

# **COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI**

Studio 281 bis

**Gaetano Petrelli**

## **ISTANZA DI ATTRIBUZIONE DI RENDITA CATASTALE E TERMINE PER LA RICHIESTA DELL'IMPOSTA COMPLEMENTARE**

*Approvato dalla Commissione tributaria il 26 novembre 1994  
Approvato dal Consiglio Nazionale il 13 gennaio 1995*

### **Premessa**

L'art. 12 del D.L. 14 marzo 1988 n. 70, convertito con modificazioni in legge 13 maggio 1988 n. 154, recita: "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'art. 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.

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.

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."

Occorre verificare, con riferimento alla norma surriportata, se la disciplina dei termini di decadenza e di prescrizione, previsti dalla legge per l'accertamento, la liquidazione e la riscossione delle imposte relative da parte dell'Ufficio del Registro, subisca delle deroghe nei casi in cui si instauri la procedura di cui all'art. 12, con conseguente necessità per l'Ufficio del Registro stesso di attendere la comunicazione della rendita da parte dell'U.T.E. per poter effettuare l'accertamento di maggior valore.

Sembra opportuno iniziare l'analisi con la disciplina dell'imposta di successione, in quanto la fattispecie appare ivi più compiutamente ed analiticamente disciplinata.

## **1. Imposta sulle successioni**

L'art. 34, comma 6, del D. L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni), dopo aver disciplinato - con norma pressoché identica a quella dell'art. 12 D.L. 70/1988 - la fattispecie dei fabbricati dichiarati al N.C.E.U. ma non ancora iscritti con rendita, stabilisce che, se il valore dichiarato nella dichiarazione di successione è inferiore a quello tabellare, "l'Ufficio del registro, nel termine di decadenza di cui al comma 3 dell'art. 27, liquida la maggiore imposta corrispondente alla differenza".

A sua volta, il comma 3 dell'art. 27 stabilisce che "La rettifica deve essere notificata, mediante avviso, entro il termine di decadenza di due anni dalla data in cui è stata notificata la liquidazione" in base alla dichiarazione di successione. L'art. 41 del T.U. stabilisce infine che "Il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni".

La fattispecie è quindi disciplinata in maniera identica, rispetto ai casi in cui non vi è istanza di attribuzione di rendita. In entrambi i casi:

- l'Ufficio del Registro può liquidare l'imposta principale (cioè, ex art. 27, comma 7, l'imposta liquidata in base alla dichiarazione di successione presentata), mediante avviso da notificare entro tre anni dalla presentazione della dichiarazione (art. 27, comma 1);
- l'imposta complementare in sede di rettifica, anche per i fabbricati con richiesta di attribuzione di rendita, deve essere liquidata e richiesta con apposito avviso da notificarsi entro due anni dalla data in cui era stata effettivamente notificata la precedente liquidazione;
- una volta intervenuto l'accertamento definitivo, per la liquidazione e la riscossione dell'imposta vi è solo il termine prescrizionale di dieci anni, senza ulteriori termini di decadenza.

È opportuno altresì rilevare che, nella disciplina surriportata, il termine di decadenza di due anni per la rettifica non subisce alcuna deroga in dipendenza di eventuali ritardi dell'U.T.E. nell'attribuzione e comunicazione della rendita. Fatto, questo, particolarmente significativo, in quanto al momento dell'emanazione del vigente Testo Unico si erano già toccati con mano i problemi pratici affrontati dall'Amministrazione Finanziaria per il rispetto del termine di dieci mesi fissato dalla legge (1).

L'espressa disposizione dell'art. 34, comma VI, non può quindi che significare la volontà legislativa di predisporre - a tutela del contribuente - un termine fisso ed improrogabile per la richiesta dell'imposta complementare. Quindi, se per ipotesi l'Ufficio liquidasse l'imposta principale entro due mesi dalla presentazione della dichiarazione di successione, da tale momento decorrerebbero comunque i due anni per la notifica dell'avviso di rettifica.

## **2. Imposta di Registro**

a) L'interpretazione ministeriale dell'art. 12 D.L. 70/1988 Con riferimento alla normativa dell'imposta di registro, in mancanza di una disciplina esplicita riferita alla fattispecie in esame, l'Amministrazione Finanziaria ha interpretato la normativa in tema di decadenza ritenendo, in primo luogo, che l'atto con cui l'Ufficio del Registro chiede al contribuente il pagamento dell'imposta complementare per il maggior valore tabellare rispetto a quello dichiarato, abbia natura di "avviso di liquidazione", ai sensi dell'art. 76, III comma, D.P.R. 131/1986 (2). Conseguentemente, in base al disposto dell'art. 76, II comma del suddetto D.P.R. 131/1986, ha ritenuto applicabile il termine triennale ivi indicato per il recupero dell'imposta complementare.

La stessa Amministrazione ha ritenuto poi applicabile alla specie il disposto dell'art. 2935 cod. civ., a norma del quale "La prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere".

Conseguentemente, il dies a quo per il recupero dell'imposta medesima decorrerebbe, ex art. 2935 cod. civ., dalla data di comunicazione della rendita da parte dell'U.T.E., ove questa intervenga entro il termine di dieci mesi all'uopo fissato dalla legge. In caso di ritardo, invece, il termine triennale comincerebbe a decorrere - sempre ai sensi dell'art. 2935 cod. civ. - dal momento in cui cessa l'impedimento giuridico all'effettuazione dell'avviso di liquidazione, e quindi dalla scadenza del termine di dieci mesi previsto per la comunicazione della rendita catastale (3).

### **b) Individuazione ed esegesi delle norme fiscali e civilistiche applicabili**

Al fine di valutare la correttezza dell'interpretazione dell'Amministrazione, occorre attentamente considerare le norme che disciplinano la materia. Dal combinato disposto dell'art. 52, IV comma, del D.P.R. 131/1986 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) e dell'art. 12 del D.L. 70/1988, si desume che non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili dichiarati in misura non inferiore alla rendita catastale, moltiplicata per i coefficienti

stabiliti, quale determinata dall'U.T.E. e comunicata all'Ufficio del Registro entro dieci mesi dalla presentazione della domanda di voltura.

Al contrario, se ne evince che, se il valore o il corrispettivo suindicati sono dichiarati in misura inferiore alla suddetta rendita catastale, essi sono sottoposti a rettifica, e quindi si rientra nella regola generale di cui ai primi due commi dell'art. 52, per cui l'Ufficio provvede alla rettifica "mediante apposito avviso di accertamento del maggior valore", da notificarsi "entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale".

Ciò, del resto, è riconosciuto dalla stessa Amministrazione Finanziaria, che ha precisato che il sistema di valutazione per coefficienti rappresenta esclusivamente un limite al potere di rettifica della Pubblica Amministrazione (4), potere di rettifica che - in caso di insufficiente dichiarazione del valore rispetto a quello catastale - trova nei primi due commi dell'art. 52 la sua disciplina (5).

L'art. 76, II comma, lettera b), del T.U., stabilisce che "L'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione: . . . dalla data in cui l'accertamento di maggior valore è divenuto definitivo o è stata presentata la denuncia di cui all'art. 19, se si tratta di imposta complementare". La norma, quindi, presuppone un previo avviso di accertamento e la definizione dell'accertamento stesso, e da tale momento fa decorrere un ulteriore termine di decadenza di tre anni per la riscossione dell'imposta definitivamente accertata.

L'art. 2935 cod. civ. ("Decorrenza della prescrizione") dispone che "la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere". L'art. 2964 cod. civ. ("Inapplicabilità di regole della prescrizione") recita: "Quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione. Del pari non si applicano le norme che si riferiscono alla sospensione, salvo che sia disposto altrimenti".

La dottrina riconosce che la disciplina codicistica in tema di decadenza, e quindi anche le norme suindicate, sono applicabili anche per l'interpretazione delle disposizioni - prevedenti decadenze - estranee alla materia civilistica (6).

### **c) Natura complementare dell'imposta**

È incontestato, anche da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che l'imposta di registro da richiedere al contribuente in correlazione al maggior valore catastale rispetto a quello dichiarato abbia, anche nell'ipotesi dell'art. 12, natura di imposta complementare (7). Si tratta infatti di imposta liquidata e richiesta successivamente alla registrazione (quindi non principale) e non diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio (quindi non suppletiva): non può quindi che trattarsi - secondo la nozione residuale di cui all'art. 42 della legge di registro - di imposta complementare. Del resto, come affermano concordemente la dottrina, la giurisprudenza e l'Amministrazione Finanziaria, si verte nel campo dell'imposta complementare in tutti i casi in cui l'Ufficio non sia in possesso, al momento della registrazione, di tutti gli elementi necessari per la corretta liquidazione dell'imposta (8).

In tema di imposta sulle successioni, del resto, l'art. 27, ult. comma, T.U. espressamente definisce come imposta complementare quella liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica.

