

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 792 bis

Gaetano Petrelli

VALUTAZIONE AUTOMATICA DEI FABBRICATI AI FINI INVIM: DIFFERENZE NELLA CONSISTENZA DELLE UNITA' IMMOBILIARI ALLA DATA DELL'ATTO RISPETTO AL 31 DICEMBRE 1992

*Approvato dalla Commissione Studi tributari il 5 giugno 1998
Approvato dal Consiglio Nazionale il 25 giugno 1998*

Si chiede di conoscere quali siano le conseguenze - in punto di applicabilita' della normativa sulla c.d. valutazione automatica degli atti di trasferimento immobiliare - di variazioni nella qualita' o nella consistenza delle unita' immobiliari urbane oggetto di alienazione tra la data del 31 dicembre 1992 e la data dell'atto.

Anteriormente al 1993, in base all'articolo 6, comma 2, del D.P.R. 643/1972, il valore finale coincideva con "quello dichiarato o quello maggiore definitivamente accertato per il trasferimento del bene ai fini dell'imposta di registro o di successione", e, soprattutto, non poteva sussistere alcuna diversita' tra il diritto trasferito ed il diritto rilevante ai fini dell'imposizione Invim. Pertanto, sia il valore, sia la natura del diritto, individuati al momento dell'alienazione, coincidevano necessariamente con quelli rilevanti ai fini della determinazione del valore finale INVIM.

L'articolo 17, comma 6, del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504 ha peraltro disposto la soppressione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili con effetto dal 1° gennaio 1993; il successivo comma 7, lettera a), ha, come e' noto, disposto che "il valore finale, da indicare nella dichiarazione, e' assunto in misura pari a quello dell'immobile alla data del 31 dicembre 1992". Viene a crearsi pertanto uno iato tra i due momenti impositivi (ai fini,

rispettivamente, dell'INVIM e delle imposte di registro, donazione o successione¹), il che determina, necessariamente, l'irrilevanza, ai fini INVIM, delle modifiche intervenute nella natura, nella consistenza e nel valore del bene successivamente al 31 dicembre 1992. Tale irrilevanza e' stata riconosciuta dallo stesso Ministero delle Finanze, che ha precisato come, nell'ipotesi di utilizzazione edificatoria dell'area ai sensi del sesto comma dell'art. 6 del D.P.R. 643/1972, ove il fabbricato fosse ancora in costruzione al 31.12.1992, il valore finale sara' quello finale dell'area al momento dell'inizio dei valori, sfuggendo quindi alla tassazione l'incremento di valore del fabbricato, non ancora esistente alla suddetta data².

Occorre d'altra parte tener conto del fatto che, con il decreto legislativo 504/1992, sono state abrogate implicitamente (*ex art. 15 delle preleggi*) tutte le norme legislative incompatibili con la nuova normativa, ed in particolare tutte le norme del D.P.R. 643/1972 che presupponevano la contemporaneita' della valutazione ai fini dell'Invim e delle altre imposte sul trasferimento, e quindi l'identita' di qualita' e consistenza tra oggetto del trasferimento e oggetto dell'imposizione al 31 dicembre 1992. Occorre, pertanto, non tenere eccessivo conto della lettera degli articoli 2 e 6 del suddetto D.P.R. 643/1972, ma piuttosto analizzare la complessiva disciplina dell'imposta INVIM, quale risulta dalla combinazione delle due leggi sopra citate³.

* Pubblicato in *CNN Strumenti*, voce 0890.

¹ Da rilevare che l'Invim in caso di successione *mortis causa* e' stata sostituita - nei casi previsti dalla disciplina infra citata - dall'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili, disciplinata dall'art. 11, comma 3, del D.L. 28 marzo 1997 n. 79, convertito con modificazioni dalla legge 28 maggio 1997 n. 140. Tale imposta sostitutiva, dovuta sugli immobili acquistati dal defunto prima del 31 dicembre 1992, e' commisurata, per espressa disposizione di legge, al valore complessivo degli immobili alla data dell'apertura della successione, se detto valore supera 250 milioni di lire, e quindi non rileva il valore al 31 dicembre 1992. Con riferimento, peraltro, alla particolare fattispecie di fabbricato costruito dopo il 31.12.1992 su area acquistata dal defunto antecedentemente a tale data, l'Amministrazione Finanziaria, con circolare n. 135/E del 13 maggio 1997, ha ritenuto che soggetto ad imposizione sia il fabbricato, e non il terreno (che pure era il solo bene posseduto, ed acquistato, dal defunto al 31.12.1992). Si tratta di una posizione criticabile, alla luce della prevalente ricostruzione dell'accessione come modo di acquisto della proprieta' di un bene nuovo e diverso rispetto al terreno su cui la costruzione insiste: la proprieta' del fabbricato e' acquistata, a titolo originario, a seguito dell'edificazione (artt. 922 e 934 c.c.), e quindi dopo il 31 dicembre 1992 (su tale problematica v. lo studio n. 647 bis del CNN (estensore Friedmann) - *Autoliquidazione delle imposte ipotecarie e catastali relative a successioni. Imposta sostitutiva Invim*).

² Circ. Min. Fin. - Dir. Gentile. Fin. Loc., 18 gennaio 1993 n. 3, in *CNN Strumenti*, voce 0890, p. 18.1.

³ Per un'applicazione degli esposti principi, v. lo studio n. 673-a bis del CNN (estensore Petrelli) - *Valore finale Invim in caso di vendita della piena proprieta' ed estinzione dell'usufrutto dopo il 31 dicembre 1992*.

L'art. 17, comma 7, lettera a) del D. Lgs. 504/1992 prevede che il valore deve essere quello dell'immobile alla data del 31.12.1992, ma non detta alcun criterio per la determinazione di tale valore, ne' a tal uopo possono trovare applicazione diretta - come sopra detto - le disposizioni dell'art. 6, comma 2, del D.P.R. 643/1972. Non rimane che l'applicazione in via analogica delle norme contenute nel suddetto art. 6, comma 2, in base alle quali si assume come valore finale quello "ai fini dell'imposta di registro o successione", e "Per i trasferimenti non soggetti all'imposta proporzionale di registro o all'imposta di successione ne' all'imposta sul valore aggiunto si assumono quali valore iniziale e valore finale i valori venali determinati secondo le norme relative all'imposta di registro".

Da tali norme emerge un principio generale - non coinvolto nell'abrogazione implicita di cui sopra - in base al quale la disciplina delle imposte di registro e di successione rileva anche per quanto concerne i criteri giuridici di determinazione del valore, e tale rilevanza conserva anche quando l'atto non e' in concreto soggetto a dette imposte. *Mutatis mutandis*, cio' significa pertanto che le norme sulla determinazione del valore, contenute nella disciplina di dette imposte, possono essere applicate anche al valore da individuarsi alla data del 31.12.1992.

Quanto sopra porta ad una prima conseguenza: sono sicuramente applicabili - per la determinazione del valore finale Invim al 31.12.1992 - le norme *ex art.* 52 D.P.R. 131/1986 ed *ex art.* 12 D.L. 70/1988, che dichiarano non sottoposto a rettifica il valore dichiarato in misura non inferiore al reddito catastale dei terreni o fabbricati, moltiplicato e rivalutato con gli appositi coefficienti. Cio', del resto, e' stato riconosciuto dallo stesso Ministero delle Finanze ⁴.

⁴ Circ. Min. Fin. 18 gennaio 1993 n. 3, cit.: "... per tale valore finale ... continua ad operare, alle condizioni prescritte dalle norme vigenti, la nota limitazione del potere rettificativo dell'ufficio; a tal fine dovranno essere assunte le tariffe e le rendite catastali quali risultano stabilite dall'Amministrazione del Catasto ... ed i moltiplicatori indicati nel decreto del Ministro delle Finanze del 14 dicembre 1991, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 295 del successivo 17 dicembre".

Sotto altro profilo, il Ministero delle Finanze, con circolari n. 255 del 22 ottobre 1996, e n. 262 del 29 ottobre 1996, ha ritenuto che le rendite catastali rilevanti ai fini della determinazione del valore finale Invim sono esclusivamente quelle vigenti alla data del 31 dicembre 1992 (determinate in esecuzione dei decreti ministeriali 20 gennaio 1990 e 27 settembre 1991), e che quindi nessuna rilevanza hanno modifiche delle tariffe d'estimo e delle rendite catastali successive a tale data. Su tale problematica v. lo studio del CNN (estensore Colucci) - *Valore finale al 31 dicembre 1992 e*

Diverse sono le situazioni di possibile disomogeneità tra il diritto o il bene posseduto al 31.12.1992 ed il diritto o il bene successivamente alienato. Sotto il profilo relativo alle possibili modifiche nella consistenza del bene, possono evidenziarsi, a titolo esemplificativo, le seguenti situazioni:

- unica unità immobiliare al 31.12.1992, che viene successivamente frazionata e venduta con atti separati;
- unità immobiliare che, posteriormente al 31.12.1992, viene ampliata o comunque modificata, anche sotto il profilo della destinazione d'uso;
- più unità immobiliari al 31.12.1992, che successivamente a tale data vengono fuse tra loro, per formare quindi oggetto di unico atto di vendita.

E' evidente che, in tutte le ipotesi summenzionate, si potranno avere non solo rendite al 31.12.1992 diverse da quelle alla data dell'atto, ma anche caratteristiche oggettive delle unità immobiliari profondamente diverse nei due momenti. D'altra parte, la possibilità - niente affatto remota - che la porzione oggetto di alienazione fosse sprovvista, come tale, alla data del 31.12.1992, di una propria autonoma rendita complica ulteriormente la fattispecie; si pensi all'ipotesi in cui l'unità immobiliare esistente al 31.12.1992 sia priva di rendita, e successivamente venga variata, con attribuzione di nuovi subalterni e nuove rendite, magari anche con criteri diversi rispetto a quelli in vigore al 31.12.1992 (cio' avverrà molto più spesso a seguito dell'attuazione della revisione del Catasto Fabbricati, basato sui metri quadri e non più sui vani). *Quid iuris?* Sarà possibile, in tal caso, chiedere in atto una attribuzione di rendita ai fini INVIM, in base alla situazione oggettiva (e normativa) al 31.12.1992, ed una attribuzione di rendita ai fini dell'atto, basata sui nuovi presupposti? E quale soluzione dare all'ipotesi in cui, a prescindere da variazioni nella consistenza, l'immobile privo di rendita al 31.12.1992 sia di tale rendita provvisto alla data dell'atto?

Occorre innanzitutto verificare l'ipotesi di unità provvista di rendita al 31.12.1992, la cui consistenza peraltro non coincida con quella della o delle unità vendute,

limite al potere di rettifica dell'imposta INVIM (9 maggio 1997), in CNN Strumenti, voce 0890, p. 30.1.

siano o meno queste ultime provviste di rendita propria. Si pone, cioè, il problema se sia individuabile, e rilevante ai fini di che trattasi, una rendita “teorica” della porzione alienata, determinata presuntivamente rapportando proporzionalmente la consistenza esistente al momento dell’atto a quella al 31.12.1992. La questione è stata affrontata in passato dall’Amministrazione Finanziaria, sia pure con riferimento ad una fattispecie di frazionamento di terreni, ed è stata, in quella sede, riconosciuta la rilevanza, ai fini della c.d. valutazione automatica, del “reddito teorico” delle particelle frazionate, che erano di fatto prive di reddito dominicale all’atto del trasferimento⁵.

Considerando sempre la fattispecie del frazionamento di una unità immobiliare urbana in più unità derivate successivamente al 31 dicembre 1992, ed avuto riguardo alla lettera dell’art. 52, comma 4, del D.P.R. 131/1986 (rilevante, come si è visto, anche ai fini Invim), è evidente che l’immobile era “iscritto in catasto con attribuzione di rendita” alla data del 31 dicembre 1992, e che, relativamente alle porzioni successivamente derivate dall’unità originaria, per ciascuna di esse era individuabile, a tale data, un “reddito risultante in catasto”, secondo rigorosi ed oggettivi criteri di proporzionalità, nel rispetto di quanto stabilito dalle norme per la conservazione del Nuovo Catasto Edilizio Urbano (in particolare, articoli 44 e seguenti del D.P.R. 1.12.1949 n. 1142). Lo stesso vale, ovviamente, per tutte le altre ipotesi di variazione in cui sia possibile “ricalcolare” matematicamente la rendita al 31.12.1992 sulla base di criteri oggettivi e precisi. In tutti questi casi, quindi, opererà, in base alle regole generali, il limite al potere di rettifica dell’Amministrazione Finanziaria, che non potrà emettere alcun avviso di rettifica del valore dichiarato in misura non inferiore a quello risultante in catasto, sia pure individuato con un criterio di proporzionalità ed in base ad una operazione matematica di calcolo, riferita alla rendita esistente al 31 dicembre 1992.

⁵ Ris. Min. Fin., Dir. Generale tasse, 15 dicembre 1988 n. 401276: *“Il frazionamento di una particella di terreno agricolo non comporta, di per sé, alcuna variazione della qualità e della classe del terreno stesso e pertanto, nel caso di specie, il reddito dominicale della particella frazionata trasferita, una volta attribuito, sarà sicuramente inferiore a quello dell’intera originaria particella, con la conseguenza che il valore dichiarato nella misura anzidetta può essere considerato idoneo ai fini dell’applicazione della c.d. valutazione automatica”*.

Altra problematica e' quella relativa all'ipotesi in cui l'unita' immobiliare urbana esistente al 31 dicembre 1992, oggettivamente diversa rispetto a quella oggetto di trasferimento, fosse sprovvista a tale data della rendita catastale, pur essendo stata denunciata in catasto. L'assunzione ad autonoma rilevanza del valore dell'immobile al 31 dicembre 1992, e la dichiarata applicabilita' a tale valore delle regole *ex art. 52 D.P.R. 131/1986* ed *ex art. 12 D.L. 70/1988*, comportano in tal caso la possibilita' di chiedere una distinta ed autonoma attribuzione di rendita per il valore finale INVIM (attribuzione di rendita, quindi, ulteriore rispetto a quella richiesta ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali). Ne' puo' considerarsi di impedimento a quanto sopra il fatto che l'unita' immobiliare sia provvista di rendita alla successiva data dell'atto, ovvero il fatto che l'unita' immobiliare, successivamente variata, non esista piu' nella sua originaria consistenza al momento dell'alienazione.

Come logica conseguenza di quanto sopra, e' sicuramente possibile, se ci si vuole avvalere delle disposizioni dell'art. 12 sia per il valore finale Invim che per il valore dichiarato nell'atto, effettuare due autonome istanze di attribuzione di rendita quando i presupposti oggettivi per l'attribuzione medesima sono differenti nei due momenti: la ricezione di tali istanze e le attivita' conseguenti costituiscono un atto dovuto dell'ufficio competente.

Sotto il profilo pratico, a meno che si rientri nella fattispecie della "rendita proposta" *ex D.M. 701/1994*, sara' necessario - nell'ipotesi della suddetta divergenza oggettiva - compilare due distinte istanze per le due rendite richieste, e sara' opportuno chiarire che la rendita ai fini Invim viene richiesta con riferimento alla data del 31.12.1992.

Gaetano Petrelli