



Immobili abitativi

La nuova disciplina tributaria della base imponibile dei trasferimenti ai fini delle imposte indirette

di Gaetano Petrelli

1. Premessa

L'art. 1, comma 497, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge Finanziaria per il 2006, in *"il fisco"* n. 5/2006, fascicolo n. 2, pag. 617), in vigore dal 1° gennaio 2006, introduce una rilevantissima novità nella disciplina dell'imposizione indiretta sui trasferimenti di fabbricati ad uso abitativo.

La disposizione, infatti, stabilisce che "In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per le sole cessioni fra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Gli onorari notarili sono ridotti del 20 per cento".

La disposizione disciplina, quindi, la base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, in deroga alle previsioni, contenute nell'art. 43 del D.P.R. n. 131/1986, che ancorano detta base imponibile al "valore" del bene o del diritto trasferito; intendendo - per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari - "per valore il valore venale in comune commercio" (art. 51, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986).

In luogo di detto "valore", la base imponibile viene individuata nel "valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5", del suddetto decreto: e cioè nel *valore cosiddetto catastale*, calcolato applicando alla rendita catastale del fabbricato o porzione di fabbricato, come rivalutata a norma dell'art. 3, commi 48 e 51, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, i moltiplicatori, anch'essi da ultimo rivalutati dall'art. 2, comma 66, della L. 24 dicembre 2003, n. 350, nonché - per i soli immobili diversi dalla prima casa e relative pertinenze - dall'art. 1-bis, commi 7 e 8, del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2004, n. 191 (1).

La deroga si comprende, però, appieno con la lettura del successivo inciso, in cui si precisa che la determinazione "catastale" della base imponibile opera "indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto": con questa previsione si deroga all'altra disposizione del testo unico sull'imposta di registro che assume come valore dei beni o dei diritti "quello dichiarato dalle parti nel-

il fisco

(1) Ai sensi dell'art. 1-bis, commi 7 e 8, del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2004, n. 191, per i beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, i moltiplicatori previsti dal comma 5 dell'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986, sono rivalutati, in luogo del 10 per cento previsto dall'art. 2, comma 63, della L. n. 350/2003, nella misura del 20 per cento. Con la precisazione che per beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione si intendono quelli per i quali non ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, annessa al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. n. 131/1986.

Ne consegue che il valore catastale da assumere nel caso di cessione della prima casa, e relative pertinenze, è - anche ai fini del comma 497 in commento - quello ricavato con l'applicazione dei moltiplicatori rivalutati del dieci per cento.

l'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito ..." (art. 51, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986).

Si consente, quindi, alle parti, di dichiarare il "corrispettivo" della cessione, quale effettivamente pattuito, in regime di "neutralità fiscale" ai fini delle imposte indirette: qualunque sia l'importo di tale corrispettivo, la tassazione opera comunque sul valore catastale dell'immobile. Oltretutto, in conseguenza della previsione contenuta nell'art. 21, comma 3, del D.P.R. n. 131/1986, "Non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono": cosicché la presenza di un accolto di debito finalizzato al pagamento del corrispettivo della cessione, ovvero della quietanza di pagamento di detto corrispettivo, non dà luogo a tassazione (2).

Si tratta di una scelta di politica legislativa assolutamente condivisibile, che consente alle parti di dichiarare in atto il reale corrispettivo pattuito - evitando così i gravi inconvenienti connessi alla dissimulazione di una parte del prezzo (3) - senza conseguenze in termini di imposizione indiretta. Scelta la cui comprensione richiede peraltro un breve *excursus* storico della disciplina tributaria in materia.

La regola della tassazione sul valore venale in comune commercio - tradizionalmente adottata nel sistema dell'imposta di registro - aveva dato luogo ad un rilevante contenzioso, per evitare il quale il legislatore aveva "escogitato" l'istituto della cosiddetta valutazione automatica: l'art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986, disponeva - e tuttora dispone, come si vedrà, relativamente ad altre tipologie di trasferimenti immobiliari - che "Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore

(2) Va piuttosto evidenziato un difetto di coordinamento con la disciplina tributaria del contratto preliminare: l'art. 10 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, prevede l'applicazione dell'aliquota del 3 per cento per gli acconti risultanti dal contratto preliminare, e dell'aliquota dello 0,50 per cento per la caparra confirmatoria; con la previsione, peraltro, che in questi casi "l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo". Laddove, come spesso avviene, il pagamento del prezzo sia in gran parte anticipato rispetto alla data di stipula del definitivo, l'applicazione di tali aliquote può - nel caso di corrispettivo notevolmente superiore al valore catastale, e di contratto definitivo soggetto al regime tributario della cosiddetta prima casa, con applicazione quindi dell'aliquota del 3 per cento sul valore catastale in base al comma 497 - dare luogo ad un esborso di imposta, in relazione agli acconti, superiore rispetto a quello dovuto per la registrazione del contratto definitivo. Fattispecie in cui è dubbio se possa riconoscersi all'acquirente il diritto di chiedere il rimborso della maggiore imposta pagata in relazione agli acconti.

(3) Su tali inconvenienti, cfr. Petrelli, *Gli acquisti di immobili da costruire*, Milano, 2005, pagg. 14 e seguenti.

..." ai parametri catastali rivalutati, cui si è fatto cenno. La disposizione operava quindi non sul piano della determinazione della base imponibile (che rimaneva comunque il valore venale o, se maggiore, il corrispettivo dichiarato in atto), bensì su quello, per così dire "procedimentale", del potere di rettifica attribuito all'ufficio dagli artt. 52, commi da 1 a 3, e 55 del D.P.R. n. 131/1986 (4).

Questa impostazione dava luogo a rilevanti "disarmonie" nell'applicazione dei tributi in esame. Da un lato, il contribuente che dichiarava in atto il valore catastale veniva in qualche modo "tranquillizzato", in quanto si precludeva il potere degli uffici di procedere a rettifica dei corrispettivi dichiarati in misura uguale o superiore al valore catastale; d'altro lato, continuava però ad operare la disposizione che sanzionava l'occultazione del corrispettivo (art. 72 del D.P.R. n. 131/1986), come di recente ha riconosciuto anche la Corte di Cassazione (5).

E tale sanzione era assistita dal privilegio dello Stato, previsto dall'art. 2772 del codice civile, e dall'art. 56, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986; con conseguenti gravi riflessi sulla sicurezza della circolazione giuridica dell'immobile. Oltretutto, la dichiarazione di un corrispettivo inferiore al reale costituiva comportamento illecito, sotto il profilo tributario, in presenza di altre norme tributarie che ricollegavano al prezzo effetti ulteriori; si pensi alla tassazione delle plusvalenze, realizzate in caso di rivendita infraquinquennale del fabbricato [art. 67, lettera b), del Tuir, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917].

Senza parlare, poi, della maggior plusvalenza tassata in capo all'acquirente in caso di successiva rivendita, dei riflessi indiretti ai fini della disciplina contenuta nella legislazione cosiddetta antiriciclaggio (6), della preclusione di benefici fiscali di vario genere (detrazioni ai fini delle imposte dirette per interessi passivi di mutui ipotecari contratti

(4) Su tale punto, cfr. C.N.N. (estensore Petrelli), *Istanza per l'attribuzione di rendita catastale e termine per la richiesta dell'imposta complementare (13 gennaio 2005)*, in "CNN Strumenti", voce 0910, pag. 10.1; C.N.N. (estensore Petrelli), *Istanza di attribuzione di rendita catastale e termini di decadenza per la richiesta di maggiore imposta (3 luglio 1997)*, in "CNN Strumenti", voce 0910, pag. 25.1.

(5) Cass. 28 ottobre 2000, n. 14250, in "il fisco" n. 4/2001, pag. 1204.

(6) Se il prezzo (o la parte di esso non dichiarata in atto) viene pagato, in parte, in contanti (ovvero con assegni bancari trasferibili, anche frazionati), e l'importo del corrispettivo totale eccede la somma di euro 12.500, sono applicabili le sanzioni previste dalla normativa antiriciclaggio (art. 1 del D.L. 3 maggio 1991, n. 143, convertito in L. 5 luglio 1991, n. 197; gli importi sono stati adeguati con D.Int. 17 ottobre 2002). Si considerino anche gli obblighi che graveranno sui notai quando verrà attuata la Direttiva n. 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 ottobre 2005 (in G.U.C.E. n. L 309 del 25 novembre 2005).

per l'acquisto dell'abitazione principale; detrazioni per acquisto di fabbricati ristrutturati), e delle rilevanti conseguenze civilistiche e, in alcuni casi, anche penali dell'occultazione del corrispettivo. Nonostante tali rilevanti svantaggi, gran parte dei contribuenti finiva comunque con l'optare per il "vantaggio immediato" costituito dall'abbattimento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale a fronte della dissimulazione di parte del corrispettivo.

Per altro verso, la commisurazione della base imponibile al corrispettivo dichiarato nel contratto faceva sì che - nei rari casi in cui il reale corrispettivo fosse inferiore al valore catastale - le imposte dovessero applicarsi sul primo, salva la probabilità di un accertamento fiscale, di fronte al quale il contribuente non aveva grandi possibilità di difesa, proprio per la diffusa abitudine alla simulazione dei corrispettivi.

Non erano mancati, a dire il vero, tentativi "coraggiosi" di interpretare le disposizioni sopra descritte nel senso della rilevanza, quale base imponibile, del valore catastale degli immobili (7): tentativi, peraltro, destinati ad infrangersi di fronte al chiaro tenore delle previsioni allora vigenti. Da ciò le ripetute sollecitazioni al legislatore ad intervenire per risolvere il problema (8).

La nuova disciplina, quindi, risolve meritoriamente una serie di problemi tra loro concatenati, consentendo di dichiarare il reale corrispettivo pattuito e di evitare tutte le problematiche sopra descritte, senza determinare un aggravio tributario in termini di imposizione indiretta.

Oltre tutto, se si considera che la maggior parte delle contrattazioni tra privati hanno statisticamente ad oggetto l'abitazione principale, la condizione prevista dall'art. 67, lettera b), del D.P.R. n. 917/1986 (che esclude da tassazione, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, le plusvalenze realizzate mediante l'alienazione di abitazioni adibite, per la maggior parte del periodo di possesso, ad abitazione principale dell'alienante), fa sì che la dichiarazione del reale corrispettivo convenuto non determini un aggravio tributario neanche ai fini dell'imposizione diretta. D'altra parte, considerata la rarità, in passato, dei controlli fiscali nei confronti dei soggetti privati, la nuova previsione non darà presumibilmente luogo a diminuzione di gettito per l'Erario; al contrario, essa determinerà l'emersione, nel tem-

po, dei reali valori delle contrattazioni immobiliari, consentendo all'Amministrazione finanziaria di adeguare i valori delle rendite catastali agli effettivi valori di mercato (9). Profilo, quest'ultimo, di cui è opportuno sin d'ora evidenziare l'importanza ai fini della corretta interpretazione delle disposizioni in esame.

Proprio le "preoccupazioni" di perdita di gettito devono avere influenzato la delimitazione, sotto il profilo oggettivo, delle fattispecie attratte alla nuova disciplina: ne rimangono fuori, infatti, i fabbricati non abitativi ed i terreni agricoli ed in genere non edificabili (che pure avrebbero potuto essere ricompresi nella "forfetizzazione" della base imponibile, rientrando anche essi nella disciplina dei commi 4 e 5 dell'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986). La differente regolamentazione di fattispecie oggettive che non presentano, sul punto, adeguate differenze in termini strutturali o funzionali, fa sorgere il dubbio della costituzionalità della delimitazione oggettiva sopra descritta (10).

Nessun dubbio, invece, circa la legittimità anche sul piano costituzionale della "forfetizzazione" della base imponibile, operata mediante il riferimento ai parametri catastali: tale tecnica è da tempo utilizzata dal legislatore tributario in altri settori dell'ordinamento (si pensi alla disciplina dei redditi fondiari nel testo unico delle imposte

il fisco

(9) Cfr. quanto riportato dall'agenzia Reuters, all'indomani dell'approvazione del disegno di legge Finanziaria da parte della Camera dei deputati: "La nuova imposizione sulle plusvalenze immobiliari al 12,5 per cento farà emergere materia imponibile, facendo scomparire il nero. Lo ha affermato il Ministro dell'economia Giulio Tremonti nel corso di un'audizione presso la Commissione Bilancio della Camera per illustrare il maxi-emendamento del Governo alla Finanziaria 2006. 'La tassazione delle plusvalenze al 12,5 per cento determina un'emersione di materia imponibile enormemente significativa e la corrispondente scomparsa del sistema in nero, evidentemente in atto da decenni', ha detto Tremonti. Il Ministro ha spiegato che l'emersione del nero sarà determinata da un'imposta di registro ancorata alla rendita catastale degli immobili e una tassazione sulle plusvalenze 'estesa all'intero importo della transazione', ma di fatto ridotta rispetto al sistema attuale, che tassa i guadagni realizzati sulle compravendite in base all'aliquota marginale dell'imposta sul reddito. Nel corso dell'audizione, Tremonti ha anche spiegato che le misure del maxi-emendamento, con il provvedimento sulle plusvalenze e il concordato fiscale, non sono state adottate per fare cassa, anche se gli effetti dovrebbero essere molto rilevanti. 'Questi emendamenti non hanno finalità di gettito, ma credo che gli effetti saranno enormi, molto rilevanti', ha detto. Il Ministro ha anche definito i provvedimenti 'una scelta che va nel senso della civiltà e della correttezza fiscale'".

(10) Si tratta di fattispecie per le quali, probabilmente, il legislatore ha ritenuto statisticamente più frequente l'acquisto nell'esercizio di impresa, nel qual caso ragioni connesse alla deducibilità fiscale dovrebbero incentivare in ogni caso la dichiarazione del reale corrispettivo pagato (si pensi ai fabbricati destinati a negozio o ufficio, o ad uso industriale). Questa "presupposizione" non può peraltro costituire il fondamento dell'esclusione, in quanto comunque gli acquisti effettuati nell'esercizio di impresa o professione sono testualmente esclusi dall'ambito di applicazione della nuova disciplina.

(7) Cass. 24 aprile 2003, n. 6542, in "Notariato", 2003, pag. 568, con nota di Bordieri, *Prezzo-valore: una conferma*, ed in "Riv. not.", 2004, pag. 1004, con nota di Quarato, *Argomentazioni in merito all'alternanza prezzo-valore nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro*; Bordieri, *Prezzo-valore: una novità*, in "Notariato", 2002, pag. 509.

(8) Petrelli, *Gli acquisti di immobili da costruire*, cit., pagg. 14 e seguenti; AA.VV., *La tassazione su base catastale: prezzo-valore*, in "Quaderni di Federnotizie" n. 14/2005, pagg. 9 e seguenti.

sui redditi, contenuta negli artt. 25 e seguenti del D.P.R. n. 917/1986, ed all'analogia regolamentazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, contenuta nell'art. 5 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504).

Oltre tutto, la nuova disciplina opera solo a vantaggio del contribuente: nei casi in cui il valore catastale sia superiore al reale corrispettivo, il contribuente non dovrà fare altro che astenersi dall'esercitare l'opzione prevista dal comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005, e le imposte di registro, ipotecaria e catastale saranno commisurate al corrispettivo pattuito, secondo le regole ordinarie. Il meccanismo della tassazione sui valori tabellari "per opzione" scongiura infine anche il rischio che la tassazione possa essere aumentata con successive revisioni delle rendite catastali.

La disciplina appena sommariamente descritta si inserisce comunque in un quadro complesso, nel quale si colloca, da un lato, la previsione di maggiori controlli fiscali sulle compravendite immobiliari; dall'altro, quella della inapplicabilità - nel caso in cui i contribuenti si avvalgano delle nuove disposizioni - sia dei suddetti controlli, sia degli accertamenti induttivi previsti dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Tra le novità introdotte con la normativa in commento, un posto rilevante occupa anche la nuova tassazione sostitutiva sulle plusvalenze realizzate nel caso di rivendita infraquinquennale, ovvero di vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, prevista dal comma 496 dell'art. 1 della L. n. 266/2005.

Quest'ultima disciplina non viene analizzata in dettaglio nel presente lavoro; ciò che preme, in questa sede, evidenziare, è la disomogeneità dei presupposti previsti, rispettivamente, dai commi 496 e 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005, sia sotto il profilo oggettivo (la nuova disciplina delle plusvalenze non è delimitata ai soli fabbricati abitativi, ma si estende addirittura ai terreni) che sotto quello soggettivo (non rileva, in quella sede, la qualifica soggettiva dell'acquirente, e per quanto concerne l'alienante non si richiede che lo stesso sia persona fisica, essendo sufficiente che non agisca nell'esercizio di impresa perché possa scattare la disciplina dei "redditi diversi"), sia sotto il profilo negoziale (il comma 496 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 delimita l'ambito di applicazione della nuova disciplina dell'imposta sostitutiva, in modo espresso, alle "cessioni a titolo oneroso"), che sotto quello procedimentale. Ciò comporta la necessità di estrema cautela, quanto all'utilizzo delle disposizioni riferite all'imposizione diretta al fine di interpretare le previsioni in materia di imposte indirette, e viceversa.

Occorre, ora, analizzare in dettaglio i presupposti di applicazione del comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005, e quindi della nuova disciplina relativa alle imposte indirette.

2. Le fattispecie negoziali cui è applicabile la nuova disciplina

Il comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 in commento delimita il campo di applicazione della nuova tassazione sul valore catastale alle "cessioni" tra persone fisiche. Il termine "cessione" potrebbe essere inteso, ad una prima lettura, come delimitato alle fattispecie traslative in senso stretto, ma un'analisi più approfondita induce a ritenere ricomprese, in tale dizione, anche le *fattispecie di acquisti derivativo-costitutivi*, e quindi non solo il trasferimento del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento già esistenti, ma anche la *costituzione di diritti reali di godimento*; in armonia, del resto, con la disposizione, contenuta nell'art. 43, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 131/1986 (norma espressamente "derogata" dal comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005), che menziona espressamente i "... contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali ...".

Oltretutto, anche in altri settori dell'ordinamento tributario l'espressione ellittica "cessioni" (come quella "trasferimenti") è spesso utilizzata al fine di ricomprendere anche le fattispecie costitutive di diritti reali (qualche esempio per tutti: art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 1 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346; art. 13, comma 2, della L. 18 ottobre 2001, n. 383; art. 9, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986; art. 33, comma 3, della L. 23 dicembre 2000, n. 388).

Maggiori difficoltà interpretative sorgono in relazione al profilo "*causale*" delle *fattispecie negoziali* coinvolte. Ci si chiede, in particolare, se la norma riguardi le sole cessioni a titolo oneroso (come sembrerebbe far presumere il riferimento al "corrispettivo pattuito"); ovvero se possano esservi ricomprese anche le cessioni a titolo gratuito (come potrebbe desumersi dal mancato riferimento al profilo dell'onerosità, che è invece presente nel comma 496 dell'art. 1, della L. n. 266/2005, oltre che dal parallelismo con la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, che non distingue sul punto tra cessioni onerose e gratuite).

Ci si chiede, altresì, se la disposizione trovi applicazione, oltre che alle compravendite (nelle quali, evidentemente, è possibile occultare il corrispettivo, in quanto di natura pecuniaria), alle altre fattispecie negoziali, nelle quali l'occultazione potrebbe avere ad oggetto il "valore venale" dell'immobile (il riferimento è, ad esempio, alle permutate). Vi è poi il problema delle fattispecie che - non qualificabili civilisticamente come "cessioni" - sono tuttavia a queste ultime equiparate dalla normativa tributaria (si pensi alle divisioni con conguaglio, o al mandato irrevocabile con dispensa da obbligo di rendiconto). Per finire con fattispecie particolari, la cui tassazione risponde ad una logica in parte "eccentrica" rispetto a quella che governa le normali compravendite immobiliari: si pensi alla

disciplina tributaria delle vendite agli incanti, o degli atti giudiziari.

Si tratta di fattispecie che devono essere analizzate in dettaglio, alla luce sia delle specifiche norme che ne disciplinano la base imponibile, sia della peculiare *ratio* della loro tassazione. È però necessaria una riflessione preliminare, che colga in profondità il significato della nuova disciplina, consentendo così di delimitarne il reale fondamento giuridico.

La principale ragione dell'intervento legislativo consiste, come già evidenziato, nell'*intento di eliminare i "condizionamenti fiscali"*, che, inducendo i contribuenti a dichiarare in atto corrispettivi o valori inferiori a quelli reali, determinavano profonde distorsioni nelle contrattazioni immobiliari. Ragione accessoria, ma non meno importante sotto il profilo tributario, è quella di consentire la "emersione" dei reali prezzi delle suddette contrattazioni, e quindi dei reali valori degli immobili, per ragioni di politica fiscale facilmente intuibili. Sembrerebbe, allora, che il "sacrificio" ai danni dell'Amministrazione finanziaria si giustifichi in tutti i casi in cui sarebbe possibile alle parti "occultare" il reale valore o corrispettivo, che - nella logica del legislatore - costituisce pur sempre la base imponibile "naturale" della cessione, come dimostra oltre tutto la permanenza - quale regime ordinario - della tassazione fondata sul corrispettivo o sul valore venale per i trasferimenti degli immobili diversi da quelli abitativi.

D'altra parte, nel momento in cui il legislatore "trasforma" il valore catastale da mero limite al potere di rettifica dell'ufficio a base imponibile vera e propria, potrebbe apparire difficilmente giustificabile una disparità di trattamento tra cessioni onerose di immobili abitativi (soggette alla nuova disciplina) e cessioni a titolo gratuito dei medesimi immobili (che secondo la lettura più rigorosa ne sarebbero invece escluse).

D'altronde, non è detto che la tassazione su base catastale rappresenti sempre un "sacrificio" per l'Erario, posto che i valori catastali potrebbero essere anche superiori a quelli in comune commercio. A parte, poi, la possibilità che anche nelle donazioni e negli altri atti gratuiti venga occultato per fini fiscali il reale "valore venale" degli immobili, non può neanche trascurarsi l'eventualità che un negozio apparentemente gratuito dissimuli un trasferimento a titolo oneroso: oltre tutto, la maggior convenienza fiscale della donazione, rispetto alla compravendita, potrebbe indurre - nonostante i gravi inconvenienti che ne derivano sotto il profilo civilistico - a simulare una donazione proprio per ragioni di ordine fiscale.

Inoltre, argomento non trascurabile sembra essere quello desumibile dalla disciplina tributaria delle donazioni e liberalità effettuate a soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti (in linea collaterale) fino al quarto grado, se il valore della quota spettante a ciascun benefi-

ciario è superiore all'importo di euro 180.759,91; atti che, ai sensi dell'art. 13, comma 2, della L. 18 ottobre 2001, n. 383, sono "soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso ..." (mentre i trasferimenti immobiliari al coniuge ed ai suddetti parenti sono soggetti alle sole imposte ipotecaria e catastale).

Orbene, proprio l'*attrazione di tali donazioni e liberalità alla disciplina tributaria dei trasferimenti a titolo oneroso*, e quindi l'applicabilità della relativa tassazione, giustifica l'assoggettamento a tutte le relative norme tributarie, *ivi comprese quelle che disciplinano la base imponibile*. Tutte le suindicate ragioni, unitamente alla lettera del comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 (che parla di "cessioni" *tout court*), fanno propendere per una lettura di tale disposizione nel senso che la disciplina della tassazione su base catastale riguardi anche i negozi a titolo gratuito, e più in generale *qualsiasi negozio giuridico, qualificabile fiscalmente come "cessione", che sia astrattamente suscettibile di dar luogo ad una dissimulazione del reale valore dell'immobile, o del reale corrispettivo del trasferimento*.

Riconosciuta l'applicabilità della nuova valutazione tabellare anche ai negozi di cessione a titolo gratuito, ne deriva la *possibilità* - logicamente consentita dalla disciplina in commento - di dichiarare anche nei suddetti negozi gratuiti un valore reale distinto, ed eventualmente superiore, rispetto al valore catastale sul quale ha luogo *ex lege* la tassazione. Valore reale la cui indicazione non è indispensabile, ma potrebbe essere ritenuta opportuna dalle parti per svariate ragioni, essenzialmente di ordine civilistico.

Ovviamente è da riconoscere l'applicabilità della disciplina in commento anche ai *negozi gratuiti con "causa solutoria"*, nei quali pure difetta un corrispettivo, e quindi la stessa ragion d'essere della disciplina derogatoria.

Lo stesso deve affermarsi in relazione alle ipotesi in cui la cessione è convenuta verso corrispettivo, ma quest'ultimo non ha natura pecuniaria. È il caso, ad esempio, del contratto di *permuta*, o del contratto di *transazione*, nel quale le reciproche concessioni non abbiano ad oggetto il pagamento di somme di denaro. Le disposizioni sulla base imponibile, applicabili a detti contratti, fanno riferimento al valore dei beni trasferiti [art. 43, comma 1, lettere *b*) ed *e*), del D.P.R. n. 131/1986], od al valore della prestazione assunta come corrispettivo [art. 43, comma 1, lettera *c*), del D.P.R. n. 131/1986].

Anche tali valori, come si è visto, si prestano ad essere occultati, ricorrendo quindi la medesima *ratio* già riscontrata riguardo alle compravendite. D'altra parte, anche una permuta potrebbe dissimulare un conguaglio in denaro, che certamente rileva ai fini impositivi [cfr. l'art. 43, lettere *e*) ed *h*), del D.P.R. n. 131/1986]; e la transazione potrebbe anch'essa dissimulare obblighi di pagamento

(art. 29 del D.P.R. n. 131/1986). Il trasferimento di fabbricati ad uso abitativo, nel contesto di tali fattispecie negoziali, implica pertanto la determinazione della relativa base imponibile secondo le regole tabellari, sopra illustrate.

La logica sopra descritta deve governare anche l'interpretazione delle norme che qualificano come "cessioni", ai fini dell'imposta di registro, fattispecie aventi diversa natura civilistica.

Si consideri, in particolare, la *divisione con conguagli*: a norma dell'art. 34, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 131/1986, la divisione con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente la sua quota di diritto è considerata vendita per la parte eccedente, ed i conguagli superiori al cinque per cento di tale quota di diritto sono soggetti a tassazione con l'aliquota dei trasferimenti immobiliari per l'eccedenza; il comma 3 considera conguaglio la differenza tra il valore dei beni assegnato ad un condividente, determinato a norma dell'art. 52, ed il valore dichiarato. Ciò comporta che la base imponibile di tali divisioni - limitatamente alla parte che viene tassata come "cessione" - sia costituita dal valore catastale.

Diversa deve essere la soluzione relativamente alle *divisioni senza conguaglio*. È vero che l'assenza di conguagli potrebbe essere solo apparente, in quanto i condividenti potrebbero ben dissimulare conguagli in effetti pattuiti. Tuttavia, nella misura in cui il comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 si limita a far cenno alle "cessioni", un'estensione *tout court* della nuova disciplina alle divisioni prive di conguagli non sembra giustificata. Occorre, infatti, considerare che la "regola" - ai fini della determinazione della base imponibile - è pur sempre quella che fa riferimento al valore venale: il comma 497 si esprime in termini di "deroga" ad una disposizione di carattere generale, e le norme derogatorie non si prestano ad essere interpretate analogicamente (11).

Poiché, quindi, la tassazione sul valore catastale costituisce l'"eccezione", limitatamente ad alcune fattispecie specificamente "nominate", sembrerebbe inevitabile circoscrivere la portata della norma derogatoria alle sole ipotesi testualmente previste dal comma 497, e quindi - per ciò che concerne le divisioni - solo nei limiti in cui le stesse sono fiscalmente considerate come "cessioni". Ovviamente, allorché in sede di successivo accertamento fosse provata la corresponsione di conguagli dichiarati in atto, l'ufficio - nell'effettuare l'avviso di rettifica ai fini dell'imposta complementare - dovrebbe tener conto della natura fiscale di "ces-

sione" che così il negozio verrebbe ad assumere, agli effetti del comma 497 in esame.

Ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. n. 131/1986, il *mandato irrevocabile con dispensa da obbligo di rendiconto* è assoggettato alla stessa imposta prevista per l'atto per il quale è stato conferito: da ciò l'applicazione delle imposte sui trasferimenti, ove tale mandato sia conferito per procedere alla vendita di immobili. La norma è, pacificamente, dettata per ragioni antielusive, perché normalmente il mandato irrevocabile con dispensa da rendiconto dissimula una vera e propria compravendita. Ciò considerato, laddove ricorrano i presupposti oggettivi e soggettivi di cui al comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005, non si vedono ragioni per escludere la fattispecie *ex art. 33 del D.P.R. n. 131/1986* dalla nuova disciplina.

Quid in relazione ai *contratti a prezzo indeterminato*, disciplinati dall'art. 35 del D.P.R. n. 131/1986? Secondo quest'ultima disposizione, si procede in questi casi a tassazione sulla base del valore dichiarato dalle parti, salvo obbligo di denuncia, *ex art. 19 del D.P.R. n. 131/1986*, a seguito della successiva determinazione del prezzo, ed applicazione dell'eventuale tassazione per la differenza. Relativamente ai fabbricati abitativi, nelle fattispecie previste dal comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 in esame, la nuova disciplina reagisce certamente sulla regolamentazione contenuta nell'art. 35 del D.P.R. n. 131/1986: non costituendo più il prezzo base imponibile, la sua successiva determinazione avrà solo conseguenze civilistiche (o, ricorrendone i presupposti, ai fini dell'imposizione diretta), ma la base imponibile sarà in ogni caso determinata con riferimento al valore catastale dei suddetti fabbricati. Con l'ulteriore conseguenza che non dovrà essere effettuata alcuna denuncia ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 131/1986, una volta determinato il corrispettivo effettivo, trattandosi di evento che non determina ulteriore liquidazione di imposta.

Relativamente agli *atti costitutivi di rendite o pensioni*, la disposizione dell'art. 46 del D.P.R. n. 131/1986 va coordinata con il comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 in esame, per ciò che attiene alla determinazione del valore dei fabbricati abitativi, ceduti in corrispettivo della rendita o pensione, ferme restando le altre disposizioni contenute nel predetto art. 46 (in particolare, di quelle che assumono come base imponibile, se maggiore, il valore della rendita).

Un discorso completamente diverso deve farsi relativamente alle vendite di immobili abitativi, effettuata in sede di *espropriazione forzata* (con o senza incanto), ovvero all'asta pubblica, e per *i contratti stipulati o aggiudicati a seguito di pubblico incanto*. In questi casi, il meccanismo di vendita rende praticamente impossibile il meccanismo simulatorio riferito al prezzo: per tale ragione, la base imponibile è stata fissata dall'art. 44 del D.P.R. n. 131/1986 tenendo conto unicamente del

(11) Cfr. per tutti Modugno, *Norme singolari, speciali, eccezionali*, in "Enc. dir.", XXVIII, Milano, 1978, pag. 506; Orestano, *Diritto singolare*, in "Enc. dir.", XII, Milano, 1964, pag. 746; Rescigno, *Deroga (in materia legislativa)*, in "Enc. dir.", XII, Milano, 1962, pag. 303; Gallo, *Norme penali e norme eccezionali nell'art. 14 delle "disposizioni sulla legge in generale"*, in "Riv. dir. civ.", 2001, I, pag. 1.

prezzo di aggiudicazione, *senza alcun riferimento al valore del bene* (12); con la conseguente inapplicabilità, a tali trasferimenti, delle disposizioni contenute nell'art. 52, commi 4 e 5, del D.P.R. n. 131/1986. Ne consegue che la nuova disciplina contenuta nel comma 497 in esame non può trovare applicazione a tali trasferimenti.

Relativamente agli *atti giudiziari*, quali disciplinati dall'art. 37 del D.P.R. n. 131/1986 e dall'art. 8 della Tariffa, Parte Prima, allegata al medesimo testo unico, occorre fare una distinzione.

Nel caso in cui si tratti di sentenza, lodo arbitrale o altro provvedimento giudiziario che trasferisce o costituisce diritti reali su beni immobili, avente quindi efficacia costitutiva, non sussiste neanche l'astratta possibilità di una dissimulazione di corrispettivo, e conseguentemente non può trovare applicazione la nuova disciplina in esame. Nel caso, invece, l'atto "giudiziario" sia costituito da una convenzione tra le parti (si pensi al verbale di conciliazione, con il quale vengano trasferiti diritti reali immobiliari), l'indubbia natura negoziale dell'atto ne determina l'attrazione, sotto il profilo tributario che interessa, alla disciplina dettata dal comma 497, ogni qual volta sia configurabile una "cessione", nel senso sopra specificato.

3. Il presupposto oggettivo. Immobili ad uso abitativo e relative pertinenze

La disposizione in commento si applica unicamente alle cessioni di "immobili ad uso abitativo e relative pertinenze". Anche questa formulazione necessita di alcune precisazioni.

Immobili ad uso abitativo sono tutti quelli suscettibili di essere adibiti ad abitazione. Non rileva, quindi, la circostanza che l'acquirente possa, o meno, destinarli ad abitazione principale, ovvero ad abitazione secondaria o di vacanza.

È, invece, necessario che gli stessi fabbricati siano censiti in catasto con attribuzione di rendita, o quantomeno che gli stessi siano denunciati al catasto fabbricati, ancorché la rendita non sia stata ancora attribuita (art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70). Non è possibile applicare la disposizione in esame ai *fabbricati non censiti nel catasto dei fabbricati* (ad esempio, fabbricati rurali destinati ad abitazione del coltivatore diretto; fabbricati che hanno perso i requisiti di ruralità, e non risultano denunciati al catasto fabbricati), per il semplice motivo che, non esistendo una rendita catastale, non sarebbe possibile calcolare, sulla base di essa, il valore del fabbricato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5. Per lo stesso motivo, anche i *fabbricati in corso di costruzione*, ancorché denunciati come tali

al catasto dei fabbricati, non possono usufruire della nuova normativa, in assenza di rendita catastale.

È dubbio, invece, se possano usufruire della disposizione in esame i fabbricati censiti nel catasto dei fabbricati, ma in una *categoria catastale diversa da quella abitativa* (ad esempio, fabbricati accatastati come uffici, negozi o fabbricati ad uso industriale), *pur avendo i requisiti di fatto per essere destinati ad uso abitativo*. In passato, la giurisprudenza si è pronunciata sul problema dell'applicabilità della cosiddetta valutazione automatica ai fabbricati la cui consistenza fosse diversa da quella denunciata in catasto (ad esempio, a seguito di opere di ristrutturazione), ed ha concluso in senso negativo, in quanto il censimento catastale riguarderebbe in realtà un'unità immobiliare "diversa" da quella esistente in fatto (13).

L'orientamento sembra meritevole di accoglimento, considerando che il legislatore attribuisce dignità di base imponibile al "valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5", e queste ultime disposizioni fanno a loro volta rinvio alle disposizioni in tema di catasto dei fabbricati, con le relative specifiche disposizioni in tema di presupposti del classamento catastale (14).

La disposizione riguarda, oltre agli immobili ad uso abitativo, anche le "relative pertinenze". Il concetto di pertinenza, che viene qui in considerazione, è quello desumibile dall'art. 817 del codice civile (cosa destinata a servizio od ornamento di un'altra, cosiddetto bene principale). Ovviamente, affinché possa trovare applicazione la disposizione in esame, deve trattarsi di *pertinenze di natura immobiliare*, ed inoltre deve trattarsi di immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita o di reddito dominicale, o almeno denunciati nel catasto dei fabbricati, anche se la rendita non è stata ancora attribuita (art. 12 del D.L. n. 70/1988).

La norma non pone alcuna restrizione né in ordine alla tipologia, né in ordine al numero delle pertinenze [a differenza delle disposizioni relative alle cosiddette agevolazioni per la prima casa (15)]. Ciò significa:

(13) Cass. 29 agosto 2001, n. 11325, in banca dati "il fiscovideo"; Cass. 12 novembre 2001, n. 13978, in banca dati "il fiscovideo".

(14) Trovano applicazione, sul punto, le disposizioni sulla formazione del nuovo catasto edilizio urbano (D.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142; R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652), richiamate dagli artt. 8 e 26 del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28.

(15) Cfr. la nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, che limita le agevolazioni alle sole pertinenze classificate o classificabili in categoria catastale C/6, C/2 e C/7, limitatamente ad una per categoria. Per un'interpretazione restrittiva della nozione di pertinenza ai fini delle suddette agevolazioni, in relazione alle aree pertinentziali al fabbricato, cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate 12 agosto 2005, n. 38/E, paragrafo 7.2, in "il fisco" n. 32/2005, fascicolo n. 2, pag. 5076.

(12) Cfr. Petrelli, *Profili fiscali delle attività delegate al notaio nel processo esecutivo*, in "Notariato", 1999, pagg. 174 e seguenti (ed ivi riferimenti di dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa).

- che rientrano nel campo di applicazione del comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 sia i *fabbricati* che i *terreni non edificabili* (16), a condizione che ricorra il "presupposto civilistico" di cui all'art. 817 del codice civile (rapporto di pertinenza), ed il "presupposto tributario" di cui all'art. 52, commi 4 e 5, del D.P.R. n. 131/1986 (iscrizione in catasto con attribuzione di rendita o reddito dominicale, o denuncia al catasto dei fabbricati);

- che le nuove regole sulla base imponibile si applicano ad un numero indefinito di pertinenze, ricorrendo i suindicati presupposti.

Quanto al momento in cui il vincolo pertinenziale deve costituirsi, si pone il problema di capire se la norma in esame si applichi solo nel caso in cui detto vincolo preesiste al trasferimento (destinazione a pertinenza già effettuata dall'alienante, in qualità di proprietario del bene principale), ovvero anche nell'ipotesi in cui l'acquirente dichiara in atto di voler destinare l'immobile accessorio, oggetto di acquisto, a pertinenza di altro immobile di cui egli è proprietario (circostanza che potrebbe verificarsi anche nell'ipotesi di acquisto contestuale dell'immobile ad uso abitativo e della pertinenza da parte di diversi venditori). Deve ritenersi che l'attrazione delle pertinenze al regime tributario del bene principale si giustifichi non tanto in ragione della preesistenza del vincolo pertinenziale all'alienazione, quanto piuttosto in funzione dell'utilizzo che del bene accessorio verrà fatto da parte dell'acquirente (a ben vedere, la destinazione a pertinenza prima del negozio di alienazione non sembra poter avere alcuna incidenza sul regime tributario di quest'ultimo). Con la conseguente adesione alla tesi più estensiva.

Non sembra neanche necessario che la pertinenza venga trasferita con il medesimo atto con cui viene trasferito l'immobile principale: in altri termini, la base imponibile deve ritenersi determinata su base catastale anche nell'ipotesi di *trasferimento di pertinenza con atto separato*. È vero che, nella fattispecie in esame, manca l'espressa previsione dell'"atto separato", che è invece contenuta nell'art. 1, nota II-bis), della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, relativamente alla concessione delle agevolazioni per la prima casa anche per le pertinenze: la circostanza non sem-

bra, però, decisiva, se si considera il fatto che - sotto il profilo della *ratio legis* - nulla giustificerebbe un trattamento diverso, ai fini della base imponibile, che fosse basato sulla sola non contestualità del trasferimento dell'abitazione e delle relative pertinenze.

4. Il presupposto soggettivo. La stipula del contratto tra persone fisiche

Ulteriore delimitazione della disposizione relativa alla base imponibile è quella che circoscrive la determinazione dell'imponibile su base catastale alle "sole cessioni fra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali".

Per quanto concerne il requisito "negativo" (il *non agire* "nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali"), lo stesso sembra a prima vista giustificarsi, dal lato del cedente, sia in considerazione del normale assoggettamento ad imposta sul valore aggiunto delle cessioni in oggetto, sia in ragione dei maggiori controlli a cui il cedente, imprenditore o professionista, è assoggettato, con conseguente minore necessità di ricorrere a "forfetizzazioni" in luogo del reale corrispettivo pattuito. Si consideri, d'altra parte, che la disciplina in oggetto riguarda espressamente le sole imposte di registro, ipotecaria e catastale, e non avrebbe potuto coinvolgere l'imposta sul valore aggiunto, la cui base imponibile è determinata tenendo conto dei vincoli nascenti dalle direttive comunitarie sul punto (17).

Dal punto di vista del cessionario, la delimitazione sembrerebbe giustificarsi sia in considerazione dei maggiori controlli fiscali di cui si è detto, sia del presumibile interesse del medesimo cessionario a dichiarare l'intero corrispettivo, al fine di dedurre lo stesso quale costo dell'attività d'impresa o professionale.

A ben vedere, però, non tutte le suddette circostanze di fatto appaiono ugualmente idonee a giustificare la diversità di trattamento. Per quanto concerne l'alternatività tra Iva ed imposta di registro, occorre infatti tener conto dell'importante previsione, contenuta nell'art. 10, n. 8-bis), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in combinato disposto con l'art. 40, comma 1, ultimo inciso, del D.P.R.

(16) Fra i terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, come tali oggetto di valutazione automatica, rientrano non solo i terreni agricoli, ma anche quelli né agricoli né edificabili: cfr. sul punto C.N.N. (estensore Monteleone), *Imposta di registro: valutazione e tassazione di particolari tipologie di terreni* (1° aprile 1996), in "CNN Strumenti", voce 0160, pag. 12.1; C.N.N. (estensore Monteleone), *Valutazione e tassazione ai fini dell'imposta di registro dei terreni non aventi destinazione edificatoria* (7 luglio 1994), in "CNN Strumenti", voce 0160, pag. 10.1; risoluzione 27 novembre 1989, n. 400756, in "CNN Strumenti", voce 0160, pag. 1.1 e in "il fisco" n. 11/1990, pag. 1734; Cass. 22 novembre 2000, n. 15090, in banca dati "il fiscovideo". *Contra*, per i terreni a verde pubblico attrezzato, Cass. 25 maggio 2002, n. 7676, in banca dati "il fiscovideo".

(17) Cfr. in particolare l'art. 11, parte A), paragrafo 1, lettera a), della VI Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, ai sensi del quale la base imponibile ai fini Iva è costituita "da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore...". Come chiarito dalla Corte di Giustizia 15 maggio 2001, causa C-34/99, in "il fisco" n. 3/2002, fascicolo n. 2, pag. 453, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto "rientra nella base imponibile di una cessione di beni a titolo oneroso l'importo pari al prezzo di vendita esposto e fatturato". Pertanto, gli artt. 13 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972, che individuano nel "corrispettivo" la base imponibile ai fini Iva, non sono modificabili dal legislatore nazionale, senza violare l'obbligo di conformità alla normativa comunitaria.

n. 131/1986: in base a tali previsioni, le *cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato ad uso abitativo*, effettuate da soggetti passivi Iva diversi dalle imprese costruttrici degli stessi, o da quelle aventi come oggetto esclusivo o principale la rivendita dei predetti fabbricati, sono soggette ad *imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale*. Nonostante ciò, la circostanza che a vendere sia un imprenditore comporta l'*inapplicabilità della forfezione su base catastale della base imponibile*, con conseguente applicabilità a tali fattispecie della disciplina ordinaria, contenuta negli artt. 43, 51 e 52 del D.P.R. n. 131/1986.

Neanche può essere addotta a giustificazione la deducibilità del costo di acquisto, o la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto, da parte dell'acquirente: tale deducibilità o detraibilità è esclusa, ad esempio, per le imprese aventi oggetto "immobiliare", relativamente all'acquisto di fabbricati abitativi (18). Per quanto specificamente concerne i professionisti, l'acquisto di immobili abitativi non è in nessun caso deducibile dal reddito professionale, e lo stesso acquisto di immobili strumentali è deducibile limitatamente all'importo della rendita catastale (19).

Sembra, in conclusione, che l'unica ragionevole giustificazione del requisito negativo in esame sia rappresentata dalla *soggezione a maggiori controlli fiscali da parte di imprenditori, artisti e professionisti*, soggetti comunque obbligati alla tenuta di scritture contabili; circostanza, questa, che "ottimisticamente" il legislatore fiscale ha tenuto presente, allorché ha escluso l'applicazione della disposizione in esame ai suddetti soggetti.

Risponde in qualche modo alla stessa *ratio* anche il "requisito positivo", previsto dal comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005, che richiede la qualità di *persona fisica* sia nell'alienante che nell'acquirente. Per quanto concerne le società commerciali e gli enti pubblici, lo stesso fondamento sopra individuato - sussistenza di controlli adeguati al fine di evitare occultazioni di corrispettivo - consente di spiegare abbastanza agevolmente l'esclusione. Più difficile giustificarla relativamente agli enti privati non commerciali (associazioni, fondazioni), soprattutto se non riconosciuti, e quindi non assoggettati a particolari controlli; se non in considerazione del fatto "statistico" che la stragrande maggioranza degli enti non commerciali, in quanto interessati ad usufruire di un trattamento tributario di favore, devono redigere specifici bilanci o rendiconti e tenere scritture contabili (artt. 20 e 20-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n.

(18) Cfr. l'art. 19-bis1, lettera i), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come aggiunto dall'art. 3 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313.

(19) Cfr. l'art. 54, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

600; art. 148 del D.P.R. n. 917/1986), e sono assoggettate ad adeguati controlli, finalizzati a consentire loro di usufruire di agevolazioni e contributi pubblici.

Entrambe le parti del negozio di cessione devono essere persone fisiche (il comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 parla di "cessioni fra persone fisiche"). Il che, confrontato con il fondamento sopra individuato, risulta agevolmente comprensibile, in quanto evidentemente il legislatore ha ritenuto sufficiente che una sola delle parti sia assoggettata a maggiori controlli, al fine di ottenere "garanzie" circa l'indicazione in atto di un prezzo veritiero. In definitiva, può fondatamente presumersi che la *tassazione su base catastale è considerata dal legislatore come una sorta di "rinuncia" a tassare il maggior corrispettivo, ritenuta giustificabile solo nelle contrattazioni tra privati, riguardo alle quali non sono prospettabili sufficienti controlli* al fine di verificare l'eventuale occultazione dei reali valori e corrispettivi.

La *ratio*, come sopra individuata, consente di risolvere anche alcuni casi particolari.

In primo luogo, *quid iuris* nel caso di vendita effettuata da, o a favore di, *imprenditore agricolo persona fisica*? La disposizione in esame menziona unicamente - per escluderle - le cessioni in cui sono coinvolte persone agenti "nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali". L'omissione non è casuale, ma trova il proprio fondamento nella diversa, e meno rigorosa regolamentazione, anche sotto il profilo contabile e tributario, dell'impresa agricola rispetto a quella commerciale (20); il che conduce - limitatamente alle cessioni non soggette ad imposta sul valore aggiunto - alla conclusione dell'applicabilità della nuova "valutazione automatica" anche alle cessioni in cui siano coinvolte persone fisiche imprenditori agricoli.

