



Direzione Centrale Normativa

Roma, 12 giugno 2012

OGGETTO: *Sentenza che accerta la sussistenza del diritto al riscatto di cui all'articolo 8 della legge n. 590 del 1965 - tassazione ai fini dell'imposta di registro e riconoscimento del diritto al rimborso a favore dell'originario acquirente*

Con l'interpello in esame, concernente l'interpretazione dell'articolo 8 della legge n. 590 del 1965, è stato esposto il seguente:

Quesito

L'istante, in qualità di rappresentante legale della società ALFA S.r.l., fa presente di aver acquistato, in data 30 gennaio 2007, un terreno a destinazione agricola, corrispondendo, per la registrazione dell'atto, l'imposta di registro proporzionale nella misura del 15%.

L'istante fa presente che la società ALFA S.r.l. è stata citata in giudizio dall'affittuaria del terreno agricolo oggetto del trasferimento, coltivatrice diretta, che intende far valere il proprio diritto di prelazione sul fondo medesimo.

L'istante chiede, quindi, di conoscere se nel caso in cui la sentenza decidesse positivamente sull'esercizio del diritto di riscatto per l'affittuaria del fondo:

- a) la società ALFA abbia diritto al rimborso dell'imposta di registro assolta in sede di registrazione dell'atto di acquisto;
- b) quali siano i termini per la richiesta di rimborso;
- c) quale imposta debba essere assolta per la registrazione della sentenza.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene che la sentenza che accerta la sussistenza del diritto di riscatto sostituisce, con efficacia *ex tunc*, l'originario contraente (riscattato) con il soggetto titolare del diritto di prelazione (riscattante), determinando una modifica soggettiva della realtà giuridica preesistente.

Pertanto, a parere del contribuente, il trasferimento a favore del primo acquirente cessa di esistere e di conseguenza l'imposta non può che gravare sulla sentenza che accerta il diritto del riscattante, secondo la misura stabilita dall'articolo 8, comma 1, lettera *a*), della Tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR).

Invero, secondo l'istante la sostituzione, eventualmente, disposta dal giudice rende il riscattato del tutto estraneo all'operazione economica e l'originario contratto perde rilevanza giuridica.

Ne discende che all'acquirente sostituito spetta il diritto al rimborso dell'imposta pagata.

Tale soluzione, rileva l'istante, trova conferma in alcune sentenze della Commissione Tributaria Centrale (*cf.* decisioni n. 2578 del 10 aprile 1989; n. 3312 del 11 ottobre 1994; n. 365 del 20 gennaio 2001), con le quali è stato affermato che la sentenza che sostituisce l'acquirente con il riscattante è l'unica oggetto di tassazione e, pertanto, gli originari acquirenti hanno diritto al rimborso dell'imposta assolta per la registrazione dell'atto di compravendita.

A parere dell'istante, inoltre, il rimborso dell'imposta di registro deve essere richiesto, a pena di decadenza, ai sensi dell'articolo 77 del TUR, nel termine di tre anni dalla data di deposito della sentenza che accerterà la sussistenza del diritto di prelazione all'acquisto.

Parere dell’Agenzia delle Entrate

La prelazione agraria trova la propria disciplina nell’articolo 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590. Tale disposizione stabilisce, al comma 1, che: “... *in caso di trasferimento a titolo oneroso o di concessione in enfiteusi di fondi concessi in affitto a coltivatori diretti*” l’affittuario, tra gli altri, in presenza di determinate condizioni soggettive ed oggettive, ha diritto di prelazione.

Qualora l’avente titolo non abbia potuto esercitare il proprio diritto di prelazione, di cui al predetto comma 1 dell’articolo 8, può, ai sensi del successivo comma 5, “... *entro un anno dalla trascrizione del contratto di compravendita, riscattare il fondo dall’acquirente e da ogni altro successivo avente causa*”.

Qualora il diritto di riscatto non venga riconosciuto, l’avente titolo può agire in giudizio per il riconoscimento dello stesso.

La Corte di Cassazione ha più volte ribadito che l’esercizio del diritto di riscatto non produce l’effetto di risolvere l’originario contratto di compravendita e la contestuale formazione di un nuovo titolo di acquisto ma “... *tende alla sostituzione con effetto ex tunc del titolare del diritto di prelazione nella posizione dell’acquirente del bene attraverso una pronuncia di mero accertamento del già avvenuto trasferimento (confr. Cass. Civ n. 1103 del 2004 cit; Cass. Civ. Sez. Un. 22 aprile 2010 n. 9523)*”(cfr. sentenza Corte di Cassazione 28 giugno 2011, n. 14257).

In ordine alla natura giuridica della pronuncia che decide positivamente sull’esercizio del riscatto a favore del riscattante, la Commissione Tributaria Centrale, con decisione dell’11 ottobre 1994, n. 3312, ha affermato che tale sentenza è “...*riconducibile al noto schema della sentenza di accertamento costitutivo*” in quanto il giudice “... *non si limita a dichiarare puramente e semplicemente la realtà preesistente, ma aggiunge all’accertamento dei presupposti e delle condizioni del diritto di prelazione e del conseguente riscatto la statuizione riguardante la sostituzione, con effetto ex tunc, dell’acquirente*

originario col soggetto che è riconosciuto titolare del suddetto diritto di prelazione e di riscatto”.

Di fatto, per effetto di tale sentenza, si determina il *sub* ingresso del riscattante nella posizione del terzo acquirente con la conseguenza che detto soggetto diviene il reale beneficiario del trasferimento del fondo.

Con riferimento alla disciplina fiscale applicabile alla sentenza che accerta il diritto di riscatto, con risoluzione 24 aprile 1987, n. 250247, è stato chiarito - richiamando l'orientamento espresso dalla Commissione Tributaria Centrale (cfr. decisione n. 359 del 5 febbraio 1982) - *“che il primo atto con quelle determinate parti più non sussiste nel mondo giuridico, onde solo il secondo atto costituisce il vero trasferimento e l'imposta non può che far carico esclusivamente ad esso ed ai veri effettivi contraenti, sin 'ab origine', per l'effetto retroattivo del riscatto”.*

Invero, la sentenza in esame modifica la situazione giuridica in capo all'originario acquirente, producendo l'effetto di disporre il trasferimento in favore del riscattante *ab origine*.

La Corte di Cassazione, con sentenza 15 ottobre 2001, n. 12551, con riferimento alla pronuncia sulla domanda avente ad oggetto l'esercizio del diritto di riscatto urbano (istituto corrispondente al diritto di prelazione agraria come affermato dalla Corte di Cass. con la sentenza 31 luglio 2006 n. 17433), ha ritenuto, che *“... a parte ogni considerazione 'civilistica' sulla natura giuridica dichiarativa o costitutiva, della sentenza che pronuncia sulla domanda avente ad oggetto il diritto di riscatto.....certamente irrilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro (confr. Articolo 20 del DPR n. 131 del 1986) è pacifico che la sentenza ... dispone il trasferimento della proprietà dell'immobile riscattato a favore della società ricorrente ... e tanto basta per integrare la fattispecie prefigurata dal combinato disposto degli art. 1 del d. P.R. n. 131 del 1986, 8, lett. a) e 1, comma 1, della Tariffa, allegata al decreto”,* laddove prevedono l'applicazione dell'imposta proporzionale agli atti giurisdizionali recanti trasferimento di diritti reali su beni immobili.

Ai fini dell'imposta di registro, occorre, infatti, ai sensi dell'articolo 20 del TUR, procedere all'applicazione dell'imposta in considerazione degli effetti giuridici prodotti dagli atti presentati per la registrazione, quali fatti economicamente rilevanti e, quindi, espressivi della capacità contributiva, ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione.

In considerazione delle argomentazioni esposte, si ritiene, pertanto, che la sentenza che accerta l'esercizio del diritto di riscatto deve essere assoggettata a tassazione secondo le previsioni di cui all'articolo 8, comma 1, lettera *a*), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Resta impregiudicata, tuttavia, la facoltà del riscattante di avvalersi, laddove sussistano le condizioni, delle disposizioni agevolative tributarie previste per i trasferimenti di terreni agricoli di cui trattasi.

Conseguentemente, per l'effetto retroattivo del riscatto, viene meno la causa del pagamento dell'imposta di registro versata dal terzo acquirente per la registrazione del contratto di compravendita.

Pertanto, qualora la sentenza si pronunci positivamente sulla domanda dell'affittuario del fondo, al fine di evitare una duplicazione di imposta sul trasferimento del medesimo fondo, la società istante avrà diritto al rimborso dell'imposta di registro corrisposta, per la parte eccedente la misura fissa, entro i termini previsti dall'articolo 77 del TUR.

Tale disposizione stabilisce che la richiesta debba essere avanzata, a pena di decadenza, “ ... *entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione*”.

Tenuto conto che, nel caso di specie, il diritto alla restituzione sorge a seguito della sentenza, si ritiene che l'originario acquirente potrà presentare istanza di rimborso nel termine di tre anni dalla data della sentenza di pronuncia sul diritto di riscatto, di cui all'articolo 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590.

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