VOL. LXXXIX - N. 5

ISSN 0012-3447

CEDAM

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Settembre-Ottobre
2018

edicolaprofessionale.com/DPT

Wolters Kluwer

TARIFFA R.O.C.: POSTE ITALIANE S.P.A. - SPEDIZIONE IN ABBONAMENTO POSTALE - D.L. 353/2003 (CONV. IN L. 27/02/2004 N. 46) ART. 1, COMMA 1, DCB MILANO - PUB. BIMESTRALE

Corte di Cassazione, sez. trib., 24 maggio 2017, n. 13033

Pres. Di Cerbo - *Est.* Mancuso

Agenzia delle entrate c. Provincia di Genova e Città metropolitana di Genova

Anche in caso di trasferimenti immobiliari effettuati nell'ambito di procedure esecutive e/o di aste pubbliche l'acquirente di immobile abitativo ha diritto di richiedere e di avvalersi, in sede di atto notarile e ai fini delle imposte di registro e ipocatastali, del criterio di tassazione su base catastale ("prezzo valore").

(Omissis). Svolgimento del processo.

1. Con sentenza n. 529/2011, la Commissione tributaria regionale di Genova confermava la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova che, in accoglimento di ricorso della Provincia di Genova, aveva annullato l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dall'Agenzia delle Entrate la quale, in relazione alla compravendita a trattativa privata di un immobile, pretendeva l'applicazione della maggiore imposta derivante dall'applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 44, che prevede, per i casi di alienazione espropriazione e trasferimento coattivo, la commisurazione dell'imposta di registro al prezzo di aggiudicazione, mentre la contribuente aveva invece pagato l'imposta commisurata al valore catastale.

2. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a unico motivo.

La Provincia di Genova si è costituita, chiedendo la declaratoria di inammissibilità e il rigetto del ricorso.

La Città Metropolitana di Genova, subentrata *ex lege* all'omonima Provincia, si è costituita e contestualmente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c., deducendo la sopravvenuta declaratoria di illegittimità costituzionale del predetto art. 44, con sentenza n. 6/2014 nonché il passaggio in giudicato della sentenza favorevole per l'acquirente.

Motivi della decisione.

1. La ricorrente lamenta, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. 131 del 1986, art. 44 (T.U.I.R.). Dopo l'analisi delle caratteristiche della normativa che regola le vendite all'asta, sostiene che nel caso in esame erano presenti gli elementi caratterizzanti la procedura di evidenza pubblica, e infatti il dirigente della Provincia aveva autorizzato un secondo esperimento di gara mediante trattativa privata ai sensi del R.D. 23 maggio 1924, n. 827, art. 41, comma 1, dopo che la precedente procedura era andata deserta.

2. Il ricorso è ammissibile.

Va disattesa l'eccezione con la quale la resistente denuncia l'inammissibilità del ricorso, assumendo che lo stesso postulerebbe una nuova valutazione di una questione già decisa dal giudice di primo grado e non oggetto di impugnazione davanti al giudice dell'appello. Contrariamente a quanto sostenuto dalla resistente, l'impugnazione in esame non tende a mettere in discussione la qualificazione giuridica dell'atto di vendita sottoposto a tassazione in termini di trattativa privata, ma lamenta l'erroneità della decisione impugnata per non aver affermato la riconducibilità di tale procedura nell'ambito della categoria delle procedure ad evidenza pubblica, con conseguente assoggettamento alla relativa disciplina fiscale.

3. Il ricorso è infondato.

Il criterio generale per determinare la base imponibile degli atti che hanno ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, stabilito dal D.P.R. n. 131 del 1986, è costituito dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto (art. 43, comma 1, lett. *a*) – da intendersi nel senso di valore venale in comune commercio (art. 51, comma 1) – oppure dal corrispettivo pattuito, se questo sia superiore al valore venale (art. 51, comma 2).

La L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 497, ha introdotto una deroga a tale criterio generale di determinazione della base imponibile per le cessioni immobiliari, stabilendo che, in presenza di determinati requisiti (soggettivi e oggettivi) e di specifiche condizioni, la base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sia costituita dal valore catastale, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato in atto (c.d. criterio "tabellare"). Tale criterio, basato appunto sul sistema del "prezzo-valore", non poteva trovare applicazione per i trasferimenti degli immobili ad uso abitativo avvenuti a seguito di espropriazione forzata e, in generale, per i trasferimenti coattivi, in quanto, ai sensi dell'art. 44 del citato D.P.R., per tali trasferimenti la base imponibile è determinata con riferimento al prezzo di aggiudicazione o all'indennizzo riconosciuto.

Il tema dell'applicabilità del sistema del prezzo-valore ai trasferimenti posti in essere in sede di espropriazione forzata e di pubblico incanto di cui all'art. 44, tuttavia, è stato oggetto della sentenza n. 6 del 23 gennaio 2014 della Corte costituzionale, intervenuta nella pendenza tra le parti del presente giudizio di cassazione.

Con tale pronuncia è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale della L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497, nella parte in cui non prevede la facoltà, per gli acquirenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, i quali non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche e professionali, di chiedere che, in deroga al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 44, comma 1, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, commi 4 e 5, fatta salva l'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. *d*), ultimo periodo.

La Corte costituzionale ha rilevato che "La mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è dunque sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, in particolare, con riguardo, all'esclusività del diritto potestativo concesso all'acquirente in libero mercato". La norma oggetto della declaratoria di incostituzionalità persegue la finalità di consentire al contribuente di scegliere la soluzione più conveniente in relazione all'andamento del mercato immobiliare. Secondo la Corte, "L'attuale sistema consente, infatti, non solo di esercitare il diritto potestativo consistente nella scelta del valore determinato secondo il criterio tabellare, ma anche, in presenza di fasi congiunturali avverse, quando i prezzi degli immobili in regime di libero mercato risultino – anche a seguito dell'eventuale concomitante aggiornamento dei dati catastali inferiori al medesimo criterio tabellare, di non chiedere l'applicazione di tale criterio". La preclusione della facoltà di scelta per gli acquirenti della stessa categoria di immobili destinati ad uso abitativo, che parimenti non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, ma acquisiscono la proprietà in esito a procedure esecutive o per asta pubblica, contrasta, pertanto, con l'art. 3 Cost., poiché implica un'ingiustificata discriminazione del trattamento tributario riservato ad una categoria omogenea di beni.

A seguito di tale decisione, deve ritenersi che la previsione di cui alla L. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497, include la possibilità per il contribuente – di richiedere l'applicazione del criterio del prezzo valore anche ai trasferimenti derivanti da espropriazione forza-

ta e da pubblico incanto di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 44, qualora ne ricorrano le condizioni.

La sentenza della Corte costituzionale opera, dal giorno della sua pubblicazione, con effetto *ex tunc*, con il solo limite dei rapporti già esauriti.

Nella fattispecie in esame, si è in presenza non solo di rapporto ancora pendente tra le parti, ma di proposizione da parte del contribuente di istanza di determinazione della base imponibile secondo il criterio del c.d. prezzo-valore, in ragione dell'applicazione dei parametri catastali, sin dal momento della richiesta di registrazione dell'atto di vendita.

Alla luce dell'intervenuta pronuncia della Corte costituzionale, il ricorso, a prescindere dall'esame della questione relativa alla riconducibilità della procedura con la quale è stato trasferito l'immobile nella disposizione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 44, è infondato. L'imposta di registro, in ogni caso, poteva essere computata secondo il criterio del valore catastale dell'immobile compravenduto, come richiesto specificatamene dall'acquirente in sede di rogito notarile. L'avviso di liquidazione in contestazione, quindi, risulta illegittimo poiché fondato sull'erroneo presupposto dell'inapplicabilità dell'agevolazione del prezzo del valore ai trasferimenti effettuati nell'ambito di procedure esecutive e/o aste pubbliche.

4. Per le ragioni esposte, il ricorso per cassazione va rigettato. Considerata la complessità della questione e l'intervento della sentenza della Corte costituzionale sopra richiamata in epoca successiva alla proposizione del ricorso, si ritiene che sussistano giusti motivi per compensare tra le parti le spese di lite per tutte le fasi del giudizio.

P.Q.M. – Rigetta il ricorso e compensa le spese. *(Omissis).*

L'estensione dell'applicazione del meccanismo del "prezzo – valore" ai trasferimenti coattivi e ai contratti aggiudicati a seguito di pubblico incanto

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Il criterio del "prezzo – valore". – 3. Il precedente orientamento circa l'inapplicabilità del meccanismo del "prezzo – valore" ai trasferimenti coattivi e ai contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto. – 4. I principali argomenti addotti a sostegno della tesi circa l'inapplicabilità del meccanismo "prezzo – valore" al sistema dei trasferimenti coattivi e il loro possibile superamento. – 5. La sentenza della Corte costituzionale n. 6 del 23 gennaio 2014. – 6. La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 95/E del 3 novembre 2014. – 7. La possibilità di esercizio dell'opzione con atti integrativi a seguito dell'intervento della Corte costituzionale. – 8. Considerazioni conclusive.

1. – *Introduzione*

Con la sentenza annotata, la Corte di Cassazione ha trasfuso correttamente i principi affermati nella sentenza della Corte costituzionale n. 6 del 15 gennaio 2014, depositata il 23 gennaio 2014, ad una controversia che ha visto protagoniste la Provincia di Genova (divenuta in seguito Città Metropolitana di Genova) e l'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

Da quanto emerge dalla lettura della sentenza in commento, la vicenda ha tratto origine dalla emanazione di un avviso di liquidazione da parte dell'Agenzia delle entrate di Genova nei confronti della Provincia di Genova (parte venditrice) e della parte acquirente (persona fisica), per il recupero della maggiore imposta scaturente dall'applicazione dell'art. 44 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico imposta di registro – di seguito denominato t.u.r.), il quale prevede, per i casi di vendita di beni mobili e immobili effettuata in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto, la commisurazione dell'imposta di registro al prezzo di aggiudicazione.

Nello specifico, la Provincia di Genova aveva indetto, dapprima, una "procedura di evidenza pubblica", andata, peraltro, deserta; successivamente, l'Ente aveva effettuato un secondo esperimento di gara a trattativa privata.

Inoltre, la parte acquirente aveva presentato – sin dal momento della richiesta della registrazione dell'atto di compravendita – istanza di determinazione della base imponibile secondo il criterio del c.d. "prezzo – valore", ed aveva versato l'imposta di registro commisurata al valore catastale dell'immobile.

Sia la Commissione tributaria provinciale di Genova che la Commissione tributaria regionale della Liguria avevano accolto il ricorso proposto dalla Provincia di Genova, annullando l'atto emesso dall'Agenzia delle entrate nei suoi confronti. Quest'ultima aveva proposto ricorso per cassazione e, nelle more del giudizio, era intervenuta la sentenza n. 6 del 23 gennaio 2014, con cui la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della l. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, 497° comma, nella parte in cui non prevede la facoltà, per gli acquirenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, i quali non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche e professionali, di chiedere che, in deroga all'art. 44, 1° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, 4° e 5° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986, salva l'applicazione del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 39, 1° comma, lett. *d*), ultimo periodo.

Ne discendeva, dunque, che la possibilità per il contribuente di richiedere l'applicazione del criterio del "prezzo - valore" doveva intendersi riferita anche al caso di trasferimenti derivanti da espropriazione forzata e da pubblico incanto di cui al d.p.r. n. 131 del 1986, art. 44, qualora

ricorressero tutti i requisiti previsti dall'art. 1, 497° comma, della l. 23 dicembre 2005, n. 266.

La Suprema Corte, nella propria pronuncia, ha correttamente statuito che la sentenza della Corte costituzionale produce effetti *ex tunc*, travolgendo fin dall'origine la validità e l'efficacia della norma dichiarata incostituzionale, con il solo limite dei rapporti già esauriti, e che, nella fattispecie in esame, non solo si era in presenza di un rapporto ancora pendente tra le parti, ma la parte acquirente aveva, altresì, proposto istanza per la determinazione della base imponibile secondo il criterio del c.d. "prezzo-valore" (ossia, assumendo quale base imponibile il valore catastale) sin dal momento della richiesta di registrazione del decreto di trasferimento.

Ne ha, pertanto, tratto le conclusioni che, alla luce dell'intervenuta pronuncia della Corte costituzionale, "a prescindere dall'esame della questione relativa alla riconducibilità della procedura con la quale è stato trasferito l'immobile nella disposizione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 44", l'avviso di liquidazione in contestazione era da considerarsi illegittimo poiché "fondato sull'erroneo presupposto dell'inapplicabilità dell'agevolazione del prezzo del valore ai trasferimenti effettuati nell'ambito di procedure esecutive e/o aste pubbliche".

2. – *Il criterio del "prezzo – valore"*

Nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro, la determinazione della base imponibile su cui applicare l'imposizione viene definita dal legislatore all'art. 43 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico imposta di registro – t.u.r.), in relazione a diverse tipologie di contratti e atti, salvo quelle individuate negli articoli seguenti, dal 44 al 49.

Tale disposizione, in particolare, prevede che "La base imponibile... è costituita: ... per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto".

Il concetto di "valore del bene o del diritto" viene, poi, meglio elaborato nel successivo art. 51 del medesimo Testo unico, laddove si precisa che: "1. Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni e dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. 2. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio". Infine, il 3° comma dell'art. 51 individua i criteri sulla base dei quali

l'Amministrazione finanziaria può procedere alla rettifica del valore dei beni immobili dichiarato in atto.

Ne discende, dunque, che, nell'ambito dei trasferimenti immobiliari, le parti devono assoggettare a tassazione l'atto sottoposto a registrazione assumendo quale base imponibile il corrispettivo pattuito. Qualora lo stesso non venga indicato (o venga dichiarato in misura inferiore a quella effettiva), la base imponibile viene ad essere costituita dal "valore dei beni e dei diritti", intendendosi per tale il valore venale in comune commercio.

Infatti, ai sensi dell'articolo 52, 1° comma, del t.u.r. "L'ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 51 [immobili e aziende] hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni".

Questo articolo, che introduce il concetto di accertamento di maggior valore, riferito ai beni immobili o alle aziende oggetto di trasferimento, stabilisce che l'ufficio ha il potere di disconoscere il valore dichiarato dalle parti nell'atto, qualora lo ritenga non veritiero, rettificandolo in aumento. Tale potere, tuttavia, incontra un limite nelle previsioni di cui ai commi 4 e 5-*bis* [1] dell'art. 52 del Testo unico dell'imposta di registro, i quali prevedono, rispettivamente, 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 per i terreni a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito,..." [2] e "le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della L. 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni".

La disposizione contenuta nel 4° comma dell'art. 52 introduce il meccanismo della "valutazione automatica su base catastale" e vale a stabilire una preclusione normativa al potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria – che si sostanzia nel sottoporre a rettifica, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, il valore degli immobili dichiarato in una

---

[1] Comma aggiunto dall'art. 35, comma 23-*ter*, d.l. n. 223 del 2006.

[2] Il 5° comma del citato art. 52 prevede che i moltiplicatori di settantacinque e cento volte possono essere modificati, in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale*. Il meccanismo della valutazione automatica fondata sulle rendite catastali ha subito modifiche nel corso degli anni, sia a causa delle variazioni delle tariffe d'estimo sia per effetto dell'aggiornamento dei moltiplicatori applicabili.

compravendita immobiliare – se nell'atto notarile di trasferimento tale valore è stato indicato in misura almeno pari al valore catastale dell'immobile, ottenuto moltiplicando la rendita catastale rivalutata per i coefficienti ministeriali ([3]). Tale valore catastale, inoltre, rappresenta anche la base imponibile sulla quale applicare l'imposta di registro.

Pertanto, il metodo di valutazione automatica su base catastale viene a svolgere essenzialmente due funzioni: da un lato, esso si viene a configurare come un limite preclusivo all'esercizio dell'azione accertatrice da parte dell'Amministrazione finanziaria, qualora il valore del bene immobile oggetto di trasferimento indicato nell'atto risulti almeno pari al valore catastale del medesimo; dall'altro, esso rappresenta una possibilità alternativa di determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione, con le aliquote previste in relazione al tipo di operazione posta in essere, che tuttavia – come vedremo meglio nel prosieguo – può applicarsi, su base opzionale, soltanto nei casi di cessioni di immobili e relative pertinenze disciplinate dall'art. 1, 497° comma, della l. 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modificazioni.

Infine, l'art. 44 del Testo unico dell'imposta di registro, al 1° comma, prevede che "Per la vendita di beni mobili e immobili fatta in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione, diminuito, nell'ipotesi prevista dall'art. 587 del codice di procedura civile, della parte già assoggettata a imposta".

Questo era il quadro normativo esistente fino all'avvento della legge finanziaria per il 2006, che ha introdotto un'importante modifica nell'ambito del sistema di tassazione dei trasferimenti immobiliari. Nello specifico, l'art. 1, 497° comma, della l. 23 dicembre 2005, n. 266 ha introdotto una deroga al criterio di determinazione della base imponibile, così come previsto in base alla lettura del combinato disposto degli artt. 43, 51 e 52 del t.u.r., deroga che poi ha trovato la propria definitiva formulazione nell'art. 52 del t.u.r. con l'inserimento del comma 5-*bis* ad opera dell'art.

([3]) Attualmente i nuovi moltiplicatori sono i seguenti:
– edifici cat. A – C (esclusi A/10 e C/1): 110 (se prima casa) o 120 (negli altri casi);
– edifici cat. A/10 (uso ufficio) e cat. D (opifici industriali): 60;
– edifici cat. C/1 ed E: 40,8;
– immobili cat. B: 140.

Per la determinazione del valore catastale, dal 1° gennaio 1997 le rendite catastali da considerare per il calcolo sono quelle che risultano dai registri del Catasto (dei fabbricati o dei terreni) rivalutate del 5%, se si tratta di edifici ovvero del 25% se si tratta di terreni (non edificabili).

35, comma 23-*ter*, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella l. 4 agosto 2006, n. 248 (c.d. decreto Bersani-Visco).

Ulteriori modifiche sono state, poi, apportate dall'art. 1, 309° comma, della l. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007).

Attualmente la norma prevede che: "In deroga alla disciplina di cui all'art. 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di 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, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 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 30 per cento" (4).

In presenza dei presupposti normativi e della richiesta di parte con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto di trasferimento (5), la base

---

(4) Dal tenore letterale della disposizione in argomento discende, dunque, che l'applicazione del meccanismo del "prezzo – valore" è possibile a condizione che ricorrano i requisiti soggettivi (ossia, che si tratti di cessioni poste in essere nei confronti di acquirenti persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali) e oggettivi (le cessioni devono avere ad oggetto beni immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, non anche altre tipologie di fabbricati), e che la parte acquirente formuli apposita richiesta al notaio rogante ed indichi nell'atto di trasferimento (e non anche successivamente, attraverso la stipula di atti integrativi) il corrispettivo effettivamente pattuito. L'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005, nella sua originaria formulazione limitava tale sistema alle fattispecie in cui entrambe le parti – sia la parte venditrice che quella acquirente – fossero persone fisiche non esercenti attività di impresa, artistica o professionale.

(5) Come confermato anche nella c.m. 6 giugno 2007, n. 6/E, paragrafi 1.1 e 1.4. In particolare, con la successiva risoluzione 9 giugno 2009, n. 145/E, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, in ragione della formulazione letterale della norma e della finalità da essa perseguita, che consiste, tra l'altro, nel far emergere i reali corrispettivi delle contrattazioni immobiliari, si deve escludere che la dichiarazione di cui all'art. 1, 497° comma, possa essere contenuta in un atto integrativo successivo al negozio traslativo. Questa soluzione risponde anche alla necessità di garantire la certezza nei rapporti giuridici e di tutelare il reciproco affidamento tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. Questo perché l'opzione, espressa nell'atto di trasferimento, di volersi avvalere della disciplina del "prezzo – valore" produce effetti immediati in ordine all'attività di controllo degli Uffici, inibendone i poteri di rettifica (art. 52, comma 5-*bis*, t.u.r.). Non si può, dunque, ipotizzare, che l'attività di accertamento e di rettifica del valore avviata dall'ufficio possa poi essere inibita dall'acquirente attraverso la presentazione di un atto integrativo diretto a chiedere l'applicazione del

imponibile, in deroga alla previsione di carattere generale, è individuata nel valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, 4° e 5° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986, ossia nel valore catastale o tabellare, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto (6).

3. – *Il precedente orientamento circa l'inapplicabilità del meccanismo del "prezzo – valore" ai trasferimenti coattivi e ai contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto*

Fin dalla sua introduzione, la nuova disciplina del "prezzo – valore" ha suscitato molti dubbi interpretativi e generato questioni controverse, soprattutto in ordine all'applicabilità della stessa ai trasferimenti di immobili abitativi effettuati in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica oppure tramite contratti aggiudicati o stipulati in seguito a pubblico incanto.

Sulla questione, l'Amministrazione finanziaria si era pronunciata con due risoluzioni, la n. 102/E del 17 maggio 2007 e la n. 121/E del 1° giugno 2007, con le quali aveva espressamente escluso tale applicazione estensiva.

Con il primo dei due documenti di prassi era stato affermato che la deroga prevista dall'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005 non poteva essere estesa ai trasferimenti di immobili ad uso abitativo in seguito ad aggiudicazione all'asta pubblica, poiché tale deroga era riferita in modo espresso al solo art. 43 del t.u.r. Secondo l'Agenzia delle entrate, il tenore letterale della norma non lasciava adito a dubbi: la determinazione della base imponibile in base al criterio del "prezzo – valore" risultava applicabile esclusivamente alle cessioni di immobili di cui all'art. 43 del t.u.r., in presenza dei requisiti oggettivi e soggettivi e delle condizioni prescritte dalla disposizione.

---

meccanismo del "prezzo – valore". Così, E. Fronticelli Baldelli, *Il prezzo valore applicato alla vendita giudiziaria dei beni*, in *Corr. trib.*, 2015, 111.

(6) Questo meccanismo, a decorrere dal primo gennaio 2014, interessa la sola tassazione ai fini dell'imposta di registro. Ciò per effetto delle modifiche apportate all'art. 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dall'art. 26, 1° comma, del d.l. 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla l. 8 novembre 2013, n. 128, e dall'art. 1, 608° comma, della l. 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014) che in sostanza ha limitato l'applicazione dell'aliquota proporzionale alla sola imposta di registro, mentre le imposte ipotecaria e catastale restano dovute in misura fissa, pari a euro 50,00 ciascuna. Fino al 31 dicembre 2013, invece, in molti casi anche le imposte ipotecarie e catastali erano previste con aliquote proporzionali, cosicché, anche per esse l'applicazione della regola del "prezzo – valore" risultava importante.

Viceversa, tutte le fattispecie disciplinate dall'art. 44 del t.u.r. non potevano "essere attratte nell'ambito della novella del comma 497, poiché la base imponibile è determinata con riferimento al prezzo di aggiudicazione, all'indennizzo e non al valore, con la conseguente inapplicabilità ai predetti trasferimenti, delle disposizioni contenute nel richiamato articolo 52, commi 4 e 5, del t.u.r.".

Con la successiva risoluzione n. 121/E del 1° giugno 2007, l'Agenzia delle entrate aveva ribadito il proprio orientamento, operando uno specifico rinvio alla risposta già contenuta nella risoluzione n. 102/E, di poco precedente.

Per lungo tempo, dunque, l'Amministrazione finanziaria si è orientata nel senso di escludere in maniera categorica, sulla base della formulazione letterale dell'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005, l'applicabilità della deroga prevista da tale disposizione alle ipotesi di trasferimenti di immobili abitativi effettuati in sede di espropriazione forzata o a seguito di aggiudicazione all'asta pubblica oppure tramite contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto. In tali fattispecie la base imponile non poteva, dunque, che essere costituita dal prezzo di aggiudicazione fissato in sede di pubblica gara, senza possibilità alcuna di avvalersi del meccanismo del cosiddetto "prezzo-valore" (7).

4. – *I principali argomenti addotti a sostegno della tesi circa l'inapplicabilità' del meccanismo "prezzo – valore" al sistema dei trasferimenti coattivi e il loro possibile superamento*

Tuttavia continuavano a permanere molti dubbi circa la corretta interpretazione e applicazione della norma e la questione non pareva di agevole soluzione.

Svariate erano le ragioni che deponevano a favore delle argomentazioni del Fisco nel senso di escludere l'applicazione in via estensiva della disciplina del "prezzo – valore" ai trasferimenti coattivi.

Prima fra tutti, come già segnalato, lo specifico riferimento che l'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005 opera al solo art. 43 del t.u.r., senza fare menzione alcuna dell'art. 44 del medesimo Testo unico. Pertanto, un'interpretazione rigorosamente letterale della norma lasciava intendere che la volontà e l'intento del legislatore fossero quelli di consentire l'ap-

(7) Tale orientamento, come meglio si vedrà in seguito, è stato poi superato con le indicazioni e i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nella circ. 21 febbraio 2014, n. 2/E.

plicazione della deroga contenuta nel summenzionato art. 1, 497° comma, ai soli casi di "contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali" previsti dall'art. 43 del t.u.r.

Inoltre, non si può non notare come nell'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005 il legislatore utilizzi per ben due volte il termine "cessione" ("per le sole cessioni" e "all'atto della cessione"); anche tale elemento letterale generava una convergenza di opinioni nel senso di concludere che l'intenzione del legislatore fosse quella di circoscrivere il perimetro applicativo della disciplina ai soli casi di trasferimenti a titolo traslativo della titolarità giuridica di beni o diritti che si vengono a realizzare tra due o più soggetti su base consensualitica, per effetto di una reciproca manifestazione di volontà, che trova consacrazione in un contratto.

Si sosteneva, pertanto, che nel caso dei trasferimenti coattivi non si sarebbe venuto a configurare il consenso che sarebbe rinvenibile tipicamente negli atti di "cessione", a cui fa riferimento la disciplina del "prezzo – valore"; nell'ambito delle procedure di trasferimento coattivo si potrebbe quasi parlare di una manifestazione di volontà "asimmetrica" o "disallineata", in quanto, da un lato, l'aggiudicatario che partecipa alla procedura manifesta la propria volontà al fine di vedersi aggiudicato l'immobile, dall'altro, il trasferimento della proprietà prescinde da una manifestazione di volontà da parte del debitore esecutato e si viene a realizzare per effetto di un provvedimento dell'autorità giudiziaria (8).

Inoltre, nella vendita forzata immobiliare il trasferimento della titolarità giuridica del bene si realizza nell'ambito di una procedura a due fasi: in primo luogo, vi è lo svolgimento della procedura di aggiudicazione e, solo a seguito di questa, viene poi emesso il decreto di trasferimento, subordinato al pagamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario. A seguito dell'emanazione di tale decreto da parte del giudice dell'esecuzione si conclude il processo di esecuzione e si perfeziona il passaggio della proprietà dell'immobile.

Un ulteriore argomento su cui la dottrina faceva leva al fine di escludere l'applicazione estensiva del meccanismo del "prezzo – valore" ai trasferimenti coattivi era rinvenibile nella previsione per cui, al fine di poter beneficiare della tassazione applicata sul valore catastale dell'immo-

(8) La deroga al principio consensualistico troverebbe la sua ratio nella finalità tipica dell'esecuzione, che è quella di consentire il soddisfacimento degli interessi del creditore procedente e di quelli eventualmente intervenuti nel processo, secondo il principio generale della responsabilità patrimoniale del debitore di cui all'art. 2740 c.c. Così M. Ciarleglio, *La Consulta estende il prezzo valore alle vendite coattive*, *retro*, 2014, II, 581.

bile, prescindendo dal corrispettivo pattuito, ai sensi dell'art. 1, 497° comma, era necessaria la formulazione di un'apposita richiesta resa dalla parte acquirente al notaio all'atto della cessione.

Per questa ragione – attenendosi scrupolosamente al dettato letterale della norma – se ne traeva la conclusione che il requisito della richiesta "resa al notaio" sarebbe risultato circoscritto alle sole ipotesi in cui il trasferimento immobiliare, su base volontaria e consensualistica, fosse stato perfezionato tramite il ministero dello stesso, mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata, trattandosi degli unici atti in cui è richiesto l'intervento del notaio, così come anche affermato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 121/E del 2007, più sopra citata.

Va da sé che il primo elemento su cui si fonda l'attività dell'interprete è proprio il dato letterale e, in base a quanto previsto dall'art. 12, 1° comma, delle Disposizioni sulla legge in generale ("preleggi") "nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore".

Quindi, l'interprete, nel ricostruire il pensiero e l'intento che ha animato il legislatore, deve attenersi per prima cosa al "significato proprio delle parole". E poiché il legislatore si avvale sia di termini tratti dalla lingua ordinaria che di termini tecnici, nel caso in cui venga usato un termine di uso corrente, di cui il legislatore non fornisca la specifica definizione, l'interprete deve attenersi al significato corrente del termine usato, cercando di specificarlo meglio in base al contesto in cui si viene ad incastonare (9). Inoltre, un termine di comune utilizzo nel linguaggio ordinario può venire ad assumere un significato tecnico, diverso e più preciso, all'interno di uno specifico contesto normativo. Molto spesso, infatti, è lo stesso legislatore che fornisce delle dettagliate definizioni dei termini e dei

(9) Benché un termine tratto dal linguaggio di uso corrente, per il solo fatto di essere utilizzato in una legge, acquisisca per ciò stesso una valenza tecnica. Può accadere che un termine sia usato in senso tecnico dalla dottrina e poi recepito dal legislatore (ad esempio, in diritto tributario, le espressioni "presupposto", "sostituto di imposta", "responsabile d'imposta", "atto di imposizione", sono state recepite dal legislatore dopo che erano state tecnicizzate dalla dottrina; lo stesso vale per l'espressione "capacità contributiva", originatasi nell'ambito della scienza delle finanze, e successivamente recepita nell'art. 53 della Cost.). Cfr. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. 1 Parte generale*, Torino, Utet ed., 2017, 44. Nello stesso senso G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, Cedam ed., 2012, 198, secondo cui, quando il termine usato è polisenso e si tratta di scegliere tra un uso comune e un uso tecnico, l'opinione più accreditata è che di norma il legislatore usa i termini nel loro significato tecnico, non in quello comune.

concetti che vengono adoperati nell'ambito di una specifica disciplina normativa (10).

Se poi il testo della legge non fornisce all'interprete la specifica disciplina da applicare alla fattispecie concreta, ecco che si presenta una lacuna normativa e si pone un problema di integrazione.

Il nostro ordinamento offre, quale rimedio per superare le lacune del diritto, il ricorso all'analogia, il cui fondamento si rinviene nel secondo comma dell'art. 12 delle preleggi, sopra citato, il quale prevede che "se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato".

Tale disposizione introduce i concetti dell'*analogia legis* (applicazione di norme dettate per casi simili o materie analoghe) e dell'*analogia iuris* (ricorso ai principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato) quali strumenti per poter colmare eventuali lacune normative, facendo ricorso ad altre norme esistenti nell'ordinamento, dalle quali desumere la regola prescrittiva applicabile anche alla fattispecie lacunosa.

Nel caso di specie – e prima dell'intervento risolutivo della Corte costituzionale – il nodo cruciale della questione consisteva nel comprendere se anche alle fattispecie previste nell'art. 44 del t.u.r. potesse rendersi applicabile la disciplina del "prezzo – valore", in considerazione del fatto che l'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005 adopera il termine "cessioni".

A ben vedere, nel nostro ordinamento tributario una definizione di "cessione di beni" viene fornita dal legislatore nell'ambito della disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto, laddove all'art. 2, 1° comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, è previsto che "costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimenti della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere".

L'iva, come è noto, è un tributo armonizzato che si ispira a un modello impositivo europeo, comune agli Stati membri dell'Unione Europea. L'introduzione di questo tributo nel nostro ordinamento risale (11) alle diretti-

(10) Come, ad esempio, nell'art. 1 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

(11) Fino ad allora, l'imposta sul consumo vigente in Italia era l'IGE (imposta generale sull'entrata) che gravava su ogni entrata di denaro a seguito di cessione di beni o prestazioni di servizi. Si trattava di una forma di tassazione plurifase e cumulativa che colpiva distintamente ciascun passaggio dei beni e servizi. Ciò, determinava effetti economici distorsivi causati dal fatto che il tributo non colpiva solo il valore aggiunto prodotto in una fase del ciclo produttivo distributivo, ma tutti gli atti economici che determinavano l'entrata. Di conseguenza, il tributo diveniva un costo per il cessionario che veniva incorporato nel

ve comunitarie 11 aprile 1967, n. 227/67/CEE e n. 228/67/CEE, che si venivano a inserire nell'ambito di un processo verso l'armonizzazione, finalizzato a consentire la costituzione e il corretto funzionamento di un mercato comune europeo, nel quale merci, servizi, persone e capitali potessero liberamente circolare senza ostacoli legati ad eventuali differenze di natura fiscale (12). Successivamente, nel corso del tempo, sono state emanate ulteriori direttive comunitarie, fino a che con la direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio dell'Unione Europea del 28 novembre 2006 è stata sostanzialmente riscritta – allo scopo di razionalizzare la disciplina a seguito delle diverse modifiche intervenute nel corso degli anni – la direttiva comunitaria n. 77/388/CE del 17 maggio 1977, che aveva dettato regole di applicazione uniformi in materia di Iva per tutto il territorio comunitario, individuando i principi fondamentali dell'imposta.

Proprio questa normativa sovraordinata al nostro ordinamento nazionale contiene una chiara e precisa definizione di cosa debba intendersi per "cessioni di beni" nell'art. 14, paragrafo 1, dove viene specificato che si considera "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario (13). Secondo la Corte di giustizia dell'Unione europea il citato art. 14 va inteso nel senso che la nozione di cessione di un bene non coincide pienamente e non deve essere confusa con il concetto di trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente. Essa comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra a disporre di fatto di tale bene come se fosse proprietario. Ed infatti, la definizione nazionale, contenuta nel sopra citato art. 2 del d.p.r. n. 633 del 1972, va interpretata in senso conforme al diritto dell'Unione e ciò richiede uno sforzo di integrazione della disciplina interna in maniera coerente con quella contenuta nella direttiva Iva.

---

prezzo di vendita del bene, non essendo ammessa la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e di servizi. Nelle successive cessioni, pertanto, il tributo era calcolato anche su quella parte che aveva già colpito i precedenti passaggi.

(12) In particolare, le due direttive prescrivevano agli Stati membri di adeguare la propria forma di imposizione sul consumo a un sistema comune di imposta sul valore aggiunto, che avesse le caratteristiche della neutralità, in modo da garantire la massima uniformità nell'applicazione della disciplina sovranazionale, eliminando tutte quelle differenze di oneri fiscali che apparivano suscettibili di alterare la concorrenza e ostacolare gli scambi, con il fine ultimo di garantire la piena integrazione del mercato unico, un mercato, cioè, che presentasse le medesime caratteristiche di un mercato interno nazionale.

(13) Tra i beni materiali vengono inclusi espressamente l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili.

Ne discende, pertanto, che, ai fini iva, per poter qualificare un'operazione economica quale cessione di beni rileva il potere di disporre giuridicamente del bene. Acquistano, pertanto, rilevanza tutti gli atti giuridici, quali contratti o provvedimenti giurisdizionali che determinino il trasferimento del diritto di proprietà ovvero la costituzione od il trasferimento di altro diritto reale di godimento dietro corrispettivo, ivi compresi i trasferimenti coattivi, quali l'espropriazione per pubblico interesse o per pubblica utilità, la vendita forzata a seguito di procedura esecutiva, le sentenze costitutive rese in attuazione di un contratto preliminare, e così via. Non assume, pertanto, alcuna rilevanza la natura, volontaria o coattiva, del trasferimento; anche le cessioni coattive, disposte dalla pubblica amministrazione per motivi di interesse generale, integrano il presupposto oggettivo per l'applicazione del tributo (14).

Tra la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e quella dell'imposta di registro sussiste una stretta relazione di interdipendenza, dal momento che entrambe le imposte assumono a presupposto dell'imposizione operazioni economiche e atti a contenuto negoziale aventi ad oggetto il trasferimento di diritti reali o della titolarità giuridica dei beni.

Al fine di scongiurare, dunque, l'eventuale insorgenza di una sovrapposizione della sfera applicativa delle due diverse tipologie di imposta con concomitante applicazione delle medesime ad uno stesso atto dispositivo o fatto economico, è stata prevista una regola strutturale di relazione tra le due discipline tributarie, la regola dell'alternatività iva – registro, sancita dall'art. 40 del d.p.r. n. 131 del 1986, in base alla quale, in presenza di atti di cessione (o di locazione) di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro si applica in misura fissa. Questa regola opera, per lo più, in presenza di cessioni e locazioni aventi ad oggetto beni immobili: quando una determinata operazione è attratta astrattamente nel perimetro applicativo di entrambe le imposte, in quanto ha ad oggetto la stessa tipologia di beni, la disciplina dell'iva e quella dell'imposta di registro si intrecciano tra di loro, ragion per cui l'automatica attivazione di questa regola generale (che soffre, tuttavia, di alcune deroghe ed eccezioni con riguardo ad alcune fattispecie determinate) (15) consente di evitare il rischio di una doppia imposizione economica.

---

(14) Ai sensi dell'art. 13, 2° comma, lett. *a*), del d.p.r. n. 633 del 1972, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi dipendenti da atto della pubblica autorità i corrispettivi sono costituiti dall'indennizzo comunque denominato.

(15) Eccezione a questa regola è costituita dalle locazioni di immobili strumentali, di cui al comma 1-*bis* dell'art. 40 del d.p.r. n. 131 del 1986: queste locazioni scontano l'imposta

Quindi, considerata l'affinità logica tra le due tipologie di imposta, aventi le stesse caratteristiche di base e miranti a colpire le medesime fattispecie economiche, a parere di chi scrive, non si comprende la ragione per cui, anche nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro, il termine "cessione di beni" non abbia potuto *ab origine* essere concepito in un senso più ampio e onnicomprensivo (16), così come avviene nell'ambito della disciplina ai fini iva, ricomprendendo al suo interno anche gli atti di trasferimento coattivo, con conseguente possibilità di applicazione, fin dalla sua origine, della deroga contenuta nell'art. 1, 497° comma della l. n. 266 del 2005.

Del resto la stessa Agenzia delle entrate, con la risoluzione 1° giugno 2007, n. 121/E, aveva già fatto un timido passo in questa direzione (seppur muovendosi con estrema cautela e circospezione), laddove, nel delineare le tipologie contrattuali rientranti nell'ambito del concetto di "cessioni", aveva fatto un breve cenno ad un raffronto con l'art. 2, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, senza, tuttavia, addentrarsi più in profondità.

Probabilmente una delle ragioni che stanno alla base della mancata occasione per una interpretazione estensiva dell'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005 va ricercata nel fatto che, fin dalla sua introduzione, tale disposizione è stata considerata una norma agevolativa e di favore.

---

proporzionale di registro, in misura pari all'1%. Tale deroga ha sollevato non pochi contrasti giurisprudenziali in merito alla legittimità della sospetta "doppia imposizione", in contrasto con il diritto europeo. In seno alla giurisprudenza di merito si è originato un contrasto interpretativo forte, mosso da un contenzioso sorto in Italia, basato sulla presunta incompatibilità della norma nazionale con quella comunitaria, in particolare con l'art. 401 della direttiva n. 112/2006/CE, ossia con la norma che, con lo scopo di evitare l'indebita duplicazione dell'imposta, prevede che una stessa operazione, già sottoposta ad Iva, non dovrebbe essere assoggettata ad altra imposta, con le stesse caratteristiche di base della prima. Il contrasto è stato risolto, in prima battuta, dalle diverse pronunce di merito, dirette ad affermare la legittimità della norma nazionale (si vedano le sentenze della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 5576/34/2016, la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 2387/15/2017) e, da ultimo, con l'ordinanza del 12 ottobre 2017, causa C-549/16 della Corte di giustizia dell'Unione europea, con la quale quest'ultima ha affermato la legittimità della norma italiana che prevede l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale ai canoni dei contratti di locazione di fabbricati strumentali, anche quando questi ultimi siano contestualmente assoggettati ad iva.

(16) E ciò anche in ossequio al principio della coerenza interna del sistema, che richiede che l'interpretazione di una norma appaia compatibile ed in linea con i principi e le regole di fondo che emergono dal sistema. Ne discende che, rispetto ad una molteplicità di interpretazioni tutte astrattamente possibili, nella ricerca del significato giuridico della norma, vengano preferite quelle che appaiono coerenti con il sistema nel suo complesso (così P. Boria, *Diritto Tributario*, Torino, Giappichelli ed., 2016, 186).

Per tali tipologie di norme, che stabiliscono esenzioni, agevolazioni, esclusioni, tradizionalmente la dottrina escludeva la possibilità di una interpretazione analogica, in quanto considerava le stesse quali norme eccezionali rispetto alla disciplina ordinaria del tributo (17), come tale soggetta al divieto di analogia, stabilito dall'art. 14 delle preleggi, secondo cui l'interpretazione deve essere strettamente ancorata alla formulazione letterale della legge, con divieto di interpretazione estensiva. Secondo tale orientamento, le norme di esenzione o di agevolazione dovevano essere sempre interpretate in senso restrittivo e non apparivano passibili di applicazione in via analogica ad altre fattispecie, che pur presentavano profili di similitudine, o ad altri settori dell'ordinamento tributario.

Tuttavia, tale impostazione è stata ormai superata dalla successiva elaborazione dottrinale, la quale ha disconosciuto che le norme di agevolazione abbiano carattere eccezionale ed ha comunque riconosciuto che anche le norme eccezionali siano suscettibili di interpretazione estensiva (18). In particolare, si è rilevato come le peculiarità della struttura nor-

---

(17) Le esenzioni venivano, dunque, considerate deroghe a carattere eccezionale rispetto alla disciplina tipica del tributo: deroghe in quanto finivano per sottrarre all'imposizione determinate fattispecie che, in assenza di tali disposizioni di esonero, vi sarebbero state sottoposte; eccezioni in quanto la deroga, rispetto alla norma generale di imposizione, era espressione di una ragione in conflitto con la *ratio* del tributo. La dottrina faceva, pertanto, discendere da questa definizione una serie di conseguenze in ordine alla natura e agli effetti delle esenzioni: in primo luogo, i fatti che giustificavano le esenzioni venivano a qualificarsi come fatti impeditivi in senso proprio, ossia come fatti il cui manifestarsi impediva il prodursi degli effetti di diversi e distinti fatti giuridici; in secondo luogo, ammessa la sussistenza di due norme le cui fattispecie si sarebbero trovate in un rapporto di genere a specie (dal momento che il fatto previsto dalla norma di esenzione veniva ad avere i caratteri propri del presupposto del tributo) e posto che le discipline delle due norme si trovavano in conflitto tra loro (poiché la disciplina della norma di esenzione, a causa della sua efficacia meramente negativa, non poteva costituire specificazione ulteriore della disciplina prevista dalla norma impositrice) ne discendeva, come conseguenza logica, che la norma di esenzione veniva a configurarsi come norma a carattere eccezionale. Così P. Boria, *Diritto Tributario*, cit., 244.

(18) In particolare, si è assistito ad un fenomeno evolutivo di pensiero che da un'idea originaria di "finanza neutrale" è transitato verso una nuova idea di "finanza funzionale", che ha messo in discussione la concezione tradizionale abbracciata dalla dottrina con riguardo alle agevolazioni e da cui è sorto un diverso modo di concepire il fenomeno agevolativo, non più visto, in una accezione negativa, come deviazione dalle regole ordinarie di imposizione, bensì come strumento tecnico liberamente messo a disposizione del legislatore e utilizzabile per il perseguimento degli obiettivi di politica tributaria. In particolare, si è assistito ad un mutamento ideologico di sottofondo che, dal tradizionale convincimento secondo cui la funzione tipica del sistema tributario andasse rinvenuta nel reperimento delle risorse finanziarie necessarie all'espletamento dei compiti istituzionali dello Stato, si è sempre più orientato verso il riconoscimento dell'esistenza di altri valori promozionali, diritti sociali e interessi diversi rispetto a quello meramente finanziario, connesso al prelievo

mativa e della logica dei valori promozionali tutelati dalla norma agevolativa comportino l'attribuzione di una sostanziale autonomia al complesso normativo riconducibile alle agevolazioni rispetto all'insieme dei principi che presiedono alla disciplina ordinaria del tributo; non sussiste, nello specifico, una relazione di subordinazione del primo rispetto al secondo, che, peraltro, comporterebbe l'attribuzione del carattere di eccezionalità alla norma agevolativa (19). Ne discende che l'interpretazione estensiva e l'analogia possono trovare libera applicazione anche nell'ambito delle disposizioni che prevedono esenzioni o agevolazioni (20).

---

impositivo. Alla funzione ordinaria, tipicamente e storicamente attribuita al sistema tributario, consistente nel reperimento delle risorse finanziarie essenziali destinate al perseguimento delle finalità di utilità generale e necessarie a garantire la vitalità e lo sviluppo della collettività interessata, eventualmente anche in conflitto con le esigenze di tutela dei diritti di libertà e proprietà individuali, è venuta ad affiancarsi una nuova concezione, ossia quella secondo cui tra i compiti dello Stato vi è anche quello di tendere al raggiungimento di una serie di finalità in campo economico e sociale. Questa nuova corrente di pensiero ha stimolato un ripensamento del classico inquadramento delle fattispecie di agevolazione fiscale sia sotto il profilo strutturale che funzionale. Proprio uno dei primi aspetti ad essere messi in discussione e poi demoliti è stato il concetto di esenzioni e agevolazioni come eccezioni alla regola generale, con conseguente crollo del divieto di interpretazione analogica. In proposito, è stata criticata la definizione di esenzione comunemente adottata dalla dottrina tradizionale, secondo cui l'esenzione avrebbe costituito una norma autonoma, a carattere meramente negativo, volta a delimitare l'efficacia del presupposto del tributo al verificarsi di determinati fatti. Se, da un lato, non vi è dubbio che la disposizione di esenzione abbia carattere derogatorio, neutralizzando l'efficacia della norma impositiva cui si riferisce, essa, però, non costituisce una norma autonoma, con fattispecie ed effetti propri. In presenza di disposizioni tra cui vige un rapporto di genere a specie e contenuti normativi confliggenti risulta preferibile configurare una norma unica, la cui disciplina è data dalla statuizione di più ampia portata, la cui efficacia è poi ridotta dalla statuizione – limite. Viene, così, superata la definizione di esenzione come norma autonoma, ad efficacia impeditiva, e di conseguenza la tesi della eccezionalità delle norme di esenzione. Così P. Boria, *Op. cit.*, 245 ss.

(19) P. Boria, *Op. cit.*, 252 ss.

(20) Tuttavia, occorre evidenziare che "l'ambivalenza concettuale della norma di agevolazione, connotata dalla dialettica costituzionale tra valori promozionali e principi tributari comporta inevitabilmente una duplicità di logica giuridica ai fini della interpretazione della norma. Per un verso, infatti, l'apertura verso il valore promozionale che impone il depotenziamento del prelievo tributario vale quale sollecitazione verso una estensione della portata della regola di agevolazione con lo scopo di ampliare la capacità applicativa (e dunque l'efficacia) della misura agevolativa. Per altro verso, il rischio di una utilizzazione indebita o comunque esuberante (rispetto ai fini perseguiti dal legislatore) della norma di agevolazione induce ad una restrizione dell'ambito applicativo al fine di contenere possibili elusioni o addirittura evasioni di imposta" (P. Boria, *Op. cit*., 253). Tale ambivalenza concettuale spiegherebbe anche l'approccio casistico e disomogeneo assunto in sede giurisprudenziale nella ricostruzione della portata interpretativa delle norme di agevolazione tributaria. La giurisprudenza della Corte di cassazione, nella ricerca di un compromesso tra l'orientamento tradizionale della dottrina e il riconoscimento dell'autonomia delle norme di agevolazione tributaria, spesso ha escluso l'applicabilità dell'analogia, ammettendo, al

In ogni caso, al di là della dibattuta questione dottrinale circa la natura e qualificazione delle fattispecie agevolative come "eccezioni alla regola" e il connesso divieto di interpretazione analogica, il problema è stato, poi, risolto in radice ad opera dello stesso legislatore che, con un intervento normativo, ha definitivamente sciolto ogni dubbio, chiarendo come al criterio del "prezzo – valore" non debba attribuirsi la natura di disposizione agevolativa.

Infatti, l'art. 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, e i commi 608 e 609 dell'art. 1 della l. 27 dicembre 2013, n. 147 ("Legge di Stabilità 2014", in vigore dal 1° gennaio 2014) hanno riformato la disciplina della tassazione indiretta (imposte di registro, ipotecaria e catastale) dei trasferimenti immobiliari, mediante la modifica dell'art. 1 della Tariffa Parte Prima del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, stabilendo, altresì, l'abolizione di tutte le esenzioni ed agevolazioni fiscali, anche se previste da leggi speciali, con la sola eccezione dell'agevolazione "prima casa" e dell'agevolazione per la "piccola proprietà contadina".

La soppressione di tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie non si è, tuttavia, estesa alla determinazione della base imponibile secondo il metodo di valutazione automatica su base catastale.

A tal proposito, si rileva come, in risposta ad una specifica interrogazione parlamentare, promossa dalla VI Commissione Permanente (Finanze) della Camera dei Deputati, il Sottosegretario di Stato al Ministero dell'economia e delle finanze abbia confermato, in data 27 novembre 2013, che tale soppressione non si applica alla disciplina del "prezzo – valore" di cui all'art. 1, 497° comma, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. È stato, infatti, puntualizzato che il sistema "prezzo – valore" si presenta "come un sistema forfettario di determinazione della base imponibile e, quindi, non può essere ricondotto tra le previsioni di esenzioni o di agevolazioni cui fa riferimento l'art. 10, comma 4, del citato d.lgs. n. 23 del 2011".

Il regime del "prezzo – valore", dunque, sulla base della risposta all'interrogazione parlamentare, non può essere ricondotta nell'ambito delle previsioni agevolative [21] in termini di riduzione di aliquote, di im-

---

contrario, la possibilità di interpretazione estensiva. Questo orientamento è sintomatico della persistente difficoltà di disconoscere che le norme di agevolazione tributaria abbiano carattere eccezionale e di considerarle come un complesso normativo autonomo e indipendente.

[21] Si segnala che, al contrario, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 6 del 2014, di poco successiva a tale intervento, ha ritenuto che il meccanismo del "prezzo – valore" rappresenti in termini oggettivi una vera e propria agevolazione. Ciò in quanto, a differenza

poste fisse o di esenzione dall'imposta di registro, ma rappresenta una norma favorevole all'acquirente, che si concretizza in un sistema forfettario, in un metodo alternativo di determinazione della base imponibile su base opzionale, di cui il contribuente può liberamente scegliere se avvalersi o meno, a seconda che lo reputi più conveniente nel caso specifico (22).

In secondo luogo, prima ancora dell'intervento risolutivo della Corte costituzionale, la questione avrebbe potuto essere agevolmente risolta in senso positivo anche facendo ricorso all'*analogia iuris*.

In proposito, occorre premettere che, con riferimento alle norme tributarie sostanziali si sono venute a contrapporre nel corso del tempo due diverse teorie dottrinali. In particolare, secondo l'indirizzo definito "autonomistico" la legge tributaria racchiude una nozione "autonoma" e differente da quella propria del settore giuridico in cui l'istituto è disciplinato e si viene ad inquadrare; i sostenitori dell'indirizzo "antiautonomistico", al contrario, ritengono che la legge tributaria accolga la medesima nozione che di un atto o di un istituto viene delineata all'interno del settore giuridico di provenienza. Nell'ambito del primo indirizzo si è sviluppata una corrente dottrinale definita "funzionale", che esprimeva la necessità di superare la rigida interpretazione formalistica delle leggi d'imposta, per andare ad individuare e attribuire rilievo a quella che è la vera *ratio legis*, ossia il fine ultimo che il legislatore ha inteso perseguire, la "ragion sufficiente" che giustifica l'emanazione della norma e senza la quale essa non sarebbe venuta ad esistenza (23). Secondo questa corrente di pensiero, nell'interpretazione delle leggi di imposta va innanzitutto individuato lo specifico fenomeno economico, espressivo di capacità contributiva, che il legislatore si prefigge di colpire attraverso il singolo tributo e che esprime la *ratio* del tributo, ossia la ragion d'essere (24).

In diritto tributario l'interpretazione fondata sullo scopo, sulla funzione economica del tributo gode di una certa supremazia gerarchica rispetto a tutte le altre possibili forme di interpretazione poiché lo sforzo dell'interprete deve tendere il più possibile verso l'individuazione di una certa coerenza con la *ratio* del tributo.

---

della precedente disciplina che era stata emanata come forma di tutela contro il rischio di accertamento e, quindi, con funzione di deflazione delle liti, l'attuale normativa attribuisce all'acquirente in libero mercato la potestà di chiedere la valutazione del bene secondo il valore catastale, con ciò ampliando la sua sfera soggettiva.

(22) Così come specificato dall'Agenzia delle entrate nella circ. 21 febbraio 2014, n. 2/E.

(23) G. Falsitta, *Op. cit.*, 199.

(24) F. Tesauro, *Op.cit.*, 47.

In questo senso, l'interpretazione non può e non deve ridursi unicamente alla ricerca dello specifico significato di una disposizione normativa, ma va intesa in un'accezione più ampia, che richiede una profonda valutazione della portata dell'intero complesso normativo, una individuazione dei collegamenti giuridici che si vengono ad innescare al suo interno, anche tra disposizioni e discipline diverse, ma tutte ricollegabili ad una stessa logica e finalità, nonché dell'inquadramento di quella disposizione all'interno del sistema, allo scopo di individuare la soluzione giuridica più appropriata per una determinata fattispecie (25).

Seguendo tale impostazione e concentrandoci sulle reali finalità che hanno indotto il legislatore ad introdurre il meccanismo del "prezzo – valore", si può comprendere come le argomentazioni addotte a fondamento della tesi che escludeva l'applicazione della disciplina in esame alle vendite giudiziarie potessero essere agevolmente superabili già prima dell'intervento della Consulta.

Uno degli scopi che il legislatore ha dichiarato di voler perseguire con l'introduzione della disciplina del "prezzo – valore" era quello di "predisporre le condizioni per una determinazione dei valori degli immobili più corrispondente alla realtà economica e pervenire quindi ad una più congrua attribuzione di rendita catastale", ossia far emergere i reali corrispettivi delle compravendite immobiliari, superando le notevoli incertezze e le insidie connaturate nella determinazione di tali valori nell'ambito di una libera contrattazione tra parti private, e consentire, quindi, in prospettiva, il progressivo aggiornamento delle rendite catastali. E non vi è dubbio che le procedure di vendita giudiziaria (26), che si svolgono sotto la vigilanza e

---

(25) P. Boria, *Op. cit.*, 185.

(26) Al riguardo (come rileva S. Cannizzaro, *La Corte costituzionale interviene sul "prezzo – valore" e ne estende il campo di applicazione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 486) era sorto il problema di individuare quali fossero le aste e gli incanti che si potessero qualificare come "pubblici". In dottrina si era sostenuto che, ai fini della qualificazione dell'asta (o dell'incanto) come pubblica, si dovesse fare riferimento unicamente alle procedure svolte mediante l'intervento di organi pubblici o con la garanzia di un controllo pubblico poiché, al di là di tali ipotesi, non vi poteva essere certezza della effettiva corrispondenza tra il prezzo dichiarato e il valore di mercato. Nella prassi era prevalso un orientamento estensivo diretto a ricomprendere nell'ambito di applicazione della disposizione le vendite all'asta svolte sotto il controllo di un'autorità sia giurisdizionale che amministrativa. In particolare, l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto che potessero comprendersi nell'ambito applicativo dell'art. 44 del t.u.r. sia i trasferimenti di unità immobiliari ad uso abitativo posti in essere dalle SCIP a favore di persone fisiche, attuati a mezzo asta (come affermato nella risoluzione 17 maggio 2007, n. 102), sia la vendita di aziende effettuata nell'ambito dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, secondo la disciplina di cui al d.lgs. 8 luglio 1999, n. 270, sempre ché le cessioni avvenissero

il controllo dell'autorità giudiziaria, siano tali da garantire la certezza e l'oggettiva determinazione del prezzo di aggiudicazione a cui avviene il trasferimento immobiliare, impedendone l'eventuale occultamento e tutelando, così, l'interesse fiscale ([27]).

Ma la *ratio legis* della normativa è anche un'altra – come, di fatto, è stato poi riconosciuto dalla Consulta – ossia quella di permettere al contribuente di poter "scegliere la soluzione più conveniente riguardo all'andamento del mercato immobiliare" ([28]).

L'acquirente, infatti, potrebbe anche decidere di non avvalersi del meccanismo del "prezzo – valore", pur possedendone i requisiti, e di assoggettare a tassazione il prezzo pattuito per l'immobile, anziché il valore catastale; ciò potrebbe avvenire nel caso in cui, durante fasi congiunturali avverse del comparto immobiliare, il valore di mercato del bene risulti inferiore rispetto a quello determinato secondo il criterio "tabellare".

---

secondo una delle modalità previste dall'art. 44, 1° comma, del t.u.r. (cfr. Agenzia delle entrate, circ. 11 ottobre 2007, n. 54). Sulla base di tali presupposti, l'Amministrazione finanziaria era, dunque, giunta alla conclusione che i trasferimenti effettuati all'asta o all'incanto che non potessero qualificarsi come "pubblici" "*fossero soggetti alle ordinarie regole di determinazione della base imponibile dettate dall'art. 43 del t.u.r., e pertanto... in presenza dei requisiti previsti dall'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266" fosse possibile "avvalersi del cd. meccanismo del "prezzo – valore"* (si veda, in proposito, risposta ad istanza di interpello prot. n. 51746 del 17 luglio 2013 della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle entrate). In conclusione, il criterio per poter distinguere le ipotesi in cui, pur in presenza di aggiudicazione all'asta di immobili, fosse applicabile il meccanismo del "prezzo – valore" si fondava nella natura del soggetto sotto la cui supervisione veniva condotta la procedura. Tuttavia, tale distinzione oggi non ha più ragion di esistere, poiché, a seguito della sentenza della Corte costituzionale, il meccanismo del "prezzo – valore" risulta ora applicabile in tutte le ipotesi in cui il trasferimento avviene mediante asta o aggiudicazione all'incanto, indipendentemente dalla natura (pubblica o privata) del soggetto che presiede la procedura.

([27]) In ogni caso, il prezzo corrisposto per l'aggiudicazione di un immobile in sede di asta pubblica assume rilevanza solo nell'ambito della procedura esecutiva in cui avviene l'aggiudicazione. Al contrario, in relazione all'eventuale successivo contratto di compravendita di beni immobili, la cui proprietà sia pervenuta ai venditori per aggiudicazione nella procedura di espropriazione forzata, l'ufficio può legittimamente rettificare i valori dichiarati nel successivo atto di vendita, se li ritiene non conformi a quelli venali dei beni in comune commercio, utilizzando il criterio più opportuno tra quelli consentiti dall'art. 51 del d.p.r. n. 131 del 1986, purché ne indichi la motivazione. Nessuna norma di legge, infatti, impone all'Ufficio, in tal caso, di determinare il valore degli immobili tenendo conto esclusivamente del prezzo di aggiudicazione in esito alla procedura di espropriazione forzata, anche se intervenuta nel triennio precedente la compravendita soggetta a registrazione (si veda, sul punto, Cass., 29 ottobre 2010, n. 22141; Cass., 21 novembre 2000, n. 15050).

([28]) E proprio tale argomento, già prima dell'intervento della Corte costituzionale, aveva indotto parte della dottrina a sostenere l'illegittimità costituzionale della normativa sul "prezzo – valore" per la parte in cui escludeva l'applicazione del meccanismo in oggetto anche alle vendite coattive.

Tuttavia, operando questa seconda scelta, la parte si espone poi al rischio di subire un accertamento di maggior valore. Infatti, l'art. 1, 498° comma, della l. n. 266 del 2005 stabilisce 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 d.p.r. n. 600/73 e 52, comma 1, del d.p.r. n. 131/86. Se viene occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo e si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71 del medesimo d.p.r. n. 131/1986".

Di conseguenza, optando per l'applicazione del criterio del "prezzo – valore", la parte acquirente acquisisce la sicurezza e la garanzia di poter scongiurare la rettifica del valore dichiarato in atto ad opera dell'Amministrazione finanziaria, sempre ché dichiari nell'atto di compravendita il corrispettivo realmente pattuito (che, tuttavia, non fungerà da base imponibile per l'imposizione indiretta, anche nel caso in cui risulti superiore al valore catastale) e non lo occulti, anche in parte, pena il rischio di dover corrispondere le imposte sull'intero importo del corrispettivo effettivo, oltre alle sanzioni.

Inoltre, a corredo (e a garanzia della corretta osservanza) di questo complessivo impianto normativo, l'art. 35, 22° comma, del d.l. n. 223 del 2006 ha previsto una serie di dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà da rendere nel rogito, all'atto della cessione (anche se assoggettata ad iva [29]), a cura delle parti contraenti. In primo luogo, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo [30]. Devono, inoltre, dichiarare se si sono avvalse della prestazione d'opera di un mediatore immobiliare e, in caso affermativo, hanno l'obbligo di dichiarare l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, le modalità analitiche di pagamento della stessa, il numero di partita Iva o il codice fiscale del mediatore.

---

[29] Naturalmente il meccanismo del "prezzo – valore" è applicabile solo nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro e non anche in quella dell'iva.

[30] Per indicazione "analitica" delle modalità di pagamento devono intendersi gli estremi completi dei mezzi di pagamento (estremi degli assegni, dei bonifici, ecc.). L'obbligo di indicazione delle modalità di pagamento riguarda anche le somme pagate anteriormente all'atto (caparre, acconti, ecc.).

L'impianto sanzionatorio previsto in caso di omessa, incompleta o mendace indicazione di tali dati risulta particolarmente gravoso, in quanto prevede non solo l'applicazione di una sanzione amministrativa da euro 500,00 a euro 10.000,00 ([31]), ma anche la ben più temuta riespansione dei poteri accertativi dell'ufficio, che sarà, dunque, legittimato a sottoporre i beni trasferiti ad accertamento di valore, ai sensi dell'art. 52, 1° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986. Oltre alla sanzione amministrativa occorre poi considerare la sanzione penale *ex* art. 483 c.p. (falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico), che comporta la pena della reclusione fino a due anni.

Pertanto, dal complessivo quadro normativo così delineato emerge proprio come l'intento del legislatore fosse quello di indurre – sia attraverso sistemi incentivanti e premiali, come la previsione di un meccanismo di determinazione della base imponibile nella maggior parte dei casi più favorevole per la parte acquirente, nonché l'ulteriore vantaggio dell'abbattimento degli oneri notarili del trenta per cento, sia attraverso la previsione di conseguenze sanzionatorie connotate da un particolare grado di gravità e di deterrenza – le parti che partecipavano a compravendite immobiliari a dichiarare gli effettivi corrispettivi pattuiti, non allo scopo di assumere gli stessi come base imponibile ai fini dell'imposizione indiretta, ma per consentire un progressivo aggiornamento delle rendite catastali e della banca dati dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare ([32]), nonché per individuare l'emersione di una plusvalenza immobiliare da assoggettare ad imposta sostitutiva ([33]), in caso di successiva cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici in vigore all'atto della cessione ([34]).

([31]) Tale disposizione risponde ad una evidente finalità antievasiva e di prevenzione del riciclaggio di proventi derivanti da attività illecite.

([32]) Tra l'altro, l'emersione dei reali corrispettivi avrebbe consentito più agevolmente all'Amministrazione finanziaria di poter disporre di dati veritieri e aggiornati dai quali attingere in tutti quei casi in cui avrebbe avuto legittimazione a procedere alla rettifica dei valori dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari sulla base del criterio "comparativo", previsto dall'art. 51, 3° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986, secondo cui l'ufficio controlla il valore dei beni e diritti "avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziari, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni.. nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni".

([33]) In deroga a quanto previsto dall'art. 67, 1° comma, lett. *b*) del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

([34]) Come previsto dall'art. 1, 496° comma, della l. n. 266 del 2005. È chiaro che, in

Va da sé come, in questa prospettiva, il criterio del "prezzo – valore" potesse apparire come concepito appositamente per trovare applicazione nei soli casi di trasferimenti immobiliari lasciati alla libera contrattazione delle parti, a garanzia e presidio della veridicità dei dati dichiarati, cosa che sarebbe apparsa del tutto superflua nell'ambito di una procedura esecutiva da svolgersi sotto lo stretto controllo dell'autorità giudiziaria.

5. – *La sentenza della Corte costituzionale n. 6 del 23 gennaio 2014*

All'interno di questo scenario, si è venuta a inserire la nota sentenza additiva della Corte costituzionale del 15 gennaio 2014, depositata il 23 gennaio 2014, n. 6, che ha definitivamente risolto la dibattuta questione circa l'applicabilità del sistema del "prezzo – valore" ai trasferimenti posti in essere in sede di espropriazione forzata o di pubblici incanti, sancendo l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005 "nella mancata previsione – a favore delle persone fisiche che acquistano a seguito di procedura espropriativa o di pubblico incanto – del diritto potestativo, al contrario riconosciuto all'acquirente in libero mercato, di far riferimento, ai fini della determinazione dell'imponibile di fabbricati ad uso abitativo in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali, al valore tabellare dell'immobile".

Nello specifico, la Commissione tributaria provinciale di Grosseto, con ordinanza del 21 giugno 2010, depositata il 21 luglio 2010, aveva sollevato questione di legittimità costituzionale, per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, dell'art. 1, 497° comma, della l. 23 dicembre 2005, n. 266, in quanto tale disposizione conteneva una deroga al solo art. 43 del d.p.r. n. 131 del 1986 e non anche all'art. 44 del medesimo decreto.

Nella fattispecie sottoposta al vaglio della Commissione tributaria provinciale di Grosseto, un contribuente si era aggiudicato, all'esito di una procedura esecutiva, un immobile destinato ad uso residenziale, per il quale, all'atto della registrazione del decreto di trasferimento emesso dal giudice dell'esecuzione, aveva chiesto all'Agenzia delle entrate di Grosseto di poter usufruire delle agevolazioni per la "prima casa di abitazione", nonché delle disposizioni contenute nell'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005.

---

caso di successiva rivendita dell'immobile acquistato dichiarando un prezzo simulato, la plusvalenza calcolata sarà tanto maggiore, quanto minore è stato il prezzo dichiarato all'atto dell'acquisto.

L'Agenzia delle entrate aveva riconosciuto spettanti le sole agevolazioni previste per la "prima casa di abitazione", ma non aveva tenuto conto della dichiarazione del contribuente di volersi avvalere anche del meccanismo del "prezzo – valore", in tal modo applicando l'imposta sul prezzo di aggiudicazione – superiore al valore catastale – come previsto dall'art. 44, 1° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986, e generando, pertanto, una maggiore imposizione.

Dopo avere pagato l'imposta nella misura liquidata dall'Agenzia delle entrate, il contribuente aveva proposto istanza di rimborso della maggior imposta versata; tuttavia, l'Agenzia delle entrate di Grosseto aveva respinto tale richiesta di rimborso con un diniego espresso, motivato sulla base della circostanza che il 497° comma della l. n. 266 del 2005 conteneva una deroga espressa al solo art. 43 del d.p.r. n. 131 del 1986, ma non anche al successivo art. 44, riferito alla vendita di beni mobili ed immobili fatta in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto.

Di conseguenza, il contribuente aveva proposto ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale di Grosseto, invocando non solo l'applicazione al trasferimento immobiliare della disciplina fiscale prevista dall'art. 1, 497° comma, della l. n. 266 del 2005, ma anche la sollecitazione a sollevare la questione di illegittimità costituzionale della medesima disposizione.

La Corte costituzionale, nella propria pronuncia, ha dichiarato fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, 497° comma, della l. 23 dicembre 2005, n. 266, a causa della mancata previsione della facoltà – a favore delle persone fisiche che acquistano immobili ad uso abitativo e relative pertinenze a seguito di procedura espropriativa o di pubblico incanto, al contrario riconosciuta all'acquirente in libero mercato – di chiedere che, in deroga all'art. 44 del d.p.r. n. 131 del 1986, la base imponibile ai fini della determinazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, 4° e 5° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986.

La Corte costituzionale ha riconosciuto, infatti, che "la mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è dunque sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, in particolare, con riguardo, all'esclusività del diritto potestativo concesso all'acquirente in libero mercato".

La norma oggetto della declaratoria di incostituzionalità persegue la finalità di consentire al contribuente di optare per la soluzione economicamente più conveniente in relazione all'andamento del mercato im-

mobiliare. Secondo la Corte, "l'attuale sistema consente, infatti, non solo di esercitare il diritto potestativo consistente nella scelta del valore determinato secondo il criterio tabellare, ma anche, in presenza di fasi congiunturali avverse, quando i prezzi degli immobili in regime di libero mercato risultino – anche a seguito dell'eventuale concomitante aggiornamento dei dati catastali – inferiori al medesimo criterio tabellare, di non chiedere l'applicazione di tale criterio". La preclusione della facoltà di scelta per gli acquirenti della stessa categoria di immobili destinati ad uso abitativo, che parimenti non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, ma acquisiscono la proprietà all'esito di procedure esecutive o per asta pubblica, contrasta, pertanto, con l'art. 3 della Costituzione, poiché implica un'ingiustificata discriminazione del trattamento tributario riservato ad una categoria omogenea di beni.

La finalità di garantire il progressivo aggiornamento dei dati catastali e di deflazionare il contenzioso, rimuovendo le possibili incertezze insite nella determinazione dei valori effettivi nelle compravendite in libero mercato, secondo la Corte costituzionale, sarebbe stata egualmente assicurata attraverso la semplice indicazione del valore catastale, senza introdurre il meccanismo della libera scelta del contribuente, tenuto conto che è comunque posto alle parti l'obbligo di dichiarare nell'atto il corrispettivo pattuito, con ciò dissipando il timore di incorrere in un aggravio impositivo.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 13033 del 2017 riporta nella propria motivazione i passaggi essenziali della sentenza della Corte costituzionale citata, concludendo che "A seguito di tale decisione, deve ritenersi che la previsione di cui alla l. n. 266 del 2005, art. 1, comma 497, include la possibilità per il contribuente – di richiedere l'applicazione del criterio del prezzo valore anche ai trasferimenti derivanti da espropriazione forzata e da pubblico incanto di cui al d.p.r. n. 131 del 1986, art. 44, qualora ne ricorrano le condizioni.

La sentenza della Corte costituzionale opera, dal giorno della sua pubblicazione, con effetto *ex tunc*, con il solo limite dei rapporti già esauriti". Di conseguenza, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, alla luce dell'intervenuta pronuncia della Corte costituzionale, a prescindere dall'esame della questione relativa alla riconducibilità della procedura con cui è stato trasferito l'immobile nella disposizione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 44.

6. – *La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 95/E del 3 novembre 2014*

È ben noto che nel nostro ordinamento tributario la Corte costituzionale rappresenta l'organo deputato a esprimere un sindacato di legittimità delle norme di legge e degli atti aventi forza di legge emanati dal legislatore, accertandone la conformità rispetto ai principi e alle norme contenuti nella Costituzione. Attraverso la propria opera di accertamento della conformità delle norme al diritto costituzionale e di ricostruzione ermeneutica, la Corte può essere chiamata – in via incidentale, nell'ambito di un giudizio ordinario – ad esprimere un giudizio di illegittimità della norma sottoposta al suo esame per violazione delle disposizioni contenute nella Costituzione.

In tal caso, in base all'art. 136 della Costituzione, la norma giudicata costituzionalmente illegittima cessa di avere efficacia dal giorno successivo a quello di pubblicazione della sentenza e tale effetto caducante si produce, con efficacia retroattiva, fin dalla data di entrata in vigore della norma stessa, con il conseguente totale annullamento di tutti gli effetti ad essa ricollegabili (35).

In questo senso, le sentenze interpretative di accoglimento della Corte costituzionale vengono ad assumere il ruolo di fonti di interpretazione privilegiata della norma tributaria e sono pacificamente dotate di efficacia *erga omnes.* Come tali, esse sono suscettibili di incidere sull'attività ermeneutica dei vari operatori del diritto. Queste pronunce, come detto, acquisiscono efficacia *ex tunc* (36) e, di conseguenza, travolgono fin dall'ori-

---

(35) "Sotto tale profilo può dirsi che la sentenza costituzionale di accoglimento ha una efficacia 'distruttiva' superiore a quella propria della legge, la quale dispone per l'avvenire e non ha di norma efficacia retroattiva, neppure quando di limita ad abrogare una legge anteriore". L'efficacia *ex tunc* è, infatti, una caratteristica connaturata alle sentenze della Corte costituzionale; per contro, la legge è retroattiva se interpretativa oppure se contiene una espressa dichiarazione in tal senso. Così G. Falsitta, *Op. cit*., 72.

(36) Ne consegue che tali sentenze, con le quali viene dichiarata l'illegittimità delle norme tributarie comportano obblighi di restituzione in capo all'Amministrazione finanziaria, in quanto i pagamenti effettuati sulla base delle norme dichiarate incostituzionali risultano, a posteriori, non dovuti. Per tale motivo, si è sostenuto in dottrina che l'effetto di tali sentenze può apparire assimilabile a quello di una legge che ponga a carico del bilancio dello Stato nuove o maggiori spese. Ciò ha indotto a domandarsi se alla efficacia di tali sentenze potesse ostare l'art. 81, 4° comma, della Costituzione, ai sensi del quale ogni legge che importi nuove e maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte. Secondo G. Falsitta, *Op. cit,* 73, la questione non avrebbe ragione di porsi dal momento che la *ratio* del principio di legalità delle spese pubbliche posto dall'art. 81, 4° comma della Costituzione va individuata esclusivamente nell'intento di porre un limite alla iniziativa parlamentare di spesa. Per contro, il potere – dovere della Corte costituzionale di dichiarare l'incostituzionalità di una

gine la validità e l'efficacia della norma dichiarata incostituzionale, con l'unico limite preclusivo costituito dalle situazioni giuridiche "consolidate", quali, ad esempio, le sentenze passate in giudicato, l'atto amministrativo non più impugnabile, la prescrizione e la decadenza. Per contro, il rapporto di imposta costituitosi anteriormente alla sentenza pronunciata dalla Corte non può dirsi esaurito nel caso in cui non sia ancora spirato il termine di decadenza per presentare istanza di rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale o qualora penda ancora il giudizio provocato dall'impugnazione degli atti impositivi, scaturiti dall'applicazione della norma travolta dalla pronuncia della Corte.

Questo assunto fondamentale ed incontrovertibile è stato anche trasfuso dall'Agenzia delle entrate nella propria risoluzione n. 95/E del 3 novembre 2014, con la quale la stessa ha ribadito il precedente orientamento, già espresso nella risoluzione 3 gennaio 2005, n. 2/E, secondo cui "gli effetti di una sentenza della Corte costituzionale che dichiara illegittima una norma si producono anche con riferimento ai rapporti sorti anteriormente alla declaratoria di illegittimità. Unico limite alla retroattività degli effetti della pronuncia è quello dei cosiddetti rapporti 'esauriti'".

In particolare, l'Agenzia ha chiarito che si considerano 'esauriti' i rapporti rispetto ai quali sia decorso il termine di prescrizione o di decadenza stabilito dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi (ad esempio, nei casi in cui sia decorso il termine previsto per presentare istanza di rimborso delle imposte versate).

Successivamente alla pronuncia della Corte costituzionale, l'Agenzia delle entrate è stata, infatti, costretta a rivedere il proprio precedente orientamento, formalizzato nei documenti di prassi più sopra citati, per adeguarlo al nuovo mutato scenario e lo ha fatto, dapprima, con la circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, nella quale ha chiarito che, alla luce

---

norma che si ponga in contrasto con i principi affermati nella Costituzione, anche in pregiudizio dell'equilibrio dei conti pubblici, si desume dall'assenza di un vero e proprio obbligo giuridico di pareggio del bilancio dello Stato, il quale rappresenta solo un obiettivo da raggiungere. Per completezza preme rilevare che recentemente si sta assistendo al diffondersi, nella giurisprudenza della Corte costituzionale, di un orientamento diametralmente opposto, diretto ad investire la pronuncia di incostituzionalità di un tributo di una efficacia *ex nunc*, piuttosto che *ex tunc*, e ciò al fine di escludere la sussistenza di un diritto al rimborso in capo al contribuente. Tale orientamento si basa proprio sulla valutazione del principio di equilibrio patrimoniale tra entrate e uscite nel bilancio dello Stato, stabilito dall'art. 81 della Costituzione. Se si attribuisse efficacia *ex tunc* alla pronuncia di incostituzionalità, ammettendo il rimborso di tributi dichiarati illegittimi, secondo tale orientamento si finirebbe per alterare gli obiettivi di pareggio del bilancio dello Stato e di equilibrio dei conti pubblici. In proposito, si veda P. Boria, *Op.cit.*, 539.

dell'intervenuta decisione della Corte costituzionale "il sistema di determinazione della base imponibile del prezzo-valore trova applicazione, ricorrendone le condizioni, anche con riferimento ai trasferimenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, di cui all'articolo 44 del t.u.r." e che, di conseguenza, dovevano intendersi superati i chiarimenti forniti in precedenza con la risoluzione 17 maggio 2007, n. 102.

Successivamente, in risposta ad un'istanza di interpello, è stata emanata la risoluzione n. 95/E del 3 novembre 2014. Con essa l'Agenzia ha risposto al quesito di un contribuente che aveva acquistato nel 2011 un'unità immobiliare destinata a civile abitazione a seguito della partecipazione ad un'asta pubblica. L'acquirente istante aveva richiesto, in sede di stipula del contratto definitivo di compravendita, le agevolazioni fiscali previste per l'acquisto della "prima casa", di cui alla Nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, ma non aveva, al contrario, richiesto l'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile sulla base del "prezzo – valore", *ex* art. 1, 497° comma, della l. 23 dicembre 2005, n. 266, in quanto, prima dell'intervento della Consulta, sulla base dei precedenti consolidati orientamenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria (si veda la risoluzione 17 maggio 2007, n. 102, più sopra illustrata), si riteneva che tale disposizione non potesse trovare applicazione per i trasferimenti degli immobili ad uso abitativo avvenuti a seguito di espropriazione forzata e, in generale, per i trasferimenti coattivi, per i quali la base imponibile veniva determinata sulla base del prezzo di aggiudicazione o dell'indennizzo riconosciuto, ai sensi dell'art. 44 del t.u.r. Di conseguenza, l'imposta di registro dovuta per il trasferimento dell'immobile era stata liquidata dal contribuente sulla base del prezzo di aggiudicazione.

Tuttavia, a seguito dell'intervento della Corte costituzionale, con la menzionata sentenza n. 6 del 23 gennaio 2014, l'interpellante riteneva di avere diritto al rimborso della maggiore imposta di registro versata sulla base del prezzo di aggiudicazione dell'immobile, anziché del valore catastale, in conseguenza della mancata applicazione del criterio di determinazione della base imponibile sulla base del "prezzo – valore".

L'istante, che aveva stipulato l'atto di acquisto in data 21 novembre 2011, riteneva che non fosse intervenuta decadenza dalla facoltà di richiedere il rimborso della maggiore imposta versata, ai sensi dell'art. 77 del t.u.r. (37).

---

(37) Tale articolo prevede, infatti, che il rimborso dell'imposta di registro debba essere richiesto, a pena di decadenza, entro i tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

Nel caso specifico, inoltre, la mancata richiesta al notaio dell'applicazione del criterio del "prezzo – valore" non era dipesa da un mero errore o da un'omissione da parte dell'acquirente, ma dall'affidamento dallo stesso riposto nelle norme e negli orientamenti di prassi vigenti al momento della stipula dell'atto di acquisto.

Nel proprio parere reso a tale istanza di interpello, l'Agenzia delle entrate ha richiamato la sentenza della Corte costituzionale n. 6 del 2014, dichiarando che i principi espressi in tale pronuncia sono stati dalla stessa recepiti nella circolare n. 2 del 21 febbraio 2014, così superando le precedenti posizioni espresse con la risoluzione n. 102 del 2007. Inoltre, con riguardo alla specifica domanda dell'istante, l'Agenzia (richiamando il proprio orientamento già sancito nella risoluzione 3 gennaio 2005, n. 2/E) ha chiarito che gli effetti di una sentenza della Corte costituzionale che dichiara illegittima una norma si producono anche con riferimento ai rapporti sorti anteriormente alla declaratoria di illegittimità, con l'unico limite rappresentato dai rapporti già 'esauriti'. L'Agenzia ha correttamente rilevato che, nel caso prospettato, risultava ancora pendente il termine triennale per la presentazione della richiesta del rimborso della maggiore imposta di registro versata, di cui all'articolo 77 del t.u.r., ed ha, conseguentemente, ritenuto che la sentenza della Corte costituzionale esplicasse i propri effetti anche con riferimento all'atto di trasferimento oggetto dell'istanza, il quale era stato stipulato nel novembre del 2011.

Inoltre, nel caso di specie, l'istante non aveva reso le dichiarazioni necessarie per accedere al criterio di determinazione della base imponibile sulla base del "prezzo – valore" all'atto del trasferimento dell'immobile non a causa di una sua omissione volontaria, bensì perché all'epoca la normativa vigente (art. 1, 497° comma, della l. 23 dicembre 2005, n. 266, successivamente 'integrato' dalla sentenza della Corte costituzionale) non contemplava la possibilità di optare per il meccanismo del "prezzo – valore" nel caso degli immobili acquisiti in sede di espropriazione forzata o di pubblico incanto. Conseguentemente, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto, in considerazione di tale circostanza, che, sebbene l'atto di trasferimento fosse stato già registrato, il contribuente potesse, in ogni caso, esercitare l'opzione per l'applicazione del regime del "prezzo – valore" con apposita dichiarazione da rendere nell'istanza di rimborso della maggiore imposta di registro versata nei termini previsti dall'art. 77 del t.u.r.

7. – La possibilità di esercizio dell'opzione con atti integrativi a seguito dell'intervento della Corte costituzionale

A ben vedere, dunque, l'unica differenza riscontrabile sul piano formale tra il trasferimento di un immobile ad uso abitativo nell'ambito di una procedura esecutiva e il medesimo trasferimento che avviene nell'ambito di una libera contrattazione tra privati mediante atto pubblico notarile sta nel fatto che il primo si perfeziona giuridicamente per effetto del decreto del giudice, come già illustrato. In ogni caso, ciò non costituisce certamente ostacolo invalicabile suscettibile di impedire l'applicazione della disciplina "prezzo – valore" dal momento che la richiesta del trattamento fiscale agevolato può essere formulata direttamente all'autorità giudiziaria (come accade anche per le agevolazioni per la "prima casa"), così come è accaduto nel caso sottoposto al vaglio della Suprema Corte.

La Corte di Cassazione, inoltre, con la recente ordinanza 9 marzo 2018, n. 5751, ha rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 499/12/2012 della Commissione tributaria regionale Campania, Sezione distaccata di Salerno, già favorevole al contribuente, in linea con la decisione di primo grado. Entrambe le pronunce di merito erano state rese prima della pronuncia della Corte costituzionale n. 6 del 2014. La difesa dell'ufficio si era basata sul precedente (ormai superato) orientamento, consacrato nella risoluzione n. 107/E del 2007, secondo cui il trasferimento era avvenuto con sentenza dell'Autorità giudiziaria, con conseguente applicabilità dell'art. 44, 2° comma (che individua, come già più volte ripetuto, la base imponibile per i trasferimenti coattivi nel prezzo di aggiudicazione), laddove la deroga introdotta dal 497° comma dell'art. 1 della l. n. 266 del 2005 si riferiva esclusivamente all'art. 43, con ciò affermando l'impossibilità della sua estensione ai trasferimenti avvenuti a seguito di sentenza ai sensi dell'art. 2932 c.c. La tesi difensiva dell'Agenzia si basava sulla necessità che la dichiarazione di volersi avvalere delle disposizioni di cui al 497° comma fosse resa contestualmente alla stipula del contratto di compravendita; di conseguenza, veniva esclusa la possibilità di formulare una dichiarazione integrativa (di determinazione della base imponibile sulla base del valore catastale) successiva al rogito.

Con l'ordinanza n. 5751 del 2018 la Suprema Corte ha osservato che a seguito della pronuncia della Corte costituzionale n. 6 del 2014 è venuta meno definitivamente la differenza fra trasferimento mediante l'intervento del notaio e il trasferimento mediante vendita giudiziaria, con conseguente possibilità di avvalersi del meccanismo del "prezzo – valore" anche in questo secondo caso. E in particolare, ciò produrrebbe, come conseguenza naturale, che la dichiarazione di volersi avvalere delle disposizioni di cui al

497° comma possa essere effettuata successivamente alla traslazione giuridica della proprietà ([38]).

8. – *Considerazioni conclusive*

Nella fattispecie sottoposta al vaglio della Corte di Cassazione e decisa con la sentenza n. 13033 del 2017 non solo si era in presenza di un rapporto non ancora esaurito tra le parti (in quanto il ricorso pendeva ancora in giudizio), ma il contribuente aveva, altresì, proposto istanza di determinazione della base imponibile secondo il criterio del "prezzo – valore" sin dal momento della richiesta di registrazione dell'atto di vendita. Quindi, non vi sarebbe stata ragione alcuna per l'Amministrazione finanziaria di discostarsi dal proprio precedente mutato orientamento di prassi espresso nella risoluzione n. 95 del 2014.

Pertanto, appare del tutto corretta la motivazione della pronuncia con cui la Suprema Corte ha rigettato il ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle entrate, ritenendo illegittimo l'avviso di liquidazione oggetto di contestazione, in quanto basato sull'erroneo presupposto dell'inapplicabilità dell'agevolazione del criterio del "prezzo – valore" ai trasferimenti effettuati nell'ambito di procedure esecutive e/o all'asta pubblica.

Va evidenziato che, nel coltivare il contenzioso, l'Agenzia delle entrate aveva fondato la sostenibilità della pretesa sulla circostanza che "nel caso in esame erano presenti gli elementi caratterizzanti la procedura di evidenza pubblica". Tuttavia, questa distinzione ha perso la propria ragion d'essere a seguito dell'intervenuta sentenza della Corte costituzionale.

A parere di chi scrive, probabilmente sarebbe necessaria, da parte degli uffici, una più attenta ponderazione del rapporto tra i costi e i benefici legati alla prosecuzione dei giudizi, soprattutto in casi come questo, in cui la questione controversa è stata già oggetto di risoluzione mediante una pronuncia della Corte costituzionale che ha definitivamente posto un punto fermo e le tesi su cui fondare e coltivare l'instaurazione

([38]) A tale proposito, i giudici di legittimità hanno, altresì, evidenziato che l'ostacolo insito in una "formalizzazione successiva" della dichiarazione di volersi avvalere del criterio del "prezzo – valore" ai fini della determinazione della base imponibile quale circostanza (asseritamente) inibitoria del potere accertativo dell'Ufficio è superabile sol che si consideri che l'attività accertativa può essere esercitata solo successivamente al passaggio in giudicato della sentenza (e, dunque, al trasferimento dei diritti immobiliari) ed al decorso di un congruo tempo entro il quale consentire al contribuente di formulare l'eventuale richiesta di avvalersi del "prezzo – valore" (sul punto, si veda S. Baruzzi, "*Prezzo valore" nei trasferimenti in esecuzione di sentenza invocabile fino alla liquidazione del tributo – commento*, in *Fisco*, 2018, 1790).

o la prosecuzione di un giudizio di legittimità appaiono tanto esili da apparire difficilmente sostenibili.

Nell'operare tale valutazione dovrebbero senz'altro venire in sostegno i parametri e le linee guida cui l'Amministrazione finanziaria deve attenersi anche nel valutare i presupposti per addivenire ad una mediazione, fissati, dall'art. 17-*bis*, 5° comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. In primo luogo, rileva, infatti, l'incertezza delle questioni controverse. Secondo l'indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria (39), una "certezza" in relazione a questioni di diritto è "rappresentata dalla presenza di un orientamento consolidato della Corte di cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso per cassazione potrebbe effettivamente essere dichiarato inammissibile dalla Suprema Corte".

In secondo luogo, deve essere attentamente valutato il grado di sostenibilità della pretesa, poiché la scarsa sostenibilità della pretesa tributaria in giudizio e la fondatezza degli elementi di prova addotti dal contribuente e dei motivi in fatto e in diritto conducono ad un prevedibile esito sfavorevole del giudizio. Infine, occorre sempre aver presente il principio di economicità dell'azione amministrativa, da intendersi non solo come esigenza di ottimizzazione economica delle risorse, ma altresì come ottimizzazione dell'efficienza complessiva dei procedimenti, ossia come necessità di non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili ed eccessivamente gravosi, cercando di addivenire ad una rapida ed efficiente conclusione della propria attività amministrativa, nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza. In tale complessiva valutazione va considerato anche il rischio di incorrere nella condanna alle spese di lite.

Questi principi, delineati dalla prassi (40) con specifico riferimento al procedimento amministrativo di mediazione tributaria, al fine di valutare la sussistenza dei requisiti per procedere alla stessa, dovrebbero, in ogni caso, informare l'attività dell'Amministrazione finanziaria anche in tutta la successiva fase giurisdizionale, per appurare il grado di sostenibilità in giudizio di una determinata controversia già instaurata ed eventualmente decidere per l'abbandono della stessa, in modo tale da evitare inutili, dispendiosi e defatiganti contenziosi e tendere sempre verso la realizzazione del principio di giusta imposizione.

---

(39) Si veda il punto 5.4.1 della circ. 2 aprile 2012, n. 9/E.
(40) Si veda circ. dell'Agenzia delle entