

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 650 bis

Gaetano Petrelli

ISTANZA DI ATTRIBUZIONE DI RENDITA CATASTALE E TERMINI DI DECADENZA PER LA RICHIESTA DI MAGGIORE IMPOSTA

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 20 giugno 1997

Approvato dal Consiglio Nazionale il 3 luglio 1997

La recente circolare del Ministero delle Finanze n. 112/E del 17 aprile 1997 ha riaperto la questione del termine entro il quale l'Ufficio del Registro puo' richiedere al contribuente la differenza di imposta, nell'ipotesi in cui lo stesso contribuente si sia avvalso della disposizione dell'articolo 12 del D.L. 14 marzo 1988 n. 70, convertito in legge 13 maggio 1988 n. 154, e successive modificazioni ed integrazioni. Il Ministero, richiamando un parere dell'Avvocatura Generale dello Stato (consultazione n. 2847 del 9 gennaio 1992), sostiene che *“i termini di decadenza previsti in via generale siano difficilmente adattabili alla situazione in esame”*. Cio' perche', sempre ad avviso del Ministero, *“sin dal momento della presentazione dell'atto o della dichiarazione, sorge il vincolo - sia per l'Ufficio che per il contribuente che chiede l'applicazione della c.d. “valutazione automatica” - alla determinazione della base imponibile con l'utilizzo della rendita catastale comunicata dall'Ufficio Tecnico Erariale”*; pertanto, *“la considerazione fatta precedentemente circa l'obbligo sorto fin dal momento della registrazione, quindi non piu' controvertibile, fa venir meno l'ipotesi che si verta in tema di decadenza”*. Si afferma quindi l'inapplicabilita' dei criteri di decadenza, di cui non si rinverrebbero ne' i caratteri ne' i fini, in quanto *“l'Ufficio non deve esercitare un potere di accertamento, ma solo partecipare al contribuente una mera informazione; d'altro canto, alla condizione del contribuente che ha gia' assunto l'impegno irrevocabile a definire il suo obbligo secondo i valori derivanti dalla rendita catastale, quale che sara', meglio si confa' la prescrizione che non la decadenza”*.

In definitiva, la circolare afferma due principi:

- 1) - La rendita catastale, nel peculiare procedimento disciplinato dall'art. 12 del D.L. 70/1988, avrebbe natura di vera e propria "base imponibile";
- 2) - Con l'istanza di attribuzione di rendita, il contribuente si vincolerebbe irrevocabilmente alla determinazione del valore in base alla rendita catastale, assumendo un preciso obbligo in tal senso.

Dall'accoglimento di tali principi scaturirebbero, come conseguenze:

- a) - l'inapplicabilità della disciplina sull'accertamento, in quanto si sarebbe in presenza soltanto di un "pagamento differito" dell'imposta, senza applicazione di sanzioni ma con applicazione degli interessi moratori.
- b) - l'inapplicabilità della disciplina della decadenza, e l'applicabilità in suo luogo dell'ordinaria disciplina della prescrizione.

Le affermazioni sopra riportate si rivelano, ad un'attenta analisi, destituite di fondamento. Ed infatti, come la Commissione Studi Tributari del Consiglio Nazionale del Notariato ha avuto modo di precisare (Studio 281 bis: "Istanza di attribuzione di rendita catastale e termine per la richiesta dell'imposta complementare", approvato dal C.N.N. il 13 gennaio 1995) ¹, e come già affermato dalla giurisprudenza ², il valore catastale costituisce esclusivamente un *limite al potere di rettifica dell'ufficio*, come testualmente dispone il comma 4 dell'articolo 52 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, espressamente richiamato dall'art. 12 in oggetto, e come chiaramente si evince, tra l'altro, dal combinato disposto degli artt. 34, sesto comma, e 27, terzo comma, del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni). In altri termini, la normativa speciale sulla c.d. valutazione automatica non modifica in alcun modo la disciplina della base imponibile, contenuta, relativamente agli immobili, nell'art.

¹ Studio pubblicato in *CNN Strumenti*, voce 0910.

² Comm. Trib. I grado Verbania 5 aprile 1991, in *Riv. Not.*, 1991, 1-2, p. 167; Comm. Trib. Centr. 25 settembre 1991, in *Gazz. Notarile*, 1992, p. 80 (in quest'ultima si rileva che la disciplina della valutazione automatica "pone una preclusione in danno degli uffici finanziari, che nella ricorrenza delle condizioni in essa previste, non possono esercitare il potere di rettifica, e non anche in danno dei contribuenti, che, per parte loro, restano sempre liberi di denunciare un valore inferiore a quello correlato all'accatastamento quando riscontrino che detto valore ... meglio corrisponda all'attiva condizione del bene").

Particolarmente significativa Corte Cost. 19 ottobre 1995 n. 463, in *Riv. Not.*, 1996, p. 588, laddove si afferma che "la valutazione forfettaria, o automatica ... si risolve in una mera semplificazione del sistema di determinazione dei valori, riconducibile al generale criterio di utilizzazione delle presunzioni. Essa non introduce un nuovo sistema di determinazione dei valori imponibili, ma semplicemente limita il potere di rettifica che gli uffici finanziari hanno nel caso in cui non ritengano congruo il valore dei beni dichiarati".

51, secondo comma, del D.P.R. 131/1986, in base al quale tale base imponibile si identifica con il “valore venale in comune commercio”. Da ciò una duplice conseguenza:

- se il contribuente dichiara in atto un valore inferiore alla rendita catastale, ma uguale o superiore al “valore venale in comune commercio”, l’Ufficio del Registro non potrà provvedere alla rettifica, ai sensi dell’art. 52, primo comma, del D.P.R. 131/1986;
- se il contribuente dichiara in atto un valore superiore alla rendita catastale, tale valore costituirà la base imponibile su cui applicare l’imposta, e lo stesso contribuente, una volta attribuita definitivamente la rendita, non potrà in alcun modo chiedere il rimborso dell’imposta pagata³.

Trattandosi esclusivamente di un limite al potere di rettifica dell’ufficio, è evidente che, nel momento in cui il valore dichiarato è inferiore al valore catastale, l’ufficio mantiene invariato il proprio ordinario potere di rettifica; con la conseguenza che lo stesso ufficio dovrà notificare l’apposito avviso di “rettifica e liquidazione della maggiore imposta”, di cui all’articolo 52, comma 1, anche nell’ipotesi in esame, non essendovi alcuna diversa e specifica disciplina applicabile in alternativa⁴.

È del pari errata l’affermazione secondo la quale il contribuente, chiedendo in atto di avvalersi del disposto dell’art. 12, si vincolerebbe irrevocabilmente al valore risultante dall’attribuzione della rendita: chiedere, infatti, l’applicazione dell’art. 12 significa esclusivamente chiedere di avvalersi del disposto normativo, che, *ictu oculi*, dispone soltanto che “non sono sottoposti a rettifica” il valore o il corrispettivo dichiarati in misura non inferiore a quella catastale: non esiste, quindi, un obbligo o vincolo del

In dottrina, v. PALUMBIERI - *La valutazione automatica degli immobili non censiti in materia di imposta di registro: limite invalicabile per l’azione accertatrice ovvero imponibile stabilito dalla legge?*, in *Ascotributi*, 1994, p. 509.

³ In senso contrario, recentissimamente, Cass. 28 aprile 1997 n. 3657, secondo cui, in tal caso “il contribuente ha il diritto di pretendere il rimborso della maggiore imposta versata, ponendo la nuova normativa come valore convenzionale dell’immobile (sul quale calcolare l’imposta) al massimo quello corrispondente al valore determinabile in base ai criteri summenzionati” (in *CED*, RV. 503952). Per un primo commento alla sentenza, v. *Il Sole 24 Ore* del 28 maggio 1997.

⁴ Nel senso della necessità di avviso di accertamento del maggior valore anche nell’ipotesi della c.d. valutazione automatica, v., oltre al citato studio n. 281 bis della Commissione Studi Tributarie del C.N.N., Comm. Trib. I grado Piacenza 22 febbraio 1994, in *Il Fisco*, 1994, p. 3276, ed in *Tributi*, 1994, p. 573; Comm. Trib. I grado Rovereto 6 settembre 1993, in *Il Fisco*, 1994, p. 1511; Comm. Trib. I grado Cuneo 17 dicembre 1991, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1046, con nota di ALEMANNI - *Primi scontri sulla c.d. valutazione automatica, anche nella pretesa versione “sostanziale” di cui all’art. 12 d.l. 70/88, conv.to nella l. 154/88*. L’imposta da richiedersi da parte dell’ufficio a seguito dell’attribuzione di rendita ha chiaramente natura di *imposta complementare*: la stessa, infatti, non è applicata al momento della registrazione, né deriva da errori od omissioni dell’ufficio. In questo senso v. anche Circ. Min. Fin. 29 settembre 1988 n. 50, in *Riv. Not.*, 1989, p. 268.

contribuente derivante da una norma di legge. Ne', d'altra parte, e' possibile sostenere la determinazione della base imponibile sulla base di un obbligo assunto volontariamente dal contribuente: non esiste nel sistema dell'imposta di registro una norma o un principio in base al quale la base imponibile possa essere determinata mediante un vincolo del contribuente ad accettare determinate risultanze, diverse dal valore venale in comune commercio.

Ancora piu' ardito e' il salto logico effettuato nell'affermare l'inapplicabilita' della normale disciplina della decadenza, e l'applicabilita', in suo luogo, dell'ordinaria prescrizione (dieci anni, ai sensi dell'art. 78 del T.U.). Si afferma l'inapplicabilita' della decadenza, ravvisandosi un vincolo ed obbligo del contribuente ad avvalersi della rendita. Ma, a prescindere dalla accertata inesistenza di tale obbligo, la tesi ministeriale e' contraddetta dal testuale disposto normativo: l'art. 76, comma 1 bis, del T.U. sull'imposta di registro dispone espressamente che "L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta di cui all'articolo 52 comma 1 deve essere notificato entro il *termine di decadenza di due anni* dal pagamento dell'imposta principale"; l'art. 27 comma 3, richiamato dall'art. 34 comma 6 del T.U. delle imposte sulle successioni e donazioni prevede allo stesso modo la notifica dell'avviso di rettifica entro il *termine di decadenza di due anni* dalla data in cui e' stata notificata la liquidazione. Di fronte al testuale disposto normativo, tra l'altro coerente con il significato e la portata dell'istituto (per il cui approfondimento si rinvia al citato studio n. 281 bis), appare del tutto ingiustificata la posizione dell'amministrazione finanziaria, che, senza alcuna base normativa dichiara *tout court* inapplicabile la disciplina della decadenza.

Del resto, la prova della debolezza delle affermazioni ministeriali e' in un passo della stessa circolare, laddove si ravvisa "*in considerazione della contestabilita' della tesi esposta ... l'opportunita' per gli Uffici di attivarsi nel rispetto del termine triennale per evitare l'insorgere di possibili controversie*". E' errato, evidentemente, il riferimento al termine triennale, che e' quello previsto dall'art. 76, comma 2, per la richiesta dell'imposta, e che, ovviamente, decorre dalla notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta; e' invece esatta la percezione, da parte dell'Amministrazione, dell'infondatezza della tesi esposta.

Gaetano Petrelli