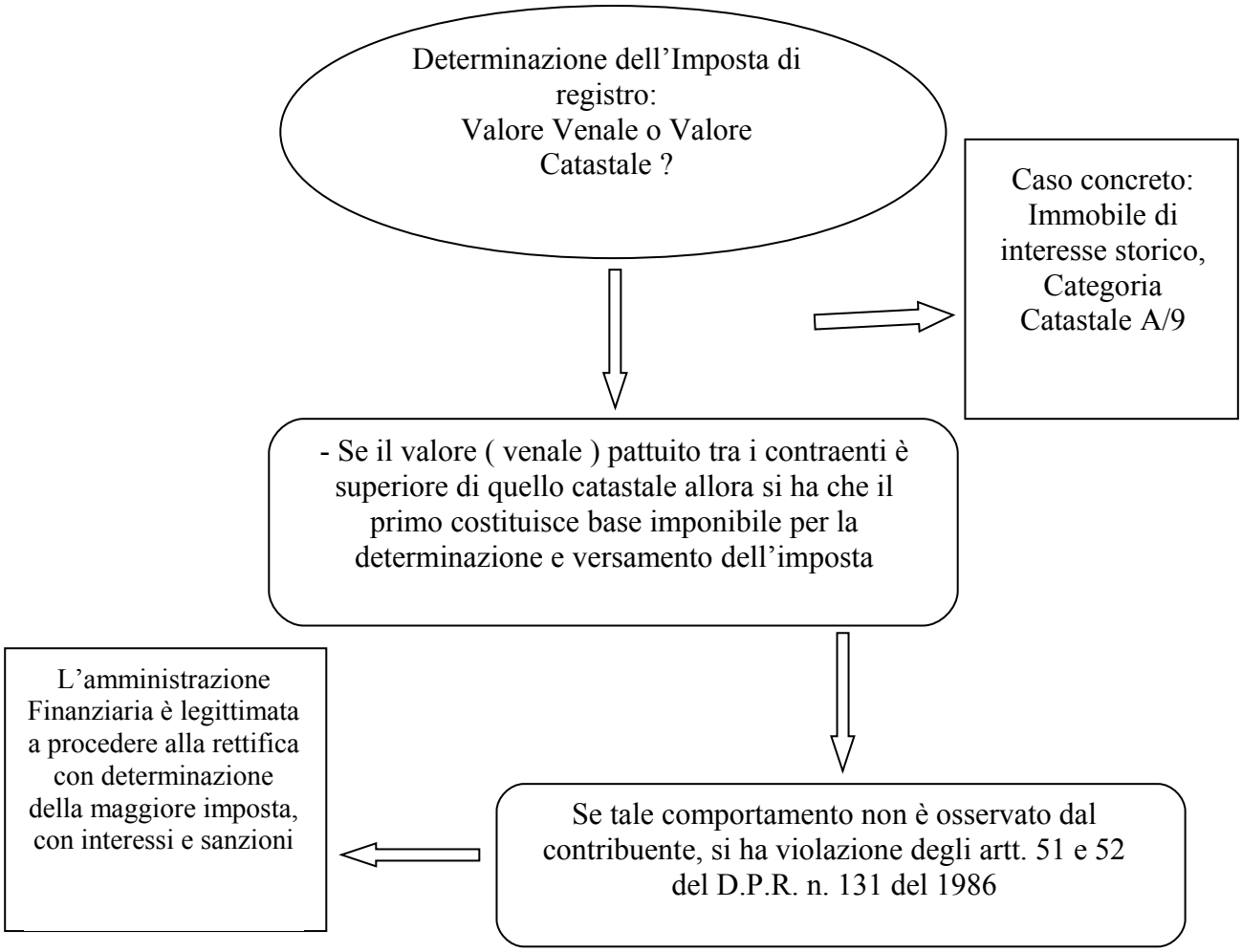
2-bis. La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

3. L'avviso è notificato nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi dagli ufficiali giudiziari, da messi speciali autorizzati dagli uffici del registro o da messi comunali o di conciliazione.
4. 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, ne' i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli articoli 47 e 48. Ai fini della disposizione del presente comma le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione dei decreti previsti dagli articoli 87 e 88 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.
5. I moltiplicatori di settantacinque e cento volte possono essere modificati, in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale. Le modifiche hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione del decreto nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data.
5-bis. 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.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

I termini della questione



Sulla scorta di quanto enunciato in precedenza, nella fattispecie concreta, se il contribuente (azienda) dichiara nell'atto di compravendita del bene immobile un prezzo superiore al valore determinabile sulla scorta della rendita catastale, e non lo prende in considerazione come base imponibile per la determinazione dell'imposta di registro da versare, soccombe al procedimento di rettifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria, poiché il comportamento assunto è in contrasto con quanto sancito dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 131 del 1986.

Pertanto, in tema di imposta di registro, l'accertamento del valore venale in comune commercio dell'immobile non può essere in contrasto, o per meglio dire, prescindere con il prezzo effettivo pattuito tra le parti.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Del resto, il valore catastale, di per sé non costituisce per definizione assoluta la base imponibile d'imposta, poiché tale valore va letto e subordinato a quello effettivo stabilito tra i contraenti.
Il valore catastale, in sede di corretta applicazione dell'imposta di registro, costituisce soltanto un limite al potere dell'Amministrazione Finanziaria di eseguire un accertamento in rettifica.

Conclusioni
Tale fattispecie concreta è il risultato, come accennato in premessa, di un pronuncia della Corte di Cassazione la quale, oltre alla sentenza richiamata (n. 3800 del 15/03/2013), si era già espressa:
- in stretto riferimento al potere dell'Amministrazione Finanziaria di procedere alla rettifica della maggiore imposta di registro per differenze tra il valore venale e catastale dell'immobile;
- in tema di valore catastale quale elemento non sempre atto a costituire automaticamente la base imponibile e limitativo al potere accertativi dell'Ufficio.

Riferimenti:
Cassazione Civile, Sentenza n. 18150 del 2004, n. 20689 del 2008, n. 21310 del 2008.

21 settembre 2013
Luigi Risolo

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente