

“Prezzo Valore” dei terreni agricoli

Soggette al valore di mercato le cessioni di terreni agricoli

1. LA TASSAZIONE DEGLI ATTI DI TRASFERIMENTO IMMOBILIARE SU BASE CATASTALE. - 2. IL NUOVO CRITERIO DI DETERMINAZIONE MEDIANTE IL C.D. «PREZZO VALORE». - 3. CONDIZIONI PER USUFRUIRE DEL PREZZO VALORE. - 4. COMPRAVENDITA CON PARTE DEL PREZZO PATTUITO VERSATA IN UN MOMENTO SUCCESSIVO A QUELLO DELL'ATTO NOTARILE. - 5. CESSIONI DI TERRENI AGRICOLI.

1. La tassazione degli atti di trasferimento immobiliare su base catastale. - Fino all'anno 2005 la base imponibile degli immobili oggetto di trasferimento era determinata, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, mediante l'applicazione generalizzata del criterio di «valutazione automatica», su base catastale, con esclusione delle aree fabbricabili.

Tale criterio, previsto dall'art. 52, commi 4 e 5, del d.p.r. n. 131 del 1986, impediva di fatto ogni attività di accertamento da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria in quanto era sufficiente dichiarare, in sede di rogito, un valore pari o superiore a quello derivante dalla rivalutazione della rendita catastale «nella misura del 5 per cento» moltiplicata per un determinato coefficiente, aggiornato in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, variabile a seconda della tipologia degli immobili. Per semplicità di calcolo, era sufficiente moltiplicare la rendita catastale per i seguenti coefficienti:

- 42,84 per i fabbricati delle categorie catastali C/1 ed E;
- 63 per i fabbricati della categoria D/10 e D;
- 176,40 per i fabbricati della categoria B;
- 115,5 per i fabbricati destinati a «prima casa»;
- 176,40 per tutti gli altri fabbricati.

Anche i trasferimenti di terreni agricoli usufruivano, quindi, della stessa agevolazione per cui la base imponibile era determinata mediante la rivalutazione del reddito dominicale nella misura del 25 per cento moltiplicato per il coefficiente 75, aggiornato da ultimo a 90, o per brevità di calcolo direttamente per 112,5.

Il criterio di determinazione su base «catastale o tabellare» rappresentava, in ogni caso, una deroga ai principi di carattere generale, definiti dagli artt. 43 e 51, comma 2, del d.p.r. n. 131 del 1986, i quali, in sintesi, dispongono che:

- per i contratti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali, la base imponibile, ai fini delle imposte di registro e ipocatastali, è costituita dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto;
- per gli atti che hanno ad oggetto beni immobili o i diritti reali immobiliari il valore è rappresentato da quello venale in comune commercio;
- se il loro valore venale è superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito, l'ufficio provvede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni.

2. Il nuovo criterio di determinazione mediante il c.d. «prezzo valore». - Il meccanismo della valutazione automatica non è stato del tutto soppiantato ma limitato alle sole

cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, effettuate nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali. Sostanzialmente, riguarda la compravendita della «prima casa».

Con l'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 è stato, infatti, disposto che le disposizioni previste dall'art. 52, commi 4 e 5 del TUR, si applicano esclusivamente alle suddette cessioni, indipendentemente dal corrispettivo pattuito che deve comunque essere indicato nell'atto. Tale meccanismo è noto anche come «prezzo valore».

Per le altre cessioni, aventi a oggetto tipologie di immobili diverse dall'abitazione e relative pertinenze, la base imponibile è costituita, invece, dal loro valore venale in comune commercio desunto dall'osservatorio del mercato immobiliare, aggiornato costantemente dall'Agenzia delle Entrate.

Va da se, che, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, trova tuttora applicazione il criterio catastale ai sensi dell'art. 34, comma 5, del d.lgs. n. 346 del 1990 «Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni».

La differenza, fra sistema catastale «o tabellare» e quello a valore di mercato, riguarda non solo la diversa tassazione dell'atto di compravendita, in relazione alle distinte aliquote dell'imposta di registro applicate per ciascuna tipologia immobiliare, ma coinvolge soprattutto il potere di accertamento degli uffici dell'Agenzia delle Entrate, atteso che, per espressa previsione normativa, non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili trasferiti dichiarato in misura non inferiore al prodotto ottenuto dall'applicazione della rendita catastale, rivalutata, moltiplicata per il coefficienti di aggiornamento.

3. Condizioni per usufruire del prezzo valore. - Per usufruire del «prezzo-valore» è necessario, tuttavia, che l'interessato richieda al notaio rogante di farne espressa menzione nell'atto.

Tale condizione risponde alle seguenti finalità:

- dare certezza ai rapporti giuridici;
- tutelare il contribuente nei confronti della pubblica amministrazione in quanto la determinazione della base imponibile su base catastale inibisce agli uffici dell'Agenzia delle Entrate il potere di rettifica;
- accertare i reali corrispettivi delle contrattazioni immobiliari, per cui non è consentito di richiedere il «prezzo valore» in un momento successivo, con un atto integrativo.

I requisiti e le condizioni richiesti dalla norma per beneficiare del «prezzo valore» prevedono, quindi, che:

- la cessione sia posta in essere nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- l'atto riguardi un immobile ad uso abitativo e relative pertinenze;
- la parte acquirente richieda al notaio, all'atto della cessione, un'apposita richiesta concernente la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali con criterio gabellare;
- le parti dichiarino nell'atto di cessione il corrispettivo pattuito.

Da quanto sopra, consegue che il regime di favore non si applica quando:

- il trasferimento avvenga con scrittura privata non autenticata in quanto è previsto espressamente che il trasferimento si perfeziona mediante la richiesta resa al notaio;
- è omesso il corrispettivo pattuito, che deve essere indicato obbligatoriamente nell'atto.

In quest'ultimo caso è previsto il recupero delle imposte sull'intero importo del corrispettivo pattuito e l'irrogazione della sanzione amministrativa dal 200 al 400 per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella corrisposta. Da tale sanzione è detratto l'importo della sanzione per insufficiente dichiarazione di valore, eventualmente irrogata ai sensi dell'art. 71 del TUR.

Il criterio di determinazione della base imponibile, introdotto dall'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, si estende anche agli 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.

In tal senso, l'art. 43, comma 1, lett. a) del TUR prevede che rientrano nella sfera delle cessioni i contratti, a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali per le quali si applicano gli stessi criteri di determinazione della base imponibile previsti per le cessioni a titolo oneroso.

Principio ribadito, fra l'altro, dall'art. 2 del d.p.r. n. 633 del 1972 il quale stabilisce che costituiscono cessioni di beni, ai fini IVA, gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento dei diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

4. Compravendita con parte del prezzo pattuito versata in un momento successivo a quello dell'atto notarile. - Può verificarsi, tuttavia, che nel caso di compravendita di un immobile ad uso abitativo, in cui l'acquirente è una persona fisica, una parte del prezzo pattuito sia versata, in un'unica soluzione o in più rate, in un momento successivo a quello dell'atto notarile.

Al fine di contrastare l'evasione ed elusione fiscale, l'art. 35, comma 22, d.l. n. 223 del 2006, ha introdotto l'obbligo per le parti di rendere, all'atto di cessione di un immobile, seppur assoggettata a IVA, un'apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante, tra l'altro, l'indicazione analitica delle modalità di pagamento.

L'inosservanza di tale obbligo, oltre a costituire violazione dell'art. 76 del d.p.r. n. 445 del 2000 (dichiarazione mendace di atto sostitutivo di notorietà), è punita con una sanzione compresa tra un minimo di 500 e un massimo di 10 mila euro. Pertanto, l'ufficio dell'Agenzia procede ad accertamento dell'atto per il recupero delle imposte evase.

