

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 426 bis

Nicola Forte, Ugo Friedmann e Gaetano Petrelli

L'ISTANZA DI ATTRIBUZIONE DI RENDITA (ART. 12 D.L. N. 70/88) ALLA LUCE DEGLI SVILUPPI NORMATIVI

Approvato dalla Commissione Studi tributari il 9 novembre 1996

Approvato dal Consiglio il 22 novembre 1996

Sommario

Premessa

- 1. Modalita` e condizioni di impiego dell'istanza di accatastamento***
- 2. Istanza e voltura automatica***
- 3. Conseguenze della presentazione dell'istanza di attribuzione di rendita catastale***
- 4. Indicazione in atto del valore dei beni e dei diritti in misura superiore al corrispettivo pattuito***
- 5. Notifica della rendita al contribuente***
- 6. I ritardi attribuzione della rendita da parte dell'U.T.E. - Sospensione del potere di rettifica***
- 7. Accertamento per adesione***
- 8. Mancato ricorso all'istanza (o presentazione tardiva)***
- 9. Ripetizione di presentazione dell'istanza***
- 10. Rapporti con la "rendita proposta"***
- 11. Rapporti con l'I.V.A.***
- 12. Istanza di attribuzione di rendita catastale ed atti giudiziari***

Premessa

L'articolo 12 del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 12 maggio 1988, n. 154 (in seguito: l. n. 154/88) e` cosi` letteralmente formulato dopo le modifiche apportate dal decreto legge 20 giugno 1996, n. 323, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1996, n. 425 (in seguito: l. n.425/96):

"1. Le disposizioni del comma 4 dell'articolo 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e del quinto comma dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 637, aggiunto con l'articolo 8 della legge 17 dicembre 1986, n. 880, si applicano anche ai trasferimenti di fabbricati o della nuda proprietà, nonché ai trasferimenti ed alle costituzioni di diritti reali di godimento sugli stessi, dichiarati ai sensi dell'articolo 56 del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 1 dicembre 1949, n. 1142, ma non ancora iscritti in catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita. Il contribuente è tenuto a dichiarare nell'atto o nella dichiarazione di successione di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. Alla domanda di voltura prevista dall'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 650, deve essere allegata specifica istanza per l'attribuzione di rendita catastale nella quale dovranno essere indicati oltre che gli estremi dell'atto o della dichiarazione di successione cui si riferisce anche quelli relativi all'individuazione catastale dell'immobile così come riportati nell'atto medesimo; la domanda non può essere inviata per posta e dell'avvenuta presentazione deve essere rilasciata ricevuta in duplice esemplare, che il contribuente è tenuto a produrre al competente ufficio del registro, entro sessanta giorni dalla data di formazione dell'atto pubblico, o di registrazione della scrittura privata, ovvero dalla data di pubblicazione o emanazione degli atti giudiziari, ovvero dalla data di presentazione della dichiarazione di successione; l'ufficio restituisce un esemplare della ricevuta attestandone l'avvenuta produzione. In caso di mancata presentazione della ricevuta nei termini, l'ufficio procede ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131, e dell'articolo 26, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 637.

"2. Gli uffici tecnici erariali, entro dieci mesi dalla data in cui è stata presentata la domanda di voltura, sono tenuti ad inviare all'ufficio del registro, presso il quale ha avuto luogo la registrazione, un certificato catastale attestante l'avvenuta iscrizione con attribuzione di rendita.

"2-bis. Per le unità immobiliari urbane oggetto di denuncia in catasto con modalità conformi a quelle previste dal regolamento di attuazione dell'articolo 2, commi 1-quinquies ed 1-septies, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, la disposizione di cui al primo periodo del comma 1 si applica, con riferimento alla rendita proposta, alla sola condizione che il contribuente dichiari nell'atto di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo."

* * *

La norma, nata per risolvere una disparità di trattamento che poteva originarsi alla luce del disposto dell'art. 52 del dpr n. 131/86 tra chi possiede immobili forniti ovvero sforniti di rendita, ha avuto successivamente notevoli e varie applicazioni.

Invero con l'articolo 8 della legge n. 880/1986 e successivamente con il decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, articolo 34, comma 6 (modificato anche quest'ultimo nel senso sopra visto con il d.l. 323/96) è stato introdotto anche nel campo delle successioni il medesimo meccanismo previsto dal citato art. 12.

La stessa norma è stata poi estesa alla determinazione del valore finale dell'INVIM straordinaria, alle donazioni e, con una discussa norma contenuta nella cosiddetta "Manovra Dini" (decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, in seguito: l. n. 85/85), anche alle vendite effettuate in regime I.V.A.

Riprenderemo qui di seguito i vari punti sopra accennati.

Il risultato che attraverso questo studio ci ripromettiamo di perseguire è quello di dare una panoramica dei problemi sia attuativi, a quasi un decennio dalla nascita della norma, sia di collegamento con le norme parallele nel frattempo susseguitesi.

Non sarà quindi questa la sede della soluzione di tutti i problemi che sono emersi e che emergeranno, ma sarà questa quantomeno una traccia il più possibile completa ed un punto di partenza per i necessari ulteriori approfondimenti.

1. Modalità e condizioni di impiego dell'istanza di accatastamento

Per potere usufruire della norma il contribuente deve dichiarare nell'atto o documento da cui potrebbe nascere la facoltà accertatrice del competente Ufficio, che intende avvalersi delle disposizioni di cui all'art. 12 sopra riportato.

Indi (salvo che nel caso di "rendita proposta" a termini del dm n. 701/94) deve consegnare l'istanza in almeno tre copie unitamente alla domanda di voltura (ovviamente per gli atti o dichiarazioni per i quali la legge prevede tale ulteriore adempimento) all'Ufficio Tecnico Erariale competente, che ne rilascia due copie debitamente stampigliate con gli estremi di protocollo della voltura.

Tali copie vanno poi presentate al competente Ufficio del registro (o Ufficio del registro successioni) entro sessanta giorni dalla data dell'atto notarile, ovvero della presentazione della denuncia di successione (salvo quanto disposto per altri casi particolari).

A sua volta quest'ultimo Ufficio è tenuto a rilasciare una delle due copie dell'istanza "attestandone la avvenuta presentazione".

Va ricordato che la presentazione delle istanza sia all'U.T.E. sia all'Ufficio del registro deve essere fatta di persona e non può essere fatta per posta.

La ratio e le modalità di funzionamento previste dall'art. 12 inducono a ritenere che la norma sia applicabile ai casi in cui rinasca la facoltà accertatrice dell'Ufficio relativamente a beni per i quali ricorrano i presupposti.

Valga per tutti l'ipotesi di apertura di una successione che dia luogo a cumulo con donazioni precedenti aventi ad oggetto beni sprovvisti di rendita. Poiché la norma prevede che ai fini del cumulo il valore dei beni sia quello attuale, non pare esclusa la possibilità di presentare istanza di accatastamento anche relativamente a tali beni. Non essendoci voltura, peraltro, l'istanza andrà prodotta direttamente all'U.T.E. e poi al competente ufficio del registro, in analogia a quanto avviene per l'INVIM straordinaria.

Conclusioni

Il paragrafo riprende schematicamente le modalità pratiche per la presentazione dell'istanza (1).

2. Istanza e voltura automatica

E' d'obbligo qui una pausa di riflessione relativamente alla problematica posta a livello squisitamente formale con la normativa in corso di attuazione presso i vari Uffici prevista dal dm n. 701/94 (articolo 2) che stabilisce le modalita' per la cosiddetta "voltura automatica". Invero negli Uffici del territorio (in parte gia' operativi e in parte in corso di attuazione) nei quali e' in avanzata fase di realizzazione la meccanizzazione della conservatoria dei registri immobiliari e la contestuale acquisizione dei dati della voltura catastale attraverso il supporto informatico della nota di trascrizione si ha la soppressione della domanda di voltura, cosi' come si ha la sostituzione degli estremi di protocollazione della voltura con gli estremi della trascrizione medesima, che appaiono in calce alla certificazione catastale.

Tale sistema, che negli Uffici dei grandi centri avra' non pochi problemi attuativi, stante soprattutto il mancato allineamento della base informatica catastale con quella della pubblicita' immobiliare lascia scoperto a livello squisitamente giuridico uno dei passaggi sopra riportati e cioe' quello della necessita' di produrre la istanza "unitamente alla domanda di voltura".

Forse si puo' ovviare a tale problema applicando analogicamente l'iter gia' oggi seguito per tutti quei casi (vedasi INVIM straordinaria) in cui non e' prevista alcuna domanda di voltura, ma e' prevista la facolta' di utilizzare la procedura di cui all'art. 12 in esame.

Se cosi' fosse, il contribuente potrebbe presentare all'U.T.E. competente l'istanza sulla quale verranno annotati gli estremi di trascrizione dell'atto (sostitutivi, nel nuovo sistema, del numero di voltura) e quindi portare il tutto all'Ufficio del registro.

E' evidente peraltro, stante la delicatezza della materia trattata e le gravi conseguenze di uno scorretto utilizzo della procedura di legge, che un chiarimento normativo appare indispensabile.

Conclusioni

In caso di voltura automatica, venendo a mancare l'elemento cartaceo della voltura, appare necessaria una modifica legislativa, o quantomeno un chiarimento inequivoco a livello ministeriale, che determini le modalita' di presentazione dell'istanza e l'iter di attribuzione di rendita. In caso contrario la situazione appare foriera di incertezza e contenzioso.

3. Conseguenze della presentazione dell'istanza di attribuzione di rendita catastale

A seguito della presentazione dell'istanza di attribuzione della rendita catastale, possono verificarsi due distinte ipotesi.

La prima ipotesi consiste nell'attribuzione, da parte dell'U.T.E., di una rendita catastale che, moltiplicata per gli appositi coefficienti, risulti uguale o inferiore rispetto al valore o corrispettivo dichiarato nell'atto. In tal caso, per espressa disposizione di legge (art. 52, comma 4, dpr n. 131/1986, richiamato dall'art. 12 l. n. 154/88 nonche' art. 34, commi 5 e 6 d.lgs n. 346/90), il valore o il corrispettivo dichiarati non sono sottoposti a rettifica da parte dell'Ufficio.

La seconda ipotesi si verifica allorché il valore o il corrispettivo dichiarati risultano inferiori rispetto alla rendita definitivamente attribuita.

In tal caso, l'art. 34, comma 6, d.lgs. n. 346/90, relativamente all'imposta sulle successioni, stabilisce testualmente che l'Ufficio del registro, nel termine di decadenza previsto, "liquida la

maggior imposta corrispondente alla differenza, con gli interessi di cui al comma 1 dalla data di notificazione della precedente liquidazione e senza applicazione di sanzioni".

Con riferimento all'imposta di registro, non esiste una analoga disposizione, per cui, a prima vista, sembrerebbe applicabile in tal caso il disposto dell'art. 52, comma 1, dpr. n. 131/86 (2).

Senonche` tale interpretazione, a forte sospetto di incostituzionalita` per disparita` di trattamento rispetto alla fattispecie regolata dal citato art. 34, e` stata contraddetta anche dall'Amministrazione finanziaria, che ha impartito la seguente direttiva: "Gli Uffici provvederanno, pertanto, a liquidare, in una prima fase, l'imposta sulla base del valore indicato dai contribuenti e, successivamente, allorchè sara` pervenuto il cennato certificato, a recuperare la differenza di imposta, che ha natura complementare, ove il valore tabellare risulti superiore a quello dichiarato, mediante notifica di apposito avviso di liquidazione. Sembra opportuno precisare che, nel caso si renda necessaria una liquidazione integrativa dell'imposta, non e` configurabile, nei casi del genere, la violazione di infedele dichiarazione di valore di cui all'art. 51, terzo comma, del dpr 26 ottobre 1972 n. 637" (3). Sembra che la ratio del differente trattamento delle ipotesi in esame rispetto alle altre, in cui esiste gia` la rendita catastale al momento dell'atto, consista in un motivo di equita`: non si puo` sanzionare come infedele dichiarazione di valore il comportamento di quel contribuente che, al momento dell'atto, non conosce quale sara` la rendita dell'immobile trasferito. Quanto sopra concerne le imposte di registro e le imposte sulle successioni (e, di riflesso, le imposte ipotecarie e catastali, per la cui liquidazione la legge fa riferimento ai criteri dettati per le prime due).

Per quanto concerne l'imposta sulle donazioni, la norma di riferimento e` l'art. 56, comma 4, del d.lgs. 346/1990, che recita:

"Il valore dei beni e dei diritti donati e` determinato a norma degli artt. da 14 a 19 e dall'art. 34, commi 3, 4 e 5". La norma, quindi, richiama anche l'art. 34, comma 5, sulla valutazione tabellare, ma, per un mero difetto di coordinamento, non richiama il comma 6, che e` quello che disciplina l'istanza di attribuzione di rendita per gli immobili che ne sono privi al momento dell'atto. Si deve comunque ritenere tale norma vigente anche per l'imposta sulle donazioni: la contraria interpretazione porterebbe ad una disparita` di trattamento ingiustificabile, sicuramente incostituzionale per violazione del principio di uguaglianza (imposta sulle successioni e imposta sulle donazioni sono disciplinate dagli stessi principi e regolate dallo stesso testo unico). La stessa Amministrazione finanziaria, del resto, si era espressa in passato nel senso di estendere la valutazione automatica alle donazioni, a fronte della versione originaria dell'art. 56, comma 4 (4), che non richiamava neanche il comma 5 dell'art. 34: secondo l'Amministrazione (5) la valutazione automatica doveva applicarsi all'imposta sulle donazioni anche in assenza di un espresso richiamo all'art. 34, comma 5, t.u. A seguito dell'attribuzione da parte dell'U.T.E. di una rendita superiore al valore dichiarato, l'Ufficio deve notificare al contribuente un apposito avviso di rettifica e liquidazione della maggior imposta corrispondente alla differenza: avviso di rettifica e liquidazione che trova la sua disciplina nel testo novellato degli artt. 52, commi 1 e 2, e 76, commi 1 e 1 bis (6). A parte le modifiche derivanti da tale normativa, devono intendersi richiamate, per quanto non modificato, le conclusioni della Commissione Studi tributari (7) circa la perentorietà del termine assegnato all'Amministrazione finanziaria, ed alle conseguenze del ritardo da parte dell'U.T.E. nell'attribuzione della rendita.

Occorre infine richiamare l'attenzione sull'eventualita` in cui il valore risultante dai parametri catastali sia addirittura superiore rispetto al valore venale in comune commercio dell'immobile: eventualita` prospettabile gia` oggi, rispetto ad alcune categorie di immobili, e che potrebbe manifestarsi con maggior frequenza in futuro, a seguito di aumenti delle rendite e/o dei coefficienti di rivalutazione. La giurisprudenza tributaria, con riferimento a tali ipotesi, ha affermato che la normativa sulla valutazione automatica "pone una preclusione in danno degli uffici finanziari, che nella ricorrenza delle condizioni in essa previste, non possono esercitare il potere di rettifica, e non

anche in danno dei contribuenti, che, per parte loro, restano sempre liberi di denunciare un valore inferiore a quello correlato all'accatastamento quando riscontrino che detto valore, individuato secondo la regola fondamentale di cui all'art. 52, comma 2, decreto citato, meglio corrisponda all'attiva condizione del bene" (8).

Conclusioni

1) A seguito della presentazione dell'istanza di attribuzione di rendita, ove l'U.T.E. assegni all'immobile una rendita superiore al valore dichiarato, l'Ufficio deve liquidare la maggiore imposta corrispondente alla relativa differenza, con i relativi interessi ma senza applicazione di sanzioni, e senza che abbia alcuna rilevanza il valore venale dell'immobile; cio` sia per l'imposta di registro sia per le imposte sulle successioni e sulle donazioni e le altre imposte sui trasferimenti.

2) Nel caso di cui sopra (valore dichiarato inferiore al valore tabellare), l'Ufficio deve notificare al contribuente apposito avviso di rettifica e liquidazione, nei termini tassativi previsti dagli artt. 52, commi 1 e 2, e 76, commi 1 e 1 bis (9), senza che il ritardo da parte dell'U.T.E. nel comunicare la rendita all'ufficio del registro possa comportare alcuno slittamento di tale termine.

3) Base imponibile rimane sempre e comunque il valore dell'immobile e quindi il meccanismo di cui all'art. 12 d.l. n. 70/88 non puo` essere mai impiegato a danno del contribuente ma solo a suo vantaggio.

4. Indicazione in atto del valore dei beni e dei diritti in misura superiore al corrispettivo pattuito

Nell'ipotesi sopra indicata, in cui il valore catastale di un fabbricato o di un fondo agricolo oggetto di compravendita risulti superiore rispetto al corrispettivo effettivamente pattuito e percepito da una delle parti contraenti, le parti possono dichiarare nell'atto, oltre al corrispettivo ed ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il maggior valore derivante dall'applicazione dei coefficienti catastali, al fine di scongiurare il rischio di un accertamento. Si deve ritenere che tale richiesta sia conforme alla normativa prevista dal dpr n. 131/86 (10). L'imposta di registro viene liquidata ai sensi del predetto art. 43 e, diversamente dall'I.V.A. (11), non sulla base del corrispettivo effettivamente percepito, bensì sul valore del bene; nell'ipotesi in cui le parti dichiarassero un corrispettivo inferiore rispetto al valore, l'Ufficio potrebbe legittimamente rettificare quanto dichiarato nell'atto di compravendita, ai sensi dell'art. 52 dpr. n. 131/88, in base al quale "L'Ufficio se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 51 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito ... provvede alla rettifica mediante apposito avviso di accertamento".

Conclusioni

E` possibile dichiarare in atto sia il corrispettivo pattuito sia il maggior valore ai soli fini fiscali, ma si deve richiamare l'attenzione delle parti stipulanti sulle possibili molteplici conseguenze civilistiche derivanti dall'evidenziare (ancorchè ai soli fini fiscali) un valore superiore al corrispettivo pattuito.

5. Notifica della rendita al contribuente

Il normale meccanismo introdotto dalla norma porta alla riliquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio in presenza di una rendita assegnata dall'U.T.E. tale da determinare un valore catastale superiore al valore dichiarato, ma non prevede una notificazione al contribuente della rendita assegnata dal catasto.

Cio` parrebbe lesivo dei diritti di difesa del contribuente, ma la Corte Costituzionale (12) ha introdotto un principio di legittimita` della norma, considerato che in sede di contestazione avanti alla Commissione nascerebbe per il contribuente il diritto di contestare il classamento di cui viene a conoscenza. Non sarebbe in discussione l'an bensì il quomodo del suo accesso al diritto di difesa, ma non e` questa la sede per una disamina estensiva della pronuncia, cui si rimanda per una lettura estensiva.

Non si puo` comunque nascondere una notevole perplessita` in relazione a quanto sopra (e di tale perplessita` si e` fin ora fatta interprete una costante giurisprudenza delle Commissioni tributarie di merito) in quanto appare davvero paradossale pensare che il contribuente debba trovarsi vincolato alla determinazione d'estimo dell'Ufficio senza possibilita` di verifica o contestazione, ovvero possa impugnare tale rendita in sede di giudizio relativo all'accertamento.

Tal'e` la situazione, sicuramente meritevole di approfondimento.

6. I ritardi nell'attribuzione della rendita da parte dell'U.T.E. Sospensione del potere di rettifica

Si esamina ora la prassi seguita dagli Uffici del registro quando, pur avendo il contribuente seguito pedissequamente la procedura prevista dall'art. 12 l. n. 154/88, l'U.T.E. sia inadempiente e ritardi l'attribuzione della rendita richiesta.

In assenza di classamento da parte dell'U.T.E., alcuni Uffici, in prossimita` dello spirare dei termini entro i quali esercitare il potere di accertamento, provvedono a rettificare liberamente il valore dichiarato nell'atto di compravendita. Si puo` ragionevolmente dubitare della legittimita` del comportamento seguito dagli Uffici e, conseguentemente, della legittimita` degli avvisi di accertamento emessi.

La disamina ermeneutica del problema in rassegna deve necessariamente partire dal testo della norma che recita: "In caso di mancata presentazione della ricevuta nei termini, l'ufficio procede ai sensi dell'art. 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con dpr 26 ottobre 1972 n. 131, e dell'art. 26, primo comma, del dpr. 36 ottobre 1972, n. 637".

Questa norma fa riferimento al comportamento che l'Ufficio deve necessariamente assumere qualora il contribuente, dopo aver richiesto l'applicazione del predetto art. 12 nell'atto, sia inadempiente nel senso che non presenti all'ufficio competente entro sessanta giorni la ricevuta attestante l'avvenuta richiesta di attribuzione della rendita. In questo caso l'ufficio puo` rettificare il valore dichiarato qualora questo si discosti rispetto al valore venale del bene.

Si tratta di una norma che trova specifica applicazione solo nell'ambito del meccanismo previsto dal citato art. 12 e cioe`, quando il cespite immobiliare sia sprovvisto di rendita. Con l'espressione utilizzata il legislatore ha voluto subordinare la possibilita` di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento al verificarsi di due specifiche condizioni. La prima di esse riguarda l'eventuale inadempimento di un onere posto a carico del contribuente che deve presentare un'istanza di attribuzione di rendita fornendone altresì la prova mediante l'esibizione di una specifica ricevuta.

La seconda è costituita, ovviamente, dall'esistenza di un reale scostamento del valore dichiarato rispetto al valore venale dell'immobile.

Secondo questa interpretazione è come se il legislatore avesse utilizzato l'espressione "l'ufficio procede" nel senso di voler attribuire agli uffici nei confronti dei contribuenti che si sono avvalsi dell'art. 12 un potere di accertamento limitato alle ipotesi di inadempimento rispetto alla procedura prevista per gli immobili privi di rendita.

Oltre che nel testo letterale della norma, in alcune decisioni della Commissione tributaria centrale possono essere rinvenuti ulteriori elementi a sostegno della tesi secondo cui, in presenza di istanza ex art. 12 l. n. 154/88, l'Ufficio non può legittimamente procedere alla rettifica del valore dichiarato, quando la mancata attribuzione della rendita sia causata da un ritardo dell'U.T.E.

In particolare, i giudici della Commissione centrale, pur esaminando il diverso problema dell'applicabilità retroattiva del sistema di valutazione automatica agli "atti, scritture e denunce anteriori relativamente ai quali alla data di entrata in vigore del presente testo unico sia pendente controversia o non sia ancora decorso il termine di decadenza" hanno evidenziato la palese incostituzionalità di "un'interpretazione secondo cui l'omessa iscrizione in catasto, imputabile essenzialmente agli Uffici finanziari, precludesse al contribuente la possibilità di fruire di un beneficio attribuitogli dalla legge" (13).

La correttezza di tale ragionamento è ancor più evidente se si immaginano le conseguenze per quel contribuente che, pur avendo invocato nell'atto l'applicazione dell'art. 12, subisca le conseguenze di un avviso di accertamento che raggiungendo l'ultimo grado di giudizio durante la fase contenziosa, diventi un atto definitivo, e quindi non più impugnabile, impedendo al contribuente di servirsi del meccanismo messo a sua disposizione dal legislatore con l'articolo 12 in esame.

D'altra parte occorre anche ricordare come la stessa Amministrazione finanziaria ha riconosciuto che il mancato rispetto del termine di dieci mesi stabilito dalla legge a carico dell'U.T.E. per l'invio della certificazione concernente l'avvenuta attribuzione della rendita non "... fa riacquistare all'ufficio del registro la potestà di accertamento del valore dell'immobile trasferito" (14), in quanto "il contribuente ha acquisito definitivamente il diritto ad ottenere la valutazione automatica". Pertanto, l'unica interpretazione possibile è quella di ritenere preclusa la possibilità di accertamento da parte dell'ufficio del registro nel caso in cui il ritardo dell'attribuzione della rendita sia riconducibile ad un comportamento omissivo da parte dell'U.T.E.

Conclusioni

L'Ufficio non può legittimamente emettere avviso di accertamento in presenza di istanza ex art. 12 senza tenere conto della rendita attribuita dall'U.T.E., a nulla rilevando l'eventuale ritardo di quest'ultimo nell'attribuirla.

7. Accertamento con adesione

L'art. 1, comma, 3 del dpr 31 luglio 1996, n. 460 (15) ha introdotto la possibilità di prevenire o chiudere eventuali liti fiscali con il meccanismo dell'adesione (16); esso prevede come causa di esclusione dal procedimento di adesione l'avvenuta presentazione "nel rispetto delle condizioni prescritte" dell'istanza di cui all'art. 12 in esame.

Conseguentemente, tale procedura e` a disposizione di chi abbia dichiarato di volersi avvalere dell'articolo 12 ma non abbia rispettato i termini.

8. Mancato ricorso all'istanza (o presentazione tardiva)

Nel caso in cui il contribuente ritenga di non avvalersi dell'istanza ovvero non riesca a rispettare il termine di sessanta giorni per produrla all'Ufficio del registro, la legge preclude ogni possibilita` di avvalersi tardivamente del disposto della norma.

L'Ufficio del registro sara` in tale caso libero di effettuare l'accertamento di valore, ferma peraltro restando la possibilita`, ricorrendone i presupposti, di avvalersi della procedura di 'adesione` (17). Si ritiene valgano le seguenti considerazioni.

Ci si deve porre il problema di che cosa accade se nel periodo intercorrente tra l'atto e l'eventuale accertamento di valore (ovvero tra l'atto e la definitiva soluzione di un contenzioso nel frattempo instaurato a seguito dell'accertamento dell'Ufficio) l'U.T.E., abbia ad attribuire al bene una rendita definitiva e quindi il contribuente sia in grado, prima dell'accertamento, ovvero in sede di contenzioso, di produrre una certificazione catastale dalla quale risulti che il valore dichiarato in atto (o in denuncia di successione) e` superiore a quello catastale.

Tale quesito si inserisce nel piu` ampio filone della problematica dottrinale e giurisprudenziale (18) che ripropone da diversa angolatura il problema della facolta` del contribuente di avvalersi del valore catastale attribuito dopo l'atto (indipendentemente dall'istanza ex art. 12 l. n. 154/88) da parte dell'U.T.E., al fine di bloccare sul nascere l'emissione di un eventuale accertamento, di ottenere l'eventuale annullamento dell'accertamento medesimo su iniziativa dell'Ufficio, di sospendere e vittoriosamente contrastare l'azione accertatrice dell'Ufficio ovvero di vittoriosamente definire un contenzioso al riguardo instaurato.

La questione si pone in relazione al comportamento univoco delle Commissioni Tributarie (vigente il precedente rito contenzioso) che hanno sempre largamente interpretato il disposto dell'articolo 52 del dpr n. 131/86 nel senso di considerare il valore catastale come limite assoluto alla possibilita` di accertamento dell'Ufficio e di comunque concludere sempre a favore del contribuente i contenziosi in cui venisse prodotta una certificazione attributiva di una rendita definitiva al bene (ovviamente inferiore o pari al dichiarato).

Inoltre tale questione va esaminata alla luce della circolare che il Ministero delle finanze ha emanato a commento del nuovo contenzioso tributario (che come e` noto prevede la condanna alle spese legali e di giudizio della parte soccombente) e che rivolge un chiaro monito agli uffici di avvalersi dello strumento della autotutela onde evitare contenziosi di esito incerto o facilmente negativo per l'Ufficio.

Con un'interpretazione adesiva e per certi versi piu` liberale dell'orientamento ministeriale (19), la Direzione regionale delle entrate per la Calabria (20) ha ritenuto che anche ove manchi o non sia rispettata la procedura per la presentazione dell'istanza ex art. 12 in esame, l'Ufficio debba accettare la produzione tardiva di una certificazione attributiva di rendita al bene oggetto di valutazione (specie se tale documentazione viene prodotta entro 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di accertamento).

Conclusioni

1) La decisione del contribuente di non avvalersi del disposto dell'art. 12 legge 154/88 o il mancato rispetto dell'iter formal/burocratico per la presentazione dell'istanza legittima il fisco all'accertamento di valore senza alcuna limitazione (purche` ovviamente nei termini).

2) Orientamenti sempre piu` univoci da parte della giurisprudenza fiscale, sembrano peraltro legittimare la aspettativa di una valida opponibilita` all'accertamento dell'Ufficio di una rendita definitiva nel frattempo attribuita (e quindi di un valore catastale), con conseguente sospensione dell'attivit  di accertamento.

9. Ripetizione di presentazione dell'istanza

Un problema davvero kafkiano e` quello posto dal succedersi nel tempo di atti in pendenza della mancata attribuzione di una rendita definitiva da parte dell'Ufficio.

Dato per scontato che nello spazio temporale preso in esame non sia intervenuta alcuna modifica legislativa relativa ai criteri di determinazione dell'estimo catastale, appare paradossale che il cittadino ovvero il notaio, in presenza di ritardo (cronico negli Uffici delle grandi citta`) nella evasione della istanza si veda costretto a ripetere, magari a distanza di giorni la istanza di accatastamento; non prevedendo la legge la possibilita` di avvalersi della istanza gia` presentata e regolarmente protocollata, si corre il rischio che per il medesimo bene possano scaturire una ridda di valori catastali difformi tra loro a seconda del tecnico che andra` di volta in volta ad esaminare le varie istanze.

Sempre e` lecito sperare in un legislatore disponibile e attento per un intervento anche al riguardo.

10. Rapporti con la "rendita proposta"

Si e` gia` accennato ai problemi procedurali connessi con l'articolo 2 del dm. n. 701/94; si tratta ora di esaminare quelli connessi con l'art. 1 dello stesso provvedimento.

L'articolo 1 di tale decreto introduce infatti un meccanismo (gia` a regime presso molti U.T.E. di Italia) in forza del quale il contribuente che presenta una variazione catastale od una nuova denuncia a mezzo di un tecnico che predisponga le stesse (obbligatoriamente peraltro) su supporto informatico si possa avvalere della facolta` di indicare una cosiddetta rendita proposta.

Tale rendita resta per un periodo di tempo agli atti dell'U.T.E. come proposta e l'Ufficio competente ha facolta` "anche a campione" di rettificarla nel termine di dodici mesi dalla presentazione (ventiquattro mesi nella fase di avvio della procedura presso i diversi uffici del territorio).

Dal disposto della norma si ricava che tale rendita "proposta" diviene definitiva trascorso il periodo di tempo che la norma concede al competente Ufficio per la rettifica eventuale.

E evidente che il contribuente che stipuli un atto notarile e non abbia attribuzione di rendita definitiva si puo` ben avvalere della facolta` di formulare prima dell'atto una "proposta di rendita" a termini del dm n. 701/94 (21).

Sino alla emanazione della l. n. 425/96, lo stesso contribuente non poteva esimersi dal presentare una istanza ex art. 12 legge 154/88 (ovvero ex art. 34, comma 6 d.lgs. n. 346/90) se voleva bloccare la possibilita` di accertamento da parte dell'Ufficio.

Nel frattempo la rendita proposta a termini del dm 701/94 poteva divenire definitiva e far nascere la legittima aspettativa del contribuente di considerare chiusa la vicenda fiscale, che restava invece esposta al rischio di una diversa valutazione ex art. 12 legge 154/88, comunicata direttamente all'Ufficio del registro che avrebbe potuto liquidare una maggiore imposta.

La legge n. 425/96 ("manovra Prodi") ai commi 20 e 21 dell'art. 10 sembra avere superato tale distonia (22).

Invero le norme in questione espressamente prevedono che "ove esista una rendita proposta ex dm 701/94", la complessa e farraginoso procedura prevista dall'art. 12 l. n. 154/88 (presentazione istanza, ritiro e trasmissione della stessa entro sessanta giorni all'Ufficio del registro competente ecc.) sia sostituita dalla semplice menzione in atto di volersi avvalere della disposizione di cui all'art. 12 l. n. 154/88 (o 34 d.lgs. 346/90 in caso di successione).

E pertanto definitivamente esclusa ogni necessita` di presentazione di istanza nei casi in questione.

Resta evidente che il meccanismo di cui sopra lascia aperta la facolta` per l'Ufficio del registro, nei termini e modi sopra specificati, di accertare l'eventuale maggior valore che derivasse dalla rettifica della rendita proposta.

Conclusioni

Ferma la prudenza in un fase di avvio, la norma sopra commentata dovrebbe finalmente permettere di dare soluzioni a una buona parte dei casi dubbi e sospesi, previo ovviamente intervento dell'architetto, geometra o tecnico abilitato, che predisponga la relativa denuncia con attribuzione di "rendita proposta".

11. Rapporti con l'I.V.A.

Norma sicuramente di difficile interpretazione e` quella introdotta dall'art. 15 l. 85/95 (23). Tale norma, secondo una prima lettura (24), sembrava aver introdotto il criterio di limite all'accertamento anche in campo I.V.A. solo in presenza di un valore dichiarato superiore a quello risultante dalla rendita catastale del bene aggiornata con i moltiplicatori catastali. A tale interpretazione aveva peraltro gia` risposto la Direzione Regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna in relazione a un quesito dell'Ordine dei dottori commercialisti di tale Regione specificamente affermando che "... non appare conforme (in campo I.V.A.) un adeguamento automatico al valore catastale del corrispettivo dichiarato ...".

Invero le modalita` per l'eventuale accertamento in campo I.V.A. sono regolate dal dpr 26 ottobre 1972, n. 633 e solo dalla predetta normativa possono derivare i criteri cui l'Ufficio puo` attenersi.

D'altra parte anche il Ministero (25) ribadisce in modo inequivoco che l'art. 15 in questione ha come finalita` esclusiva, in presenza di corrispettivo dichiarato in misura inferiore a quello "catastale", di costituire "criterio selettivo", specifico alla natura dei beni, idoneo a indirizzare l'attivita` di controllo degli Uffici I.V.A. ...". Il criterio di valutazione automatica applicato per la definizione dei valori ai fini dell'imposta di registro, dell'INVIM, dell'imposta sulle successioni e donazioni, etc. non puo` essere riproposto cosi` semplicisticamente anche nell'ambito applicativo dell'I.V.A. E` immediatamente comprensibile una diversita` fondamentale al riguardo, infatti mentre nel primo caso l'Ufficio non potra` in alcun modo rettificare il valore dichiarato nell'atto

anche quando il valore reale sia effettivamente superiore e le parti si siano adeguate ai valori catastali, nel secondo caso un adeguamento ai valori catastali determinato mediante l'applicazione dei moltiplicatori non mette il contribuente al riparo da qualsiasi rischio di accertamento I.V.A.

Lo stesso art. 15, pur precisando che con l'adeguamento al valore catastale "non si procede a rettifica del corrispettivo", fa salva l'ipotesi in cui il corrispettivo risulti di maggior ammontare rispetto a quello dichiarato e tale maggiore ammontare sia riscontrabile da altro atto o documento. In quest'ultima ipotesi, l'adeguamento ai valori catastali non esplicherà alcun effetto nel senso di non precludere all'Ufficio I.V.A. l'esercizio del potere di accertamento.

Il legislatore non ha voluto attribuire agli uffici un potere di rettifica da esercitare automaticamente ogni volta in cui il contribuente non si sia adeguato ai valori catastali, ma ha voluto semplicemente costituire un elemento indiziario da utilizzare per espletare con maggiore efficacia l'attività di controllo.

La base imponibile ai fini dell'I.V.A. continua ad essere costituita anche dopo l'introduzione della norma in commento dal corrispettivo percepito, senza che possa avere alcuna rilevanza il valore venale del cespite oggetto di alienazione. Una sensibile divaricazione tra corrispettivo percepito e il valore venale del bene misurato catastalmente non può che costituire un semplice indizio da utilizzare per lo svolgimento dell'attività di controllo.

Possiamo a questo punto esaminare le conseguenze e le rilevanti problematiche che possono scaturire nel caso in cui il contribuente per minimizzare il rischio di un accertamento I.V.A. intenda adeguarsi ai valori determinabili catastalmente nonostante il corrispettivo effettivamente percepito sia inferiore.

Occorre preliminarmente osservare come il nuovo "criterio catastale I.V.A." non sia in grado di modificare la coincidenza base imponibile-corrispettivo prevista dall'art. 13 dpr n. 633/72. L'I.V.A. deve essere sempre quantificata sulla base del corrispettivo percepito, indipendentemente dal valore del cespite oggetto di alienazione. Diversamente, ove il contribuente decidesse di adeguare la base imponibile I.V.A. al più elevato valore e, quindi, emettendo una fattura per un importo superiore rispetto al corrispettivo pattuito e percepito, occorrerebbe prendere in esame una serie di controindicazioni che suggerirebbero di far ricorso al sistema del valore catastale previsto dal citato art. 15 solo in casi eccezionali. Infatti, un adeguamento al valore catastale si giustificerebbe solo con l'intenzione di non fornire agli uffici I.V.A. un ulteriore elemento su cui fondare l'accertamento.

Un primo rilevante problema è quello costituito dall'esercizio della rivalsa.

L'art. 18 del dpr n. 633/72 stabilisce l'obbligatorietà della rivalsa con un'unica eccezione, costituita dalle cessioni gratuite o dalle operazioni cosiddette di autoconsumo o di destinazione dei beni per finalità estranee all'esercizio delle imprese; per queste operazioni gratuite la cui base imponibile è costituita dal "valore normale" la rivalsa è facoltativa.

Il cessionario, quindi, potrebbe rifiutare l'esercizio della rivalsa per quella parte della fattura che attiene al corrispettivo non pagato ed assoggettato ad I.V.A. al solo scopo di adeguare la base imponibile ai valori determinabili catastalmente così come previsto dall'art. 15 in rassegna. In questo caso il mancato esercizio della rivalsa trasformerebbe l'I.V.A. esposta in fattura in un costo a carico del cedente, che dovrebbe in ogni caso versarla all'erario.

Un secondo ma altrettanto importante problema riguarda la detraibilità nel caso in cui il soggetto acquirente fosse un soggetto I.V.A. La circostanza che la fattura integrativa emessa per adeguare il corrispettivo al valore catastale non coincida con l'ammontare effettivamente percepito non costituirebbe, almeno inizialmente, un ostacolo alla detraibilità dell'imposta.

L'intero "sistema I.V.A." è fondato su un meccanismo cartolare che consente la deducibilità del tributo sulla base dell'I.V.A. effettivamente addebitata prescindendo dall'effettivo pagamento, ma in questo caso si tratterebbe sin dal primo momento di un'operazione di "addebito fittizio" effettuata al solo scopo di fornire all'Ufficio I.V.A. un elemento di sospetto in meno nell'ambito dell'esercizio dell'attività di verifica.

Si possono esprimere notevoli perplessità in merito alla detraibilità dell'I.V.A. così addebitata in eccesso rispetto al corrispettivo effettivamente percepito quasi come se l'operazione potesse considerarsi parzialmente inesistente.

Conclusioni

Il contribuente può, al fine di ridurre i rischi di un possibile accertamento I.V.A., adeguare l'importo da dichiarare nell'atto alle risultanze derivanti dall'applicazione dei coefficienti catastali; tuttavia tale comportamento non impedisce all'Ufficio, sulla base di ulteriori elementi, di esercitare l'attività di accertamento. Analogamente, la dichiarazione di un corrispettivo inferiore rispetto ai valori tabellari costituisce un semplice indizio, non consentendo all'Amministrazione finanziaria di esercitare automaticamente l'azione accertatrice. Pertanto, anche in considerazione dei pochi chiarimenti ministeriali sulle modalità e sulle conseguenze derivanti dal predetto meccanismo, è poco opportuno procedere all'adeguamento al solo scopo di voler rendere minimi i rischi di un accertamento dell'I.V.A..

12. Istanza di attribuzione di rendita catastale ed atti giudiziari

La fattispecie che qui si esamina, residuale per la maggior parte dei casi rispetto all'attività notarile, riguarda la specifica previsione dell'art. 12 in esame, per cui lo stesso si applica "... anche agli atti giudiziari pubblicati o emanati a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto stesso ...".

Anche se si può forse affermare che nella maggior parte dei casi non dovrebbe aversi rivalutazione od accertamento relativamente ai beni oggetto di atti giudiziari, permane comunque una serie di atti rientranti in tale categoria in cui può aversi attività accertatrice (ad esempio: verbale di separazione consensuale omologato).

Per quegli atti giudiziari per cui permane la possibilità di accertamento, le modalità pratiche di applicazione della norma dovranno essere ricavate dalla possibilità o meno di inserire nell'atto giudiziario la dichiarazione di parte dell'intenzione di avvalersi della norma medesima.

Quanto, ai termini per la presentazione dell'istanza, l'art. 12 dispone che la ricevuta dell'U.T.E. deve essere prodotta dal contribuente all'Ufficio del registro entro sessanta giorni dalla data di pubblicazione o emanazione dell'atto giudiziario.

La norma va coordinata con quella degli artt. 13, comma 3, e 54, comma 3, del dpr n. 131/86, dalle quali si desume che per gli atti giudiziari obbligato a richiedere la registrazione è il cancelliere, entro cinque giorni dalla data di pubblicazione o emanazione del provvedimento; e che il

pagamento deve essere effettuato dal contribuente, previo avviso di liquidazione con cui l'Ufficio del registro invita il contribuente stesso ad effettuare entro il termine di sessanta giorni il pagamento dell'imposta.

Occorre poi brevemente considerare alcuni atti "giudiziari" anomali (tra cui, ad esempio, quelli definiti dall'art. 13, comma 3, t.u. come atti ricevuti dai cancellieri): si pensi al verbale di conciliazione ovvero al verbale nel quale viene documentato l'accordo dei coniugi relativamente alla separazione personale.

Per tali ipotesi, il termine per la richiesta di registrazione e', a norma del suddetto art. 13 t.u., quello ordinario di venti giorni.

La fattispecie peraltro si differenzia rispetto a quella precedentemente esaminata, in quanto l'atto giudiziario non e' in tal caso altro che un verbale redatto da un pubblico ufficiale che documenta un accordo negoziale tra le parti, alle quali e' quindi imputabile il contenuto dell'atto stesso.

Deve quindi ritenersi che, trattandosi a tutti gli effetti di atto negoziale, nello stesso debba essere contenuta la riserva di valersi del disposto dell'art. 12 di cui alla l. n. 154/88.

NOTE

(1) Salvi i casi di rendita proposta ex decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701 a seguito della innovazione apportata dalla l. n. 425/96, per i quali si veda al successivo punto 2.

(2) "L'Ufficio, se ritiene che i beni o diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 51 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede alla rettifica mediante apposito avviso di accertamento di maggior valore".

(3) Circolare della Dir. Generale tasse e imposte indirette affari, Div. IX, del 29 settembre 1988, n. 50/400558.

(4) Precedente alla modifica apportata dall'art. 23, comma 3, della legge 30 dicembre 1991 n. 413.

(5) Risoluzione Min. Fin. 28.6.1991 n. 260377, in CNN Strumenti, voce 0720, p. 2.1.

(6) Come modificati dall'art. 3, comma 135, della legge 28 dicembre 195 n. 549.

(7) Contenute nello studio in data 13 gennaio 1995 Istanza per l'attribuzione di rendita catastale e termine per la richiesta dell'imposta complementare, pubblicato in CNN Strumenti, voce 0930, p. 27.1., ed in CNN Strumenti, voce 0910, p. 9.1.

(8) Comm. Trib. Centr. 25.9.1991 n. 6614, in Gazzetta Notarile, 1992, I, p. 80; Comm. Trib. I grado Verbania 5 aprile 1991, in Rivista del Notariato, 1991 1-2, p. 167.

(9) Come novellati dall'art. 3, comma 135, della l. n. 549/1995.

(10) Infatti l'art. 43 stabilisce: "la base imponibile ... e' costituita: a) per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali dal valore del bene ...".

(11) Si veda al punto 11.

(12) Con pronuncia 463 del 26 novembre 1995, in Manuale del registro Giuffrè 1996 p. 21.

(13) Comm. centr. 5 luglio 1994 n. 2455. In senso conforme Comm. centr., 3 ottobre 1994, n. 3182 secondo cui "se al momento dell'atto il mancato accatastamento del fabbricato dipende da mero ritardo dell'ufficio statale competente ..., certamente non vi può essere preclusione all'applicazione della valutazione automatica a danni del contribuente".

(14) Con la Ris. n. 350780 del 7 agosto 1990 in Fisco, 1991, 4848.

(15) Regolamento relativo al procedimento di accertamento con adesione di cui alla legge 30 novembre 1994, n. 656.

(16) Si veda lo studio n. 506 bis della Commissione Studi tributari del CNN, in corso di approvazione.

(17) Si veda al punto 7.

(18) Di recente ripresa da due sentenze della Suprema Corte entrambe pubblicate su Rivista del Notariato n. 6/95 alle pagine 1481 e 1490, con commento.

(19) Ris. 401033 del 3 dicembre 1990.

(20) Nota 20 febbraio 1996, rivolta all'Ufficio del registro di Serra San Bruno (inedita): "Il Notaio ... chiede di conoscere le determinazioni della Scrivente in ordine all'applicabilità della Risoluzione Ministeriale Prot. 401033 del 3 dicembre 1990, nell'ipotesi in cui l'Ufficio proceda alla rettifica dei valori dichiarati, in seguito alla mancata produzione della ricevuta dell'istanza per l'attribuzione di rendita catastale secondo il disposto di cui all'art. 12 l. n. 154/88.

"Al riguardo si osserva.

"Detta risoluzione postula la necessità - agli effetti dell'applicabilità del comma 4 dell'art. 52 D.P.R. 131/86 - che "al momento della stipula dell'atto ... fosse già stata presentata la richiesta di accatastamento" ed i "certificati catastali prodotti nei sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento", senza poi aggiungere alcuna ulteriore specificazione.

"Poiché nella sottoposta fattispecie sono, comunque, precisamente soddisfatte le richieste condizioni, la Scrivente ritiene, "proprio per motivi di equità", che non possa essere denegata la possibilità di definire l'accertamento sulla base dei coefficienti tabellari."

(21) Anche se la letterale formulazione della norma pare riservare tale facoltà alle nuove denunce o alle nuove variazioni catastali, è prassi già consolidata la sua applicazione a denunce e variazioni precedenti sprovviste di attribuzione di rendita.

(22) Si veda la Circolare del Ministero delle finanze, Direzione generale Territorio n. 189/T, del 19 luglio 1996, riportata in CNN Strumenti, v. 0380, p. 34.1.

(23) D.L. n. 41 del 23 febbraio 1995, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 85 del 22 marzo 1995.

(24) Peraltro non condivisa dal Consiglio Nazionale del Notariato: si veda lo studio del 27 luglio 1995, Applicazione dell'I.V.A. sui corrispettivi delle cessioni dei fabbricati, in CNN-Strumenti, 0780, 33.1.

(25) Con la risoluzione n. 62 del 29 aprile 1996, Corriere tributario, 1996, 2207.