La *qualità di persona fisica* deve riscontrarsi in capo alla *parte sostanziale* del negozio giuridico (21); è evidente che la disposizione in oggetto non può applicarsi nel caso, ad esempio, di vendita da parte di persona giuridica, rappresentata legalmente o per procura da persona fisica. Più difficile sembra la qualificazione, ai fini in oggetto, dei contratti stipulati da una *persona fisica in veste di titolare di un "ufficio di diritto privato" non rappresentativo* (22): si pensi alla vendita posta in essere

(20) Cfr. l'art. 32 del D.P.R. n. 917/1986; gli artt. 34 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972; gli artt. 18-bis e 18-ter del D.P.R. n. 600/1973.

(21) Su tale concetto cfr. Damiani, *Parte del negozio giuridico*, in "Enc. giur. Treccani", XXII, Roma, 2002; Belvedere, *Parte*, in "Glossario", Milano, 1994; Ferri, *Parte del negozio giuridico*, in "Enc. dir.", XXXI, Milano, 1981, pag. 901.

(22) Sull'ufficio di diritto privato cfr. Macioce, *Ufficio (dir. priv.)*, in "Enc. dir.", XLV, Milano, 1992, pag. 641; Frosini, *Osservazioni sulla struttura giuridica dell'ufficio*, in "Riv. dir. civ.", 1964, I, pag. 139.

dal curatore dell'eredità giacente o dell'eredità beneficiata, dall'amministratore giudiziario, dall'esecutore testamentario, dal *trustee*.

In molti di questi casi, si è in presenza di un contratto *per conto di chi spetta* (23): nel momento in cui il contratto è stipulato, non vi è certezza né conoscenza dell'identità di colui che sarà il destinatario finale degli effetti dell'atto, e ciò comporta che, in qualche misura, lo stipulante per conto di chi spetta rivesta una posizione molto simile alla parte sostanziale dell'atto. Tenuto conto del fondamento normativo della delimitazione alla categoria delle persone fisiche, come sopra ravvisato, sembra quindi che la forfetizzazione catastale della base imponibile operi anche con riguardo alle cessioni alle quali intervenga, in qualità di cedente o di cessionario, la persona fisica titolare di un ufficio di diritto privato non rappresentativo.

Sulla base di questi principi va risolta anche la questione dell'applicabilità della disciplina in commento al contratto a favore di terzi. A rilevare è sempre la qualifica soggettiva di colui che contrae, e quindi dello stipulante e del promittente. Oltre tutto, nel caso di contratto a favore di terzo con effetti reali, la deviazione dell'effetto reale a favore del terzo costituisce profilo poco significativo sotto l'aspetto che interessa, mentre l'obbligazione di pagamento del corrispettivo vede, rispettivamente, quali creditore e debitore, il promittente e lo stipulante. Solo in capo a costoro, quindi, è richiesta la qualifica di persone fisiche che non agiscono in veste di imprenditori, artisti o professionisti, mentre non rilevano le caratteristiche soggettive del terzo beneficiario (che può essere anche un imprenditore o una persona giuridica).

Parzialmente diverso è, invece, il caso del contratto *per persona da nominare*. I requisiti soggettivi previsti dal comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 in esame devono sussistere in capo allo stipulante, all'*electus* o ad entrambi? Occorre ovviamente tener conto del fondamento della norma, che forfetizza la base imponibile laddove vi sia "rischio" - anche tenuto conto delle qualifiche soggettive delle parti - di occultazione di valori o corrispettivi.

Ora, una prima circostanza da considerare è che nel contratto per persona da nominare l'*electio amici* comporta la sostituzione retroattiva dell'*electus* nella posizione dello stipulante, e quindi anche negli obblighi di pagamento nascenti dal contratto. Specialmente nel caso in cui il subingresso della persona nominata avvenga anteriormente all'adempimento dell'obbligazione di pagamento, sembrerebbero rilevare, sotto il profilo in esame, sia le caratteristiche soggettive dello stipulante (che, in quanto contraente, ha la possibilità di occultare il

corrispettivo), che quelle della persona nominata (che spesso è il *dominus* dell'operazione, sin dal momento del suo perfezionamento).

Proprio quest'ultima circostanza, allora, sembrerebbe decisiva al fine di assegnare rilevanza alle caratteristiche soggettive dell'*electus*, pure nel caso in cui l'obbligazione di pagamento sia adempiuta dallo stipulante prima della dichiarazione di nomina. In definitiva, sembrerebbe che la tassazione su base catastale operi solo nel caso in cui - oltre al promittente - sia lo stipulante che la persona nominata siano persone fisiche. Sennonché, occorre considerare anche la disciplina della registrazione del contratto per persona da nominare: quest'ultimo è registrato autonomamente dalla dichiarazione di nomina, e certamente può essere registrato anteriormente ad essa; in tal caso, sembra che non possano prendersi in esame se non le qualifiche soggettive di stipulante e promittente. Nel caso, poi, in cui emerga, dalla successiva dichiarazione di nomina, che l'*electus* è soggetto non avente i requisiti soggettivi richiesti, la base imponibile ne risulterà "rideterminata" sulla base dei nuovi presupposti emersi (con eventuale imposizione complementare, ricorrendone i presupposti).

Infine, la fattispecie della cessione del contratto (art. 31 del D.P.R. n. 131/1986).

La base imponibile è, in questo caso, costituita dal "corrispettivo pattuito" per la cessione, e dal "valore delle prestazioni ancora da eseguire" [art. 43, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 131/1986]. Secondo l'opinione preferibile, occorre sommare corrispettivo e prestazioni ancora da eseguirsi ai fini della determinazione della base imponibile (24).

Nel caso in cui ad essere ceduto sia un contratto traslativo di diritti reali immobiliari, non ancora completamente eseguito, lo stesso può determinare - ove cedente sia l'acquirente in base al contratto ceduto - trasferimento dei diritti immobiliari suddetti dal cedente al cessionario, il che determina applicazione dell'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto (art. 31, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986), sulla base imponibile come sopra determinata (25).

Il riferimento al valore, contenuto nell'art. 43, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 131/1986, consente quindi di ritenere "derogata" anche questa disposizione ad opera del comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005, e di ritenere applicabile nel caso di

(24) D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, pag. 218, e pag. 272; Pennarola, *Le imposte di registro, ipotecaria e catastale*, Pirola, 1992, pag. 176; Nastri, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1993, pag. 220. In senso contrario, ritenendo che corrispettivo e prestazioni da eseguirsi siano da considerare alternativamente e non cumulativamente, Montesano-Ianniello, *Imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale*, Milano, 1998, pagg. 152-153; Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, IPSOA, 1993, pag. 125.

(25) Petrelli, *Formulario notarile commentato*, II, Milano, 2001, pagg. 317 e seguenti.

(23) Su tale istituto, cfr. Venditti, *Contratto per conto di chi spetta*, in "Enc. giur. Treccani", IX, Roma, 1998; Messineo, *Contratto per conto di chi spetta*, in "Enc. dir.", IX, Milano, 1961, pag. 77.

specie la valutazione tabellare ivi prevista. A tal fine, i requisiti soggettivi richiesti dalla nuova disciplina dovranno essere riferiti alle parti del contratto di cessione, senza che abbia rilievo la qualifica soggettiva del contraente ceduto.

5. Il "valore catastale" del fabbricato

5.1. La "determinazione" o "determinabilità" del valore catastale

Si è visto che la base imponibile, nelle fattispecie disciplinate dal comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005, è "costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5," del D.P.R. n. 131/1986. La disposizione pone alcune rilevanti questioni applicative.

In primo luogo, quali sono i *requisiti richiesti dalla legge ai fini della "determinazione" del valore catastale?* La disposizione generale, contenuta nell'art. 53, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986, dispone che "Se l'atto non contiene la dichiarazione di valore né l'indicazione del corrispettivo, l'ufficio determina la base imponibile, salva l'applicazione dell'art. 52 nelle ipotesi previste nei commi 3 e 4 dell'art. 51". In correlazione a tale previsione, l'art. 71 del D.P.R. n. 131/1986 sanziona l'insufficiente indicazione di valore, e l'art. 72 sanziona l'occultazione di corrispettivo.

A ben vedere, però, tali norme sanzionano il comportamento del contribuente che indichi un valore insufficiente, o che occulti un corrispettivo, ma non è prevista alcuna sanzione per la mera "omissione" di indicazione del valore, operando in tal caso la "determinazione suppletiva" ad opera dell'ufficio, ex art. 53 del D.P.R. n. 131/1986. A ciò si aggiunga la considerazione che l'indicazione in atto dei dati di identificazione catastale delle unità immobiliari trasferite, soprattutto se l'atto riporta anche la rendita catastale (26), è più che sufficiente a consentire all'ufficio la determinazione del valore, che si risolve in un *mero calcolo aritmetico*, tenendo conto dei moltiplicatori previsti dalla legge.

Da quanto sopra si desume una prima, importante conclusione: *pur essendo opportuna l'indicazione in atto del valore catastale, in aggiunta al corrispettivo pattuito, tale prima indicazione non è indispensabile al fine di ottenere la tassazione su base tabellare, essendo sufficiente a tal fine la "richiesta dell'acquirente" ai sensi del comma 497.* Solo in assenza di tale "richiesta", l'ufficio potreb-

be legittimamente procedere - in mancanza di un valore "dichiarato", alla determinazione del valore "venale" ai sensi degli artt. 51, 52 e 53 del D.P.R. n. 131/1986.

Il che determina un'ulteriore, rilevante conseguenza: *eventuali errori di calcolo, nell'indicare in atto il valore catastale, non assumono giuridica rilevanza*; il notaio tenuto all'autoliquidazione dell'imposta (in caso di richiesta di registrazione mediante il cosiddetto adempimento unico), o l'ufficio, possono senz'altro *prescindere dall'eventuale erronea indicazione di valore* (effettuata per ipotesi in misura superiore, o inferiore a quella di legge), e *calcolare autonomamente il valore catastale* tenendo conto delle rendite risultanti negli atti catastali, e dei moltiplicatori, il tutto rivalutato ai sensi di legge.

Allo stesso modo, se in atto è indicato un valore ai fini catastali, il cui calcolo è stato effettuato però in modo approssimativo (ad esempio, con arrotondamento per eccesso all'unità di euro, o ancora maggiore), tale indicazione non sarà poi vincolante al momento della liquidazione delle imposte indirette dovute, che dovranno tener conto del valore catastale *ex lege*.

Allo stesso modo, *se le parti si limitano ad indicare in atto il reale valore o corrispettivo dell'immobile*, pur essendo *contenuta nell'atto la richiesta dell'acquirente* ai sensi del comma 497, *l'ufficio dovrà comunque applicare l'imposta sul valore catastale*, da calcolarsi come sopra, e non potrà attribuire rilevanza, al suddetto fine, al valore o corrispettivo dichiarati in misura più elevata.

Quanto sopra, ovviamente, non esime il notaio - nell'esercizio della propria attività professionale e quindi in una logica di leale collaborazione con gli uffici dell'Amministrazione finanziaria - dal consigliare l'indicazione in atto del valore catastale esatto, su cui calcolare correttamente le imposte dovute.

5.2. (Segue): fabbricato privo di rendita o con rendita catastale proposta

Parzialmente diverso da quello sopra esaminato è il trattamento della fattispecie traslativa o costitutiva laddove il fabbricato abitativo sia *privo, al momento dell'atto, di rendita catastale* (ovvero sia munito soltanto di *rendita catastale "proposta"*, ai sensi del D.M. 19 aprile 1994, n. 701). Nel primo caso, evidentemente, *l'indicazione di un valore ad opera delle parti appare essenziale* al fine di consentire l'applicazione dell'imposta principale di registro (ed in ciò consiste la differenza essenziale rispetto a quanto già precisato nei casi di fabbricati con rendita). Nel secondo caso, invece, l'esistenza di una rendita, ancorché meramente "proposta", consente al notaio o all'ufficio di calcolare il valore tabellare pur in assenza di indicazioni di valore in atto, o in presenza di indicazioni errate.

(26) A rigore l'indicazione della rendita catastale in atto non è indispensabile, una volta che siano ivi specificati gli identificativi catastali essenziali (foglio, particella e subalterno). Vige anche in ambito fiscale, infatti, il principio generale in base al quale la Pubblica Amministrazione non può chiedere al privato dati che siano già in suo possesso: art. 6, comma 4, della L. 27 luglio 2000, n. 212; art. 18 della L. 7 agosto 1990, n. 241.

In entrambe le suindicate fattispecie sorge poi il problema degli *effetti della successiva determinazione, o revisione, della rendita catastale* da parte dell'Agenzia del Territorio. Non sembra dubbio che la definitiva determinazione della rendita influisca sulla determinazione della base imponibile, e quindi legittimi l'ufficio a riscuotere la differenza di imposta, se la rendita definitivamente attribuita è maggiore di quella "presunta" o "proposta", assunta in un primo momento ai fini della tassazione.

Non è dubbio neanche il fatto che - essendo il valore catastale definitivo "base imponibile" - l'ufficio debba riscuotere unicamente l'imposta calcolata sulla differenza tra il valore originariamente tassato e quello successivamente determinato, con i relativi interessi ma senza penalità, e soprattutto senza che rilevi, anche in questo caso, il maggior corrispettivo pattuito o valore reale dichiarato (27). Infine, poiché questa differenza d'imposta è riscossa dopo la registrazione, è certo che la stessa ha natura di *imposta complementare* (28).

5.3. Unico negozio con pluralità di immobili e/o di acquirenti

Altri problemi sorgono nel caso in cui un medesimo negozio giuridico porti *trasferimento di una pluralità di immobili*. Possono prospettarsi, in tal caso, diverse eventualità.

In primo luogo, il trasferimento potrebbe avere ad oggetto una *pluralità di fabbricati abitativi, tutti censiti in catasto fabbricati con attribuzione di rendita*. In questo caso, non sembra rilevare la circostanza che sia indicato in atto un unico corrispettivo per tutti gli immobili, ovvero che siano indicati corrispettivi distinti per ciascun immobile: la base imponibile è data, per tutti i fabbricati, dal valore catastale, che come sopra chiarito può essere indicato o meno in atto, e può essere o meno suddiviso tra i singoli cespiti; ciò che rileva è l'indicazione in atto degli estremi catastali necessari ad effettuare le necessarie operazioni di calcolo.

Un problema particolare si pone nel coordinamento del comma 497 dell'art. 1 della L. n.

(27) Già nel vigore della previgente disciplina, dottrina, giurisprudenza ed Amministrazione finanziaria hanno in più occasioni riconosciuto che, a seguito della determinazione della rendita catastale definitiva, al contribuente può essere richiesta solo la differenza d'imposta dovuta con riguardo al valore tabellare definitivamente determinato, senza quindi possibilità di effettuare accertamenti del valore venale dell'immobile: cfr. per tutti C.N.N. (estensori Forte-Friedmann-Petrelli), *L'istanza di attribuzione di rendita (art. 12 del D.L. n. 70/1988) alla luce degli sviluppi normativi*, in "CNN Strumenti", voce 0380, pag. 37.3; circolare 17 aprile 1997, n. 112/E, in "il fisco" n. 17/1997, pag. 4725.

(28) Sulla differenza tra imposta principale e complementare, cfr. C.N.N. (estensore Petrelli), *Ritardo nella registrazione e liquidazione dell'imposta principale di registro*, in "Studi e materiali", 2004, 1, pag. 316.

266/2005 in commento con la previsione dell'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986, a norma del quale "Se una disposizione ha per oggetto *più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse*, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti".

La disposizione deve essere ora interpretata tenendo conto del mutamento della base imponibile, che per i fabbricati abitativi non è più data dal corrispettivo, ma dal valore catastale. Ne consegue che, *nel caso di trasferimento di più immobili abitativi, soggetti ad aliquote diverse* (ad esempio, perché solo per uno di essi si usufruisce delle agevolazioni per la prima casa), *non assume più rilevanza la discriminazione in atto dei corrispettivi, ma piuttosto la distinzione dei rispettivi valori catastali* (che, come già rilevato, non è indispensabile sia riportata in atto, purché dallo stesso risultino i dati catastali delle singole unità immobiliari).

Potrebbe esservi poi un *trasferimento, con unico negozio giuridico, di più immobili, dei quali alcuni ad uso abitativo ed altri con caratteristiche diverse*. A questa ipotesi è da equipararsi quella in cui *la parte acquirente richieda di avvalersi della disposizione del comma 497 solo per uno degli immobili abitativi* che formano oggetto di trasferimento.

In questi casi, evidentemente la tassazione su base catastale opererà solo relativamente ai fabbricati abitativi e relative pertinenze per cui la parte acquirente ha effettuato l'apposita richiesta; per essi vale quanto già detto relativamente all'indicazione dei valori catastali in atto, con la precisazione che invece - relativamente ai fabbricati non abitativi - la base imponibile sarà costituita dal valore venale o dal corrispettivo, se maggiore, ai sensi dell'art. 51, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986. Il che rende *necessario*, nella fattispecie in esame, *discriminare in atto il corrispettivo* dovuto per il trasferimento del fabbricato abitativo, rispetto a quello riferibile agli immobili di natura diversa.

Quid nel caso di mancata distinzione in atto dei corrispettivi? *Nulla quaestio* per il fabbricato abitativo, per il quale opera la determinazione *ex lege* della base imponibile sul valore catastale, come già precisato. Il problema sorge *per gli immobili diversi da quelli abitativi e relative pertinenze: l'indicazione di un corrispettivo "a corpo" equivale nel caso in esame, ai fini fiscali, alla mancata indicazione del corrispettivo*, con la conseguente applicabilità dell'art. 53 del D.P.R. n. 131/1986, e determinazione quindi del valore ad opera dell'ufficio (ma nulla sembra impedire, in questo caso, la formazione di un atto integrativo, da prodursi in sede di registrazione unitamente all'atto "principale", nel quale vengano opportunamente discriminati i corrispettivi).

Da rilevare che il problema si pone solo oggi, a seguito delle modifiche apportate dal comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 in esame, posto che

anteriormente era comunque da ritenersi sufficiente l'indicazione in atto di un unico corrispettivo, salva l'applicabilità, ai fini delle aliquote, dell'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986.

Si consideri, infine, l'eventualità che, *in presenza di più acquirenti, solo alcuno di essi sia persona fisica che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione; ovvero che solo alcuno di essi eserciti l'opzione prevista dal comma 497*. Il problema si pone, ovviamente, nel caso in cui *più persone* acquistino in virtù di un medesimo negozio giuridico, in comunione *pro indiviso*, ovvero *relativamente a diritti reali diversi* (ad esempio, un soggetto si renda acquirente della nuda proprietà, e l'altro del diritto di usufrutto), *il medesimo immobile abitativo*.

Anche in questo caso, non sembra dubbio che la determinazione catastale della base imponibile operi limitatamente alla quota, o al diritto reale, per l'acquisto dei quali è esercitata, ricorrendone i presupposti, l'opzione *ex* comma 497. Il che implica la necessità di discriminare - ai fini in esame, salvo che ciò sia necessario anche per fini diversi - il corrispettivo pattuito per l'acquisto della quota o del diritto soggetti a tassazione "ordinaria".

5.4. Prezzo effettivo inferiore al valore catastale

È possibile che il "corrispettivo pattuito" tra le parti sia inferiore al valore tabellare, come determinato ai sensi di legge. Può ritenersi che l'effetto della nuova disciplina consista nel sottoporre a tassazione il negozio sulla base del valore catastale, "indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato in atto", e che la base imponibile sia quindi costituita, anche in queste ipotesi, dal valore catastale?

Si tratta, per certi aspetti, di un falso problema: il comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 stabilisce che la deroga all'art. 43 del D.P.R. n. 131/1986, e quindi la tassazione su base catastale, operi "su richiesta della parte acquirente resa al notaio": ciò significa che, *ogni qual volta la parte acquirente trovi più conveniente la tassazione sul corrispettivo effettivo, anziché sul valore catastale, deve semplicemente non esercitare l'opzione prevista dal comma 497*. Conseguenza del mancato esercizio dell'opzione sarà - come *infra* meglio precisato - la soggezione ai maggiori controlli previsti dal comma 495 dell'art. 1 della L. n. 266/2005, nonché, eventualmente, agli accertamenti induttivi previsti dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973.

Ciò vale, innanzi tutto, nel caso in cui il prezzo sia pattuito in misura inferiore nell'ambito della libera contrattazione di mercato. La parte acquirente che voglia evitare maggiori controlli e accertamenti induttivi opererà quindi per la tassazione su base catastale, ancorché più onerosa rispetto a quella operante sul corrispettivo; in caso contrario, in assenza di opzione la base imponibile sarà costituita dal minor corrispettivo.

Qualche dubbio potrebbe sorgere nei casi in cui il prezzo sia vincolato *ex lege*, in quanto determinato sulla base di precise disposizioni legislative, senza quindi possibilità di deroga, e ciò sia in via diretta (perché è la stessa legge a determinare le modalità di calcolo del corrispettivo), sia in via indiretta (il che avviene, in particolare, nei casi in cui sia stata stipulata una convenzione urbanistica, che limiti l'autonomia dei privati con la previsione di limiti massimi di corrispettivo per l'alienazione dei fabbricati rientranti nel campo di applicazione della convenzione).

In questi casi, la pattuizione di un corrispettivo eccedente quello determinato dalla legge può determinare o la nullità della pattuizione per il corrispettivo eccedente (cfr. l'art. 8 della L. 28 gennaio 1977, n. 10, e l'art. 18, comma 5, del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380), o gravi conseguenze sanzionatorie (come la decadenza, convenzionalmente pattuita ai sensi dell'art. 35 della L. 22 ottobre 1971, n. 865, dalla concessione in diritto di superficie).

Ci si chiede, allora, se tali peculiarità di disciplina reagiscano, o meno, sulla determinazione della base imponibile per i trasferimenti di cui trattasi. Della questione si erano occupate, in passato, sia dottrina che giurisprudenza, giungendo alla conclusione che le disposizioni - che individuavano quale base imponibile il valore venale in comune commercio - non potevano trovare applicazione ai trasferimenti di cui trattasi, proprio perché la determinazione del corrispettivo non è rimessa all'autonomia privata, ma è vincolata *ex lege* (29).

Mutatis mutandis, sembra che lo stesso ragionamento possa essere riproposto anche dopo l'entrata in vigore della novella in commento. *In presenza di un corrispettivo vincolato per legge, la parte acquirente non avrà alcuna convenienza ad esercitare l'opzione prevista dal comma 497 in commento*: la tassazione verrà effettuata sulla base del corrispettivo pattuito, e la probabilità di controlli ed accertamenti induttivi sembra ridotta al minimo, proprio in considerazione della parametrizzazione legale del corrispettivo.

6. Profili procedurali. La richiesta di avvalersi delle nuove disposizioni

Ai sensi del comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005, "all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile

(29) Cfr. per tutti C.N.N. (estensori Friedmann-Lomonaco), *Assoggettività a rettifica del prezzo di cessione degli alloggi oggetto di dismissione*, in "Studi e materiali", 2003, 1, pag. 133; C.N.N. (estensore Puri), *Imposta di registro. Rettifica di valore di atti traslativi di immobili a prezzo vincolato (30 novembre 1995)*, in "CNN Strumenti", voce 0910, pag. 11.1.

determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto ...". La norma individua un preciso *iter* procedimentale, costituito dalla richiesta da rendersi dalla parte acquirente al notaio, "all'atto della cessione". Sembrano opportune, sul punto, alcune precisazioni.

La norma condiziona, innanzi tutto, il particolare regime tributario dell'atto alla *richiesta da rendersi da parte del solo acquirente*. Si tratta di disposizione di cui si stenta a comprendere il significato, posto che per le imposte di registro, ipotecaria e catastale è prevista la responsabilità solidale di tutte le parti dell'atto (art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986).

Né sembra possibile giustificare la previsione sulla base della previsione legislativa che - in ambito civilistico e salva deroga convenzionale - pone le spese dell'atto a carico della parte acquirente (art. 1475 del codice civile), posto che tale disposizione certo non influisce sull'obbligo di pagamento delle imposte nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il problema, in realtà, non dovrebbe porsi in tutti i casi - e sono la maggioranza - in cui il corrispettivo pattuito sia superiore al valore catastale (nel qual caso l'opzione esercitata dall'acquirente produrrà solo effetti vantaggiosi per l'alienante), ma solo nell'ipotesi in cui, nonostante il valore catastale sia superiore al corrispettivo, l'acquirente eserciti l'opzione al fine di usufruire dei benefici (in termini di minori controlli e accertamenti) previsti dal successivo comma 498 dell'art. 1 della L. n. 266/2005.

In questi casi, ipotizzare una responsabilità solidale dell'alienante per l'eccedenza di imposta, sulla base di un presupposto che egli non ha concorso in alcun modo a determinare, contrasterebbe con i principi delle obbligazioni solidali (artt. 1300 e seguenti del codice civile), oltre che con i principi costituzionali di difesa e di capacità contributiva. *Sembra quindi, in ottemperanza al canone metodologico di interpretazione conforme alla costituzione ed alle norme in tema di solidarietà passiva, doversi ritenere che la richiesta dell'acquirente non vincoli l'alienante, ma che questi possa profittarne*. Ovviamente, nell'ipotesi in cui anche l'alienante concordi nell'assoggettarsi alla tassazione su base tabellare, può essere opportuno - pur in assenza di una specifica previsione di legge - che anche lo stesso renda la richiesta prevista dal comma 497 (richiesta che, pur non essendo prevista dalla norma, non può ritenersi vietata).

La legge, riferendosi "all'atto della cessione", sembra postulare una *contestualità* della richiesta alla stipula dell'atto di cessione. Il che appare coerente, in linea di massima, con la caratteristica delle imposte in oggetto, che sono tutte "imposte d'atto", il cui presupposto impositivo è dato per

l'appunto dalla stipula dell'atto che dà luogo al trasferimento. Appare dubbio, invece, se la richiesta debba essere necessariamente contenuta nell'atto di acquisto.

In questo senso deve certamente concludersi nel caso di atti registrati mediante il cosiddetto *adempimento unico*: come già rilevato in altra sede (30), in questi casi le disposizioni di legge in materia (artt. 3-bis, comma 2, e 3-ter del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, come introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 18 gennaio 2000, n. 9) richiedono che tutti gli elementi rilevanti ai fini dell'autoliquidazione delle imposte, e del successivo controllo ad opera dell'ufficio, risultino dall'atto notarile. Quindi *anche la richiesta in oggetto, nel caso di atti soggetti ad adempimento unico, deve essere contenuta nell'atto* (31).

Negli altri casi - ormai residuali - nei quali l'atto traslativo è soggetto a registrazione con modalità "tradizionali", la soluzione del problema si presenta, invece, più complessa. Per un verso, la legge non sembra richiedere espressamente una forma particolare della richiesta, né tanto meno l'inserimento in atto della stessa. Si potrebbe allora ritenere - con argomentazione *a contrario* - che quando il legislatore ha inteso vincolare, a pena di decadenza, un determinato trattamento tributario ad una richiesta da rendersi in un determinato atto, lo ha fatto espressamente [vd. l'art. 1, nota II-bis), della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986].

Senonché, per un verso, la norma parla di richiesta "resa al notaio", ed "all'atto della cessione". Formulazione, questa, che, sia pure in termini non chiari, sembra implicare un "coinvolgimento" del notaio, unitamente ad una "contestualità" rispetto alla cessione. Il che conduce ad optare per l'opposta tesi della necessità di inserimento in atto della richiesta, considerato, tra l'altro, che la lettera della legge non menziona un'istanza alla Pubblica Amministrazione, bensì una richiesta "resa al notaio": non sembrano, quindi, applicabili le disposizioni in materia di forma e sottoscrizione delle istanze alla Pubblica Amministrazione (artt. 21 e 38 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445).

D'altra parte, pur in assenza di una rigida proceduralizzazione delle attività da svolgersi dinanzi al notaio, non può negarsi che la forma "tipica" delle dichiarazioni "rese al notaio" sia quella dell'atto pubblico, o della scrittura privata autenticata.

Da un punto di vista operativo, occorre tener

(30) C.N.N. (estensore Petrelli), *Adempimento unico. Dichiarazioni da rendersi in atto notarile ai fini tributari*, in "Studi e materiali", 2004, 1, pag. 340. Cfr. anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate 5 febbraio 2003, n. 6/E, in "il fisco" n. 6/2003, fascicolo n. 2, pag. 923.

(31) Nel caso di richiesta di registrazione mediante adempimento unico, non è attualmente prescritta alcuna indicazione nel modello unico informatico ai fini in oggetto: sarà quindi sufficiente la richiesta nell'atto di acquisto o in atto separato, come sopra indicato.

conto anche della necessità di far risultare dall'atto la richiesta dell'acquirente, al fine di applicare la riduzione degli onorari di repertorio del venti per cento, come previsto dal comma 497 (e la conseguente riduzione della tassa d'archivio).

Per i motivi sopra indicati, è assolutamente consigliabile l'inserimento nell'atto di acquisto della richiesta. Non sono richieste formule sacramentali, è sufficiente che dalla richiesta risulti la volontà di avvalersi della determinazione della base imponibile su base catastale.

Da rilevare inoltre che, nei casi in cui l'immobile risulti, al momento dell'atto, privo di rendita catastale, o con rendita catastale proposta, alla richiesta ex comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 dovrà aggiungersi la cosiddetta richiesta di valutazione automatica, prevista dall'art. 12 del D.L. n. 70/1988, e successive modificazioni (32).

A maggiori problemi dà luogo il trasferimento immobiliare perfezionato con scrittura privata non autenticata, ciò che è possibile a norma dell'art. 1350 del codice civile. La legge, si è visto, parla in linea generale di richiesta "resa al notaio". Questa previsione appare difficilmente compatibile con la fattispecie del trasferimento con atto non autentico. La ratio di tale previsione risulterebbe oscura, del resto, ove se ne volesse far discendere un requisito di forma della richiesta, considerato che quest'ultima non sembra differire, sotto il profilo

sostanziale, dalle varie richieste di agevolazioni e trattamenti fiscali particolari, per le quali il legislatore ha sempre ritenuto sufficiente la semplice forma scritta, e comunque le modalità prescritte dalla normativa in tema di documentazione amministrativa. Sembra quindi plausibile, pur con i dubbi che inevitabilmente derivano dalla formulazione letterale della disposizione, ipotizzare che il requisito della richiesta "resa al notaio" debba ritenersi circoscritto alle fattispecie in cui il trasferimento immobiliare si perfeziona per ministero di notaio (fattispecie, tra l'altro, rientranti ormai, nella loro stragrande maggioranza, nella disciplina del cosiddetto adempimento unico). Mentre nei rari casi in cui le parti perfezioneranno il trasferimento con atto non autentico, potranno senz'altro produrre la richiesta all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate al quale l'atto medesimo è prodotto per la registrazione, senza particolari vincoli formali.

Quid iuris nel caso in cui l'atto sia sottoposto a condizione sospensiva, ad approvazione od omologazione? Ai sensi dell'art. 27, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986, l'imposta proporzionale (complementare) è riscossa a seguito dell'avveramento della condizione sospensiva.

A norma dell'art. 27, comma 5, l'imposta (principale) dovuta per gli atti soggetti ad approvazione od omologazione è riscossa una volta sopravvenuti questi eventi. L'art. 19 del D.P.R. n. 131/1986 prevede, per tutti i suddetti casi, la necessità di redazione di apposita denuncia. A norma dell'art. 43, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 131/1986, nel caso di atti soggetti a condizione, o ad approvazione od omologazione, la tassazione degli stessi sulla base del valore "alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi" (33).

Tenendo conto di ciò, sembra che l'esigenza di "contestualità", che traspare dalla lettera del comma 497 in commento, debba considerarsi soddisfatta - per i suddetti atti ad efficacia differita - nella misura in cui la "richiesta della parte acquirente resa al notaio" sia prodotta all'ufficio competente entro i termini previsti per la presentazione della denuncia ex art. 19 del D.P.R. n. 131/1986. Oltre tutto questa sembra l'unica via percorribile, se si ritie-

(32) La nuova disciplina, relativa alla determinazione della base imponibile mediante valutazione tabellare, non sembra incidere sulla questione, a lungo discussa, dei termini di decadenza dell'azione della finanza per il recupero delle imposte dovute in caso di insufficiente dichiarazione di valore, laddove ci si sia avvalsi della cosiddetta valutazione automatica: fattispecie che, nel caso in esame, può prospettarsi o in conseguenza di errori di calcolo da parte dell'ufficio in sede di applicazione dell'imposta principale, ovvero nei casi di immobili privi di rendita o con rendita proposta. Nel primo caso, non essendo dubbio che si tratti di imposta suppletiva, il termine di decadenza è di tre anni e decorre dalla data di registrazione dell'atto [art. 76, comma 2, lettera c), del D.P.R. n. 131/1986]. Nel secondo caso, si discute se si applichi la disciplina dell'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986 (nel qual caso il termine sarebbe di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale, a norma dell'art. 76, comma 1-bis, del D.P.R. n. 131/1986), ovvero se sia sufficiente un mero avviso di liquidazione dell'imposta [nel qual caso la giurisprudenza e l'Amministrazione finanziaria, pur nell'imperfezione della disposizione contenuta nell'art. 76, comma 2, lettera b), ritengono che il termine sia di tre anni]. Cfr. in giurisprudenza, tra le tante, Cass. 23 giugno 2005, n. 13523, in "Foro it.", Rep. 2005, voce *Registro* (imposta), n. 15; Cass. 2 maggio 2005, n. 9052, in "Foro it.", Rep. 2005, voce *Registro* (imposta), n. 8; Cass. 9 marzo 2005, n. 5088, in "il fisco" n. 15/2005, fascicolo n. 1, pag. 2322; Cass. 20 maggio-6 settembre 2004, n. 17943, in banca dati "fiscovideo"; Cass. 21 aprile-4 ottobre 2004, n. 19743, in banca dati "fiscovideo"; Cass. 13 giugno 2002, n. 8418, in banca dati "fiscovideo"; Cass. 5 giugno 2001, n. 7580, in banca dati "fiscovideo". In dottrina, vd. C.N.N. (estensore Petrelli), *Istanza per l'attribuzione di rendita catastale e termine per la richiesta dell'imposta complementare* (13 gennaio 2005), in "CNN Strumenti", voce 0910, pag. 10.1; C.N.N. (estensore Petrelli), *Istanza di attribuzione di rendita catastale e termini di decadenza per la richiesta di maggiore imposta* (3 luglio 1997), in "CNN Strumenti", voce 0910, pag. 25.1.

(33) Cfr. sul punto Ianniello, *Nelle vendite condizionate rileva il momento di attuazione dell'evento futuro ed incerto*, in "Corriere tributario", 2003, pag. 2714; Sala, *Applicazione dell'imposta di registro agli atti sottoposti a condizione sospensiva*, in "Riv. dir. trib.", 2000, II, pag. 105; Salvati, *Imposta di registro ed atti sottoposti a condizione sospensiva*, in "Rassegna Tributaria" n. 5/1999, pag. 1510, commento a Cass. n. 4657 dell'11 maggio 1999; Ianniello, *Atti sottoposti a condizione: l'imposta proporzionale di registro si calcola sul valore alla data del trasferimento*, in "Riv. giur. trib.", 1998, pag. 443; Larocca, *L'applicazione dell'imposta di registro agli atti sottoposti a condizione sospensiva*, in "Rassegna Tributaria" n. 5/1998, pag. 1402, commento a Comm. trib. centr. n. 1556 dell'11 aprile 1997; Petrelli, *Regime fiscale degli atti di compravendita di terreni sottoposti alla condizione sospensiva della sopravvenuta edificabilità*, in "Riv. not.", 1995, pagg. 1251 e seguenti; Cass. 11 maggio 1999, n. 4657, cit.; Comm. trib. centr. 11 aprile 1997, n. 1556, cit.

ne - come sembra necessario - non derogata la suddetta previsione dell'art. 43 del D.P.R. n. 131/1986, riferita al momento cronologico con riferimento al quale determinare il valore dell'immobile: sia la rendita catastale che i moltiplicatori potrebbero subire variazioni, nell'intervallo di tempo intercorrente tra la stipula dell'atto e la produzione dei relativi effetti, e non sarebbe corretto vincolare la parte ad una richiesta da rendersi in un momento in cui la stessa non è ancora in grado di conoscere i (futuri) parametri di riferimento per la valutazione tabellare.

Sembra, infine, opportuna qualche precisazione sulle indicazioni da riportarsi nel repertorio notarile e nella richiesta di registrazione. Quanto al primo, gli onorari (ridotti del 20 per cento ai sensi del comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005) sono da calcolarsi, secondo i principi generali, sul corrispettivo dichiarato, e di conseguenza solo quest'ultimo - unico valore rilevante ai fini civilistici - deve essere indicato nell'apposita colonna del repertorio degli atti tra vivi. Quanto alla richiesta di registrazione (Modello 69), nella stessa deve essere invece indicato il "valore catastale", che costituisce la base imponibile, ogni qual volta vi sia la relativa richiesta della parte acquirente.

7. Conseguenze sanzionatorie, in caso di dichiarazione di un prezzo simulato, dopo la riforma

Quali, dopo la riforma in esame, le conseguenze sanzionatorie nel caso in cui, effettuata da parte dell'acquirente l'opzione per la tassazione su base catastale, venga poi dichiarato un corrispettivo inferiore a quello reale?

La fattispecie dell'occultazione di corrispettivo trova, come è noto, la propria disciplina sanzionatoria, a livello generale, nell'art. 72 del D.P.R. n. 131/1986, a norma del quale, "Se viene occultato anche in parte il corrispettivo convenuto, si applica la sanzione amministrativa dal duecento al quattrocento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto, tuttavia, l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71" (quest'ultima sanzione è prevista per il caso di insufficiente dichiarazione di valore).

Può applicarsi tale sanzione anche alla fattispecie in esame? La conclusione potrebbe sembrare, a prima vista, negativa. La sanzione prevista dall'art. 72 è commisurata alla "differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato": presuppone, cioè, la tassazione sulla base del corrispettivo, e quindi la rilevanza di quest'ultimo ai fini impositivi. Nulla di tutto ciò nella fattispecie regolata dal nuovo comma 497, nella quale il corrispettivo non ha alcuna residua rilevanza ai fini della quantificazione delle imposte indirette dovute per il trasferimento.

La disposizione deve essere peraltro interpretata

alla luce della *ratio* complessiva sottostante al comma 497, già lumeggiata: che è quella di far emergere i reali corrispettivi delle contrattazioni (vedi il riferimento, nel medesimo comma, al corrispettivo "pattuito"). Ci si potrebbe allora chiedere se l'indicazione in atto di un corrispettivo inferiore al reale - sia pure superiore al valore catastale - sia idoneo al fine di far scattare l'applicazione della disposizione in esame, e quindi al fine di assumere quale base imponibile il valore catastale. Anche se la lettera della norma non offre, apparentemente, sufficienti appigli, la valutazione della sua *ratio* fa propendere per la conclusione più rigorosa: concedere all'acquirente il beneficio della tassazione su base tabellare senza sanzionare l'occultazione di corrispettivo contraddirebbe la stessa ragion d'essere della disposizione in commento, rendendo la norma palesemente in contrasto con il canone costituzionale di ragionevolezza. Anche perché il comma 497 dell'art. 1 della L. n. 266/2005 appare strettamente collegato con il precedente comma 496, e come questo strumentale all'emersione dei reali valori delle contrattazioni immobiliari.

Deve quindi probabilmente ritenersi che l'indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale precluda l'efficacia della richiesta della parte acquirente per la tassazione su base tabellare; ne deriverà l'applicazione, al contratto con prezzo parzialmente dissimulato, del regime ordinario di cui agli artt. 43, 51 e 52 del D.P.R. n. 131/1986, nel contesto del quale il valore catastale non costituisce base imponibile, ma solo limite al potere di rettifica dell'ufficio; e quindi si applicherà - in caso di dissimulazione di una parte del prezzo realmente pattuito - la sanzione prevista per l'occultazione di corrispettivo. Non solo. Se si ritiene, come sembra, che la richiesta dell'acquirente sia inefficace nel caso in esame, l'indicazione in atto di un corrispettivo più elevato rispetto a quello catastale, ma comunque non veritiero, potrebbe legittimare l'emissione di un avviso di rettifica ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986, assumendo quale base imponibile in luogo del valore catastale il corrispettivo.

Ma vi è di più. Una nuova, rilevante "sanzione tributaria indiretta" è prevista dal comma 498 dell'art. 1 in oggetto.

Quest'ultimo stabilisce, infatti, che "I contribuenti che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi 496 e 497 sono esclusi dai controlli di cui al comma 495 e nei loro confronti non trovano applicazione le disposizioni di cui agli articoli 38, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52, comma 1, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986".

La disposizione, per quanto qui specificamente interessa, prevede l'esenzione sia dai controlli straordinari previsti dal comma 495 (34), sia dagli

(34) Ai sensi del comma 495, "Nel quadro delle attività di contrasto all'evasione fiscale, l'Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza destinano quote significative delle loro

accertamenti "induttivi" ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, a condizione che i contribuenti "si avvalgano delle disposizioni di cui ai commi 496 e 497".

Ma cosa significa "avvalersi" di tali disposizioni? Da un punto di vista letterale, per quanto concerne il comma 497, sembrerebbe sufficiente la richiesta della parte acquirente di usufruire della tassazione su base catastale. La disposizione va, peraltro, coordinata sia con quella del precedente comma 496 (che disciplina l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze realizzate, evidentemente presupponendo l'indicazione in atto del corrispettivo reale), sia con l'ulteriore previsione del comma 497, che indica nel valore catastale la base imponibile "indipendentemente dal *corrispettivo pattuito indicato nell'atto*". Entrambe queste disposizioni vanno poi intersecate con quella che si è visto essere la *ratio* della nuova disciplina, tendente a far "emergere" i reali corrispettivi delle contrattazioni immobiliari (con l'evidente intento di aggiornare, decorso un congruo periodo di tempo, le rendite catastali dei fabbricati abitativi). Si consideri, inoltre, che il comma 498 non preclude comunque qualsiasi tipo di controllo, ma solo i controlli e gli accertamenti ivi specificamente indicati.

Se si tiene conto di tutto ciò, sembra doversi concludere nel senso che "avvalersi" delle disposizioni in esame significhi "indicare nell'atto" non un qualsiasi corrispettivo, ma il "corrispettivo pattuito". Questa interpretazione, conforme alla *ratio* ed alla lettera delle disposizioni in esame, considerate nella loro connessione sistematica, sembra tra l'altro l'unica in grado di giustificare la riduzione degli onorari notarili al 20 per cento, che nell'intenzione del legislatore non vuole certamente costituire una penalizzazione per i notai (che non avrebbe alcuna giustificazione), bensì semplicemente un "mancato incremento" dei suddetti onorari, nella presupposizione che con la riforma le parti che "si avvalgono" delle nuove disposizioni dichiareranno il corrispettivo effettivamente pattuito.

Ecco, quindi, che la *dichiarazione di un corrispettivo inferiore a quello pattuito, oltre a dar luogo alla sanzione per occultazione di corrispettivo prevista dall'art. 72 del D.P.R. n. 131/1986, impedisce l'applicazione del comma 498 della disposizione in commento, e conseguentemente legittima sia l'esecuzione dei controlli straordinari previsti al comma 495, sia gli accertamenti induttivi previsti dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973.*

8. Problemi di diritto transitorio

La legge Finanziaria in commento è in vigore dal

risorse al settore delle vendite immobiliari, avvalendosi delle facoltà rispettivamente previste dal titolo IV del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dagli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131".

1° gennaio 2006. La stessa non contiene alcuna disposizione transitoria, in relazione alle disposizioni fiscali in commento, e ciò comporta l'applicazione delle regole ordinarie di diritto intertemporale.

Conseguentemente, la nuova disciplina della tassazione in base al valore catastale trova applicazione *agli atti pubblici redatti, alle scritture private autenticate ed alle altre scritture private formate a partire dal 1° gennaio 2006.*

In caso di *scrittura privata, le cui sottoscrizioni siano autenticate in tempi separati*, si tiene conto della data di autentica dell'ultima sottoscrizione, per effetto della quale soltanto il contratto si perfeziona.

Gli atti perfezionati anteriormente al 1° gennaio 2006 sono quindi soggetti alla previgente disciplina, ancorché registrati successivamente all'entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Quid in relazione agli atti sottoposti a condizione sospensiva, approvazione od omologazione? Si tratta, in realtà, di fattispecie diversificate. Gli *atti sottoposti a condizione sospensiva* sono soggetti a registrazione secondo le norme vigenti al momento della loro formazione, e non dell'avveramento della condizione (art. 27, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986) (35); conseguentemente - sia che si tratti di condizione volontaria che di condizione legale - se l'atto è perfezionato anteriormente al 1° gennaio 2006 le nuove norme non possono comunque trovare applicazione, anche se la condizione si verifica successivamente.

Diverso è il discorso per gli *atti sottoposti ad approvazione ed omologazione*: ai sensi dell'art. 27, comma 5, del D.P.R. n. 131/1986, una volta intervenuta l'approvazione o l'omologazione l'imposta principale è applicata "secondo le disposizioni vigenti in tale momento". Ciò significa che si tiene conto anche delle norme sulla determinazione della base imponibile entrate in vigore successivamente alla formazione dell'atto. Pertanto, l'atto formato prima del 1° gennaio 2006, ma approvato od omologato successivamente, è soggetto a tassazione sul valore catastale se viene effettuata, nei termini previsti per la denuncia *ex art. 19 del D.P.R. n. 131/1986*, la richiesta della parte acquirente in tal senso ai sensi del comma 497 in commento.

Infine, gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso (art. 39 del D.P.R. n. 131/1986), ammesso che possano individuarsi tra quelli aventi ad oggetto trasferimenti immobiliari. Per essi, l'imposta è applicata in base alle disposizioni vigenti al momento della richiesta di registrazione: se quest'ultima interviene successivamente al 1° gennaio 2006, è possibile optare per la tassazione sulla base del valore catastale.

(35) Petrelli, *Regime fiscale degli atti di compravendita di terreni sottoposti alla condizione sospensiva della sopravvenuta edificabilità*, cit., pagg. 1251 e seguenti.