Ovviamente la tracciabilità, intesa come indicazione analitica delle modalità di pagamento, non può essere pretesa in relazione a pagamenti che saranno effettuati successivamente all'atto di cessione dell'immobile.

Anche se il citato art. 35, comma 22, del d.l. n. 223 del 2006 esige tale indicazione al momento della cessione, manca la possibilità per le parti contraenti di fornire, in quel momento, gli estremi di tutti i pagamenti che compongono il corrispettivo complessivamente pattuito.

Per soddisfare gli obblighi di indicazione analitica dei corrispettivi rinviati a un momento successivo rispetto alla stipula, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 53/E del 20 maggio 2014, precisa che è sufficiente indicare nell'atto elementi utili a stabilire i tempi, i modi e gli importi dovuti a saldo per la cessione immobiliare.

Così facendo, sarà possibile garantirsi anche l'immunità dal trattamento sanzionatorio delineato in precedenza, tra cui anche l'assoggettamento dell'atto di cessione alla procedura di accertamento di maggior valore ai fini dell'imposta di registro.

Ai sensi del citato art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 la regola del prezzo valore non riguarda i terreni agricoli.

5. Cessioni di terreni agricoli. - L'art. 52, comma 5 *bis*, del d.p.r. n. 131 del 1986, introdotto dall'art. 35, comma 23 *ter*, del d.l. n. 223 del 2006, convertito dalla legge n. 248 del 2006, disponendo, infatti, che l'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, si applica esclusivamente ai trasferimenti di abitazioni e relative pertinenze, ha escluso dall'agevolazione in parola i terreni agricoli: questi ultimi, pertanto, sono tassati in base al loro valore di mercato.

Tale valore è, genericamente, quello agricolo medio determinato ogni anno, entro il 31 gennaio, dalla Commissione provinciale espropri nell'ambito delle singole regioni agrarie, con riferimento ai valori dei terreni considerati liberi da vincoli di contratti agrari, secondo i tipi di coltura effettivamente praticati, e rilevati nell'anno solare precedente.

Consegue che le relative cessioni sono suscettibili di verifica da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate, i quali possono procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi dove vien svolta l'attività agricola per verificare che non sia mutata la destinazione agricola dei terreni o delle pertinenze (fabbricati rurali), qualora con il trasferimento l'imprenditore agricolo, in quanto tale, abbia beneficiato delle agevolazioni previste per il settore agricolo. Altre informazioni sono assunte direttamente dal contribuente o indirettamente presso altre amministrazioni dello Stato. Può comunque verificarsi il caso che un terreno agricolo, quantunque situato in «zona agricola», costituisca pertinenza di un fabbricato ad uso abitativo. In tale ipotesi, e solo in questa, si potrà applicare il «prezzo valore» qualora sia ceduto contestualmente alla casa di abitazione.

Il chiarimento è contenuto nella risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008 dell'Agenzia, in risposta ad una istanza di interpello di un notaio che doveva procedere alla stipula di un atto riguardante la cessione di un compendio costituito da fabbricati e terreni.

La normativa, precisa l'Amministrazione finanziaria, non pone vincoli restrittivi in ordine alla tipologia o al numero delle pertinenze, né esiste un concetto di pertinenza ai fini tributari diverso da quello previsto ai fini civilistici. È necessario (per quanto già anticipato), tuttavia, che nell'atto di compravendita sia evidenziato il vincolo di strumentalità (cioè che sussista effettivamente il vincolo pertinenziale).

Il rapporto di accessorietà rispetto al bene principale, necessariamente destinato ad uso abitativo, si desume da due presupposti:

- uno soggettivo, costituito dalla volontà effettiva di creare un vincolo di complementarietà funzionale tra il bene principale e quelli accessori;
- l'altro oggettivo, identificato nel rapporto funzionale che intercorre tra i beni. Gli immobili pertinenziali, inoltre, devono *ex lege* essere dotati di una propria rendita catastale.

Luigi Cenicola