#### **d) "Liquidazione" dell'imposta e "accertamento" di maggior valore**

È importante, ai fini della soluzione del problema in esame, stabilire l'esatta correlazione tra l'"avviso di liquidazione" dell'imposta e l'"avviso di accertamento" del maggior valore, a seguito di rettifica conseguente alla comunicazione della rendita catastale.

Non interessa, ai nostri fini, prendere posizione sul dibattuto problema della natura giuridica dell'avviso di liquidazione (9), se, cioè, lo stesso costituisca un atto di accertamento, ovvero un atto che attiene unicamente alla riscossione dell'imposta. Interessa solo rilevare che la rettifica del valore dichiarato ex art. 52 T.U. presuppone, ai sensi del II comma dello stesso articolo, un "apposito avviso di accertamento del maggior valore" da notificarsi entro due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale (10), e solo dal momento in cui tale accertamento diviene definitivo decorre il termine di tre anni, ex art. 76 II comma, per richiedere al contribuente - mediante l'"avviso di liquidazione" ex art. 76 III comma - il pagamento dell'imposta definitivamente accertata (per cui esiste poi l'ulteriore termine prescrizione di dieci anni ex art. 78 T.U.).

Nè è possibile evincere il venir meno della necessità di un avviso di accertamento - in presenza di valutazione tabellare - dal fatto che il valore catastale è determinato dall'U.T.E. in maniera fissa e senza alcun margine di discrezionalità da parte dell'Ufficio del Registro. Contro tale soluzione militano una serie di argomenti:

- in primo luogo, l'art. 52, II comma, T.U. richiede in generale un avviso di accertamento da parte dell'Ufficio del Registro, senza distinguere tra fattispecie con o senza attribuzione di rendita;
- in secondo luogo, che la potestà di effettuare la rettifica sia una competenza dell'Ufficio del Registro e non dell'U.T.E. si desume dal fatto che l'art. 12 del D.L. 70/1988 prevede unicamente, da parte dell'U.T.E., l'invio del certificato con rendita all'Ufficio del Registro e non al contribuente (il quale ultimo, quindi, sotto il profilo impositivo, ha rapporti unicamente con l'Ufficio del Registro);
- in terzo luogo, può ritenersi decisiva la norma dell'art. 34, comma 6, del Testo Unico dell'imposta sulle successioni, che, proprio con riferimento alle fattispecie di immobili per cui sia stata effettuata istanza di attribuzione di rendita, rinvia espressamente alla normativa generale sulla rettifica del valore dichiarato. In altri termini, se vi fosse una necessità logica a che l'accertamento da parte dell'Ufficio del Registro fosse sostituito, nella fattispecie, dall'"accertamento" (mediante attribuzione di rendita catastale) da parte dell'U.T.E., ciò dovrebbe avvenire sia ai fini dell'imposta di registro che ai fini dell'imposta sulle successioni, mentre l'art. 34, comma 6, del T.U. successioni, rinviando all'art. 27, comma 3, richiede un apposito avviso di rettifica (accertamento) del valore dichiarato da parte dell'Ufficio del Registro.

### **e) Disciplina della decadenza dell'azione della Finanza.**

Rapporto con la disciplina della prescrizione

I termini indicati negli articoli 52 e 76 del D.P.R. 131/1986 sono espressamente qualificati come termini di decadenza, e non di prescrizione. Tale qualificazione, introdotta con la riforma tributaria del 1972, è stata giustificata, all'epoca, con l'esigenza di assicurare certezza al rapporto Fisco-contribuente, delimitando l'arco temporale entro cui quest'ultimo resta esposto all'azione di recupero dell'Erario (11). Del resto, accanto alla decadenza, il T.U., all'articolo 78, disciplina espressamente la prescrizione del credito dell'Amministrazione Finanziaria (12).

Nell'analizzare la differenza tra gli istituti della prescrizione e della decadenza, dottrina e giurisprudenza hanno esattamente rilevato che la prima ha la funzione di sanzionare l'inerzia del titolare che fa ritenere abbandonato il diritto, mentre la seconda tutela l'esigenza obiettiva - connessa, volta per volta, ad interessi pubblici o privati - che il diritto soggettivo o il potere siano esercitati entro un termine perentorio, senza riguardo alle circostanze soggettive od oggettive che abbiano determinato l'inutile decorso del termine (13); da cui l'irrilevanza per la decadenza degli istituti dell'interruzione e della sospensione.

### **f) Segue: la sospensione dei termini di decadenza**

La sospensione della decadenza, ai sensi dell'art. 2964 cod. civ., pur non rilevante in via generale, può essere disposta da specifiche disposizioni di legge, le quali, secondo l'interpretazione unanime, sono norme di stretta interpretazione e non suscettibili di interpretazione analogica.

In particolare, di recente, l'art. 57, comma 2, della legge 30 dicembre 1991 n. 413, come modificato dall'art. 4, lett. m), del D.L. 23 gennaio 1993 n. 16, convertito dalla legge 24 marzo 1993 n. 75, ha sospeso - con decorrenza dal giorno 1 gennaio 1992 (data di entrata in vigore della legge) e fino al 31 dicembre 1993 - i termini di prescrizione e di decadenza riguardanti l'accertamento e la riscossione delle imposte complementari e suppletive di registro, ipotecarie, catastali, di successioni e donazioni ed INVIM. Trattandosi di sospensione, si sommerà quindi al periodo decorrente dal giorno 1 gennaio 1994 il periodo trascorso fino al 31 dicembre 1991.

È importante rilevare che la sospensione riguarda sia "i termini per la riscossione" delle imposte suindicate, sia "i termini per l'accertamento" delle stesse, e che, come rilevato dall'Amministrazione finanziaria (14), la sospensione stessa si applica non solo agli atti registrati anteriormente al 1 gennaio 1992, ma anche a quelli successivi a tale data, purchè registrati entro il termine del 31 dicembre 1993.

### **g) Segue: la decorrenza del termine di decadenza**

Come sopra rilevato, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile alla fattispecie in oggetto l'art. 2935 cod. civ., a norma del quale la prescrizione comincia a decorrere solo da

quando il diritto può essere fatto valere.

La dottrina è generalmente concorde nel ritenere applicabile l'art. 2935 anche alla decadenza (15), ritenendo la norma espressione di un principio generale, pur senza particolarmente approfondire il problema; e comunque sottolineando che in tema di decadenza la norma stessa ha un'importanza assai minore che in tema di prescrizione, in quanto la legge disciplina quasi sempre espressamente il dies a quo; vi è quindi una "tipizzazione" legislativa delle singole ipotesi di decorrenza del termine (cui corrisponde la tipizzazione delle cause di impedimento della decadenza ex art. 2966 c.c.), che non può che comportare una limitazione dell'applicabilità dello stesso art. 2935 nelle specifiche fattispecie di decadenza oggetto di disciplina legislativa, le quali devono quindi essere all'uopo singolarmente analizzate (16).

È comunque asserzione assolutamente pacifica, in dottrina e giurisprudenza, quella secondo cui la norma dell'art. 2935 cod. civ. preclude il decorso della prescrizione solo in costanza di un impedimento giuridico all'esercizio del diritto, per impedimento giuridico intendendosi un ostacolo o divieto legislativo all'esercizio del diritto o del potere: l'esempio tradizionale è quello del diritto sottoposto a termine iniziale od a condizione sospensiva.

A nulla rileva quindi - nella disciplina dell'art. 2935 - l'impedimento meramente di fatto (17).

Nella specifica fattispecie oggetto del presente studio, ed in particolare allorchè il ritardo da parte dell'U.T.E. nel comunicare la rendita all'Ufficio del Registro superi il termine di dieci mesi fissato dalla legge, non si ha mai un impedimento giuridico, ma al più un impedimento di mero fatto - come tale giuridicamente irrilevante - all'esercizio della potestà impositiva da parte dell'Ufficio (come riconosciuto del resto dalla stessa Amministrazione Finanziaria): in tale ipotesi, infatti, appare evidente che l'Ufficio del Registro, quale organo dell'Amministrazione Finanziaria, potrà agire (in via giudiziaria o - se si ritenga tale strada impraticabile nei rapporti interorganici (18) - in via amministrativa) per la tutela del proprio interesse a che sia rispettato da parte dell'U.T.E. il termine di dieci mesi ex art. 12. Non vi è quindi un impedimento assoluto all'esercizio della potestà impositiva (19).

Diversamente accade quando sia ancora pendente il termine di dieci mesi ex art. 12. In tal caso, infatti, l'Ufficio del Registro non potrà, probabilmente, attivarsi, nè nei confronti dell'U.T.E., nè nei confronti del contribuente, fino a che non sia scaduto detto termine.

Ciò, tuttavia, non comporta un'automatica applicabilità dell'art. 2935 all'ipotesi sopra descritta. Infatti, non è difficile dimostrare che anche l'impedimento derivante dalla pendenza del termine di dieci mesi è, in ogni caso, considerato dalla legge come irrilevante.

Ciò per diversi motivi:

- l'art. 2935 c.c., relativo alla prescrizione, è norma applicabile alla decadenza non in via diretta, ma semmai solo analogicamente (la norma è infatti collocata nel Capo I del Titolo V, dedicato alla prescrizione, mentre la decadenza è disciplinata dalle norme del Capo II);

- è riconosciuto, in dottrina, che spetta alla valutazione discrezionale del legislatore - per la soluzione del conflitto d'interessi tra le parti - disciplinare la decorrenza del termine di

prescrizione e decadenza, anche difformemente dalla regola di cui all'art. 2935 (20);

- la normativa fiscale in esame è sicuramente una normativa speciale, rispetto a quella generale contenuta nel codice civile in tema di decadenza, e quindi sicuramente nell'ambito del microsistema costituito da detta normativa speciale dovrà in prima battuta ricercarsi, per affinità di ratio, la soluzione del problema circa la rilevanza o meno dell'impedimento de quo. Ora, l'art. 34, comma 6, del Testo Unico sull'imposta di successione espressamente fa decorrere il termine di decadenza, senza avere alcun riguardo all'eventuale ritardo da parte dell'U.T.E., dalla liquidazione dell'imposta principale.

Adirittura, la legge di registro appare improntata ad una maggiore considerazione e tutela dell'interesse del contribuente, rispetto al T.U. sulle successioni: basti pensare al fatto che l'azione della finanza - relativamente all'imposta complementare - è soggetta ad un doppio termine di decadenza ed uno di prescrizione nella normativa del registro, e ad un solo termine di decadenza ed uno di prescrizione nella normativa delle successioni;

- la decadenza è stata introdotta, con la riforma tributaria del 1972, in luogo della prescrizione che anteriormente disciplinava l'azione della Finanza, proprio a tutela della certezza del rapporto Fisco-contribuente, e tale certezza sarebbe vanificata se si potesse sine die prorogare il termine in funzione dei ritardi del Catasto.

Del resto, la generale irrilevanza dell'istituto della sospensione in tema di decadenza dovrebbe indurre probabilmente a rivedere la stessa tesi dell'applicabilità dell'art. 2935 c.c. alla decadenza:

- se non rilevano, ai fini della sospensione, anche impedimenti giuridici all'esercizio del diritto (come, ad esempio, la mancanza di un rappresentante legale dell'incapace, ex art. 2942 cod. civ.)

- che si verificano dopo l'inizio del decorso del termine, altrettanto irrilevanti dovrebbero essere gli impedimenti iniziali;

- occorre rammentare che il ritardo da parte dell'U.T.E. è pur sempre un ritardo imputabile all'Amministrazione Finanziaria, cioè ad una delle parti del rapporto tributario (21). Senza voler approfondire, in questa sede, la complessa problematica del rapporto tra organi dello Stato, e dei rapporti interorganici in genere (22), è sufficiente richiamare le conclusioni di autorevole dottrina che - sulla base dell'unitaria imputazione giuridica dell'attività dei vari uffici ed amministrazioni allo Stato - ritiene prerogativa esclusiva di quest'ultimo la soggettività giuridica; e, al limite, configura una distinta imputazione per ciascuna delle Amministrazioni che lo compone (23).

Di sicuro, comunque, non esiste una distinta soggettività di Ufficio Tecnico Erariale ed Ufficio del Registro, che in ogni caso tendono - con le rispettive attività - alla realizzazione di un medesimo interesse o comunque di interessi (fiscali) convergenti. Ma se unitario è l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria, non possono certamente farsi ricadere sul contribuente le conseguenze delle disfunzioni e del ritardo di uno dei suoi uffici: sarebbe come se l'organo amministrativo di una società adducesse il ritardo di autorizzazione da parte dell'assemblea della

società stessa al fine di giustificare il ritardo nell'adempimento di una obbligazione della società. In altri termini, è onere dell'Amministrazione, nell'ambito della propria potestà di autorganizzazione, porre in essere le procedure idonee a coordinare l'attività dei propri organi in modo da garantirne l'efficienza (anche in ossequio al disposto dell'art. 97 della Costituzione), ed il rispetto dei termini di legge; senza che, per converso, le inefficienze possano essere fatte ricadere sul contribuente.

## **h) Conclusioni**

A conclusione dell'indagine, si può fondatamente sostenere che:

- la maggiore imposta da liquidare da parte dell'Ufficio del Registro, corrispondente alla differenza tra il valore dichiarato e quello tabellare comunicato dall'U.T.E., ha natura di imposta complementare;
- l'imposta complementare richiede necessariamente, anche nella fattispecie in esame, un "avviso di accertamento di maggior valore", da notificarsi nel termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale;
- detto termine di decadenza non è impedito in alcun modo dall'eventuale ritardo da parte dell'U.T.E. nel comunicare la rendita all'Ufficio del Registro, nè dalla pendenza del termine di dieci mesi ex art. 12;
- lo stesso termine di decadenza è stato sospeso fino al 31 dicembre 1993 - unitamente ai termini per la riscossione - dall'art. 57, comma II, della legge 413/1991 e successive modificazioni.

### **3. Imposta sulle donazioni**

L'art. 56, comma 4, del D. L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, come modificato dall'art. 23 della legge 30 dicembre 1991 n. 413, stabilisce che "Il valore dei beni e dei diritti donati è determinato a norma degli articoli da 14 a 19, e dell'articolo 34, commi 3, 4 e 5".

La norma, quindi, rinvia anche al comma 5 dell'articolo 34 (relativo agli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita), ma non al comma 6 dello stesso articolo (relativo agli immobili denunziati al N.C.E.U. ma senza rendita). Si potrebbe quindi pensare che la possibilità di avvalersi della valutazione automatica sia preclusa per gli atti di donazione quando gli immobili siano attualmente privi di rendita. Tale conclusione, tuttavia, non può essere assolutamente accolta, in quanto l'art. 12 del D.L. 70/1988 (norma vigente anche dopo l'emanazione del nuovo T.U. sull'imposta sulle successioni e donazioni) rinvia espressamente all'art. 8 della legge 17 dicembre 1986 n. 880, che ha introdotto la valutazione automatica anche per le donazioni.

Del resto, prima della modifica introdotta dall'art. 23 della legge 413/1991, l'art. 56 T.U. rinviava ai commi 3 e 4 dell'art. 34, ma non al comma 5, e lo stesso Ministero delle Finanze (24) non dubitava dell'estensibilità della valutazione automatica agli atti di donazione aventi ad oggetto

fabbricati senza rendita.

Quanto ai termini per l'accertamento, l'art. 60 D. L.vo 346/1990 rinvia, anche per la rettifica del valore dei beni e dei diritti, alle norme sull'imposta di registro; per cui valgono le conclusioni sopra riportate.

#### 4. Imposte ipotecarie e catastali - Imposta sull'incremento di valore degli immobili

Con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali, l'art. 17, I comma, del D. L.vo 31 ottobre 1990, n. 347 stabilisce che "Le imposte da corrispondere agli uffici del registro devono essere richieste entro gli stessi termini di decadenza stabiliti in materia di imposta di registro o di imposta sulle successioni e donazioni".

A sua volta, l'art. 13, I comma, rinvia anch'esso alle imposte di registro, di successione e donazione per l'accertamento e la liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, per le modalità e i termini della riscossione e la prescrizione.

Quanto all'imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM), l'art. 31 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643 rinvia espressamente alle disposizioni relative all'imposta di registro ed all'imposta di successione, per l'accertamento, la liquidazione e la riscossione dell'imposta, e per i relativi termini di prescrizione e di decadenza.

#### **NOTE**

(1) Proprio in considerazione della difficoltà nel far fronte tempestivamente all'onere dell'attribuzione delle rendite catastali, il Ministero delle Finanze, con circolare n. 350780/90 del 7 agosto 1990 della Dir. gen. Tasse, Div. IX, aveva ritenuto che - per le unità immobiliari variate ma già iscritte con rendita - la documentazione potesse essere inviata dall'U.T.E. all'Ufficio del Registro nel più ampio termine di diciotto mesi dalla presentazione della domanda di voltura.

(2) Circolare 29 settembre 1988 n. 50/400558, della Dir. gen. Tasse e imposte indirette affari, Div. IX, in *Il Fisco*, 1988, p. 5821: "Gli uffici provvederanno, pertanto, a liquidare, in una prima fase, l'imposta sulla base del valore indicato dai contribuenti e, successivamente, allorchè sarà pervenuto il cennato certificato, a recuperare la differenza d'imposta, che ha natura complementare, ove il valore tabellare risulti superiore a quello dichiarato, mediante notifica di apposito avviso di liquidazione".

(3) Circolare n. 210/4/1326 del 9 dicembre 1989 dell'Ispettorato compartimentale tasse per il Lazio, in *Corriere tributario*, 1990, p. 1615.

(4) Risoluzione Direzione Tasse n. 401136 del 22 agosto 1989, in *Il Fisco*, 1990, p. 1253.

(5) Merita rilevare che - come espressamente disposto dall'art. 34, VI comma, del Testo Unico sull'imposta di successione, e come riconosciuto dall'Amministrazione Finanziaria anche per l'imposta di registro (Circolare 29 settembre 1988 n. 50/400558, cit.; Circolare della Direzione Generale Tasse n. 56/78232/III del 16 dicembre 1988, in *Il Fisco*, 1989, p. 718) - in caso di valore tabellare superiore a quello dichiarato, la rettifica avviene liquidando la maggiore imposta corrispondente alla differenza tra valore dichiarato e valore catastale, senza quindi che assuma alcun rilievo il valore venale in comune commercio.

(6) ROSELLI-VITUCCI, *La prescrizione e la decadenza*, in *Trattato di diritto privato diretto da Rescigno*, 20, Torino 1985, p. 478.

(7) V. le circolari citate alle note 2 e 3.

(8) BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano 1961, p. 93; ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, IPSOA 1993, p. 177, e p. 224; PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, IPSOA 1986, p. 240; DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano 1987, p. 87; D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, p. 264; Cass. Sez. Unite 13 aprile 1957 n. 4551, in *Riv. Leg. Fisc.* 1958, p. 512; Risoluzione 251196 del 22 marzo 1982 del Ministero delle Finanze -Direzione Generale Tasse.

(9) Su cui v. DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, cit., p. 139 ss.; D'AMATI, op. cit., p. 342 ss.; PENCO, op. cit., p. 321 ss., e p. 328.

(10) Nel senso che "la rettifica si conclude attraverso la notifica al contribuente dell'avviso di accertamento di valore", PENCO, op. cit., p. 299. Secondo Cass. 1 agosto 1990 n. 7688, riportata in ARNAO, op. cit., p. 325, è ammissibile la notifica del solo avviso di liquidazione (senza previo avviso di accertamento) solo quando la rettifica dipenda non da un accertamento di maggior valore, ma da una diversa qualificazione giuridica dell'atto, che abbia dato luogo alla liquidazione di una maggiore imposta.

(11) DONNAMARIA op. cit., p. 141; e p. 197 ss.; Circ. Assonime n. 48 del 12.3.1973, in *Codice dell'imposta di registro*, edito dal Banco di Roma, 1987, p. 608; PENCO, op. cit., p. 404; ARNAO, op. cit., p. 403.

(12) In dottrina si è rilevato (SANTORO PASSARELLI, *Prescrizione e decadenza*, in *Riv. dir. civ.* 1926, I, p. 569) che, quando per un medesimo diritto sono previsti due termini (di cui uno breve ed uno lungo), il primo deve qualificarsi come termine di decadenza. In senso adesivo ROSELLI-VITUCCI, op. cit., p. 484.

(13) TORRENTE, *Manuale di diritto privato*, Milano 1978, p. 150; AZZARITI-SCARPELLO, *Della prescrizione e della decadenza*, in *Commentario al codice civile a cura di Scialoja e Branca*, Bologna- Roma 1964, p. 344 ss. Di recente, per la distinzione tra prescrizione e decadenza, ROSELLI-VITUCCI, op. cit., p. 485.

(14) Circ. Min. Fin. n. 89/E del 14 giugno 1994, in *Il Sole 24 Ore* del 15 giugno 1994.

(15) ROSELLI-VITUCCI, op. cit., p. 486-487; RUPERTO, Prescrizione e decadenza, Torino 1968, p. 447-448; MARESCA- FERRUCCI, Tutela dei diritti, in Commentario al codice civile, UTET, Torino 1980, p. 552-553; SARACENO, Prescrizione e decadenza, in Commentario al codice civile a cura di D'Amelio, Firenze 1943, p. 1027; Alberto ROMANO, Note in tema di decadenza, in Riv. trim. dir. e proc. civ. 1964, p. 231; CIAN-TRABUCCHI, Commentario breve al codice civile, Padova 1981, p. 1147; MAGAZZÙ, Decadenza, in Novissimo Dig. Ital., V, Torino 1960, p. 237.

(16) Alberto ROMANO, op. cit., p. 231.

(17) Per l'irrilevanza dell'impossibilità di fatto di esercitare il diritto nell'ottica dell'art. 2935 cod. civ., v. per tutti AZZARITI-SCARPELLO, op. cit., p. 221 ss. ("quando esistono obiettivamente dal punto di vista giuridico le condizioni necessarie e sufficienti perchè un diritto possa essere fatto valere, non hanno rilevanza, al fine di impedire il corso della prescrizione, eventuali ostacoli all'esercizio del diritto); CIAN-TRABUCCHI, op. cit., p. 1133 ss.; NICOLÒ-STELLA RICHTER, Rassegna di giurisprudenza sul codice civile, sub. art. 2935, Milano 1972, e successive appendici di aggiornamento.

La dottrina (AZZARITI-SCARPELLO cit.) ha giustificato l'apparente rigore della norma, con riferimento agli impedimenti di fatto, con la considerazione che, nei casi più meritevoli, la legge supplisce con altri mezzi tecnici, introducendo cause di sospensione della prescrizione, o mediante lo spostamento del dies a quo (ad esempio per l'annullamento per vizi del consenso).

Coerentemente, viene unanimemente ritenuto che la prescrizione decorra nonostante la pendenza di altri giudizi, il cui esito possa determinare il contenuto del diritto (Cass. 20 gennaio 1961 n. 80, in Giur. it. 1962, I, 1, c. 41); l'ignoranza del titolare circa l'esistenza del diritto (non cagionata da fatto doloso della controparte); l'ignoranza del creditore circa l'identità della persona obbligata; la mancata conoscenza del testamento contenente l'attribuzione del diritto; la mancata conoscenza della causa di annullamento del contratto; l'esistenza di chiamati ulteriori che non abbiano accettato l'eredità; la difficoltà di contabilizzare integralmente un credito (per quest'ultima fattispecie, v. Cass. 18 febbraio 1964 n. 356, in Giur. it. 1965, I, 1, c. 258).

La giurisprudenza ha addirittura ritenuto che la prescrizione decorra anche quando il diritto sia sconosciuto da una norma, solo successivamente dichiarata incostituzionale (Cass. 27 giugno 1988 n. 4361, in Giur. it. 1989, I, 1, c. 861, e le numerose altre sentenze ivi richiamate). Secondo la giurisprudenza, invece, costituiscono impedimenti legali rilevanti una condizione non ancora verificatasi o un termine non ancora scaduto (Cass. 12 luglio 1965 n. 1436, in Arch. resp. civ. 1966, p. 789; Cass. 17 luglio 1969 n. 2683, in Giust. civ. Rep. 1969, voce Prescrizione e decadenza, n. 16).

(18) VIRGA, La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione, Milano 1982, p. 28, nota 7; CORAGGIO, Tutela giurisdizionale nei rapporti interorganici ?, in Scritti per Miele, p. 269.

(19) Si può fare qui lo stesso ragionamento seguito dalla giurisprudenza (V. in proposito Cass. 27 giugno 1988 n. 4361, in Giur. it. 1989, I, 1, c. 861, e le numerose altre sentenze ivi

richiamate) a proposito dell'applicabilità dell'art. 2935 cod. civ. allorchè l'esercizio del diritto soggetto a prescrizione sia vietato da una norma la cui incostituzionalità sia dichiarata solo successivamente: la giurisprudenza pacificamente riconosce la prescrittibilità ab initio del diritto soggettivo, ritenendo che comunque il titolare del diritto abbia la possibilità, sin dall'inizio, di impugnare per incostituzionalità la norma, e quindi di esercitare il diritto.

(20) MARESCA-FERRUCCI, op. cit., p. 413-414.

(21) L'imputabilità all'Amministrazione Finanziaria del ritardo del Catasto è riconosciuta dalla stessa Circolare n. 210/4/1326 del 9 dicembre 1989 dell'Ispettorato compartimentale tasse per il Lazio, in *Corriere tributario*, 1990, p. 1615.

(22) Su cui v. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano 1958, I, p. 135; GIANNINI, *Organi*, in *Enc. dir.*, 1980, p. 59 ss. In particolare, la teoria dei rapporti interorganici risulta maggiormente approfondita in PUGLIATTI, *Il rapporto giuridico unisoggettivo*, in *Diritto civile - Metodo, teoria, pratica*, Milano, 1951, p. 471 ss.: l'autore dimostra come, a fronte di una unitaria imputazione giuridica dell'attività, e quindi di una unitaria soggettività dello Stato, esistano più sfere di competenza, quindi più organi, e rapporti giuridici tra gli stessi, unitariamente imputati allo stesso soggetto (Stato): "la titolarità di detti rapporti non può ripartirsi tra gli organi, anche se tra di essi è ripartita l'attività, ma si concentra nel soggetto unitario;

l'imputazione degli effetti dell'attività, e quindi del rapporto, va unicamente al soggetto, come unità giuridico-formale" (ivi, p. 479).

(23) ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, I, cit., p. 116, e p. 134-135; GIANNINI, loc. ult. cit.

(24) Risoluzione Min. Fin. Dir. gen. Tasse 28 giugno 1991 n. 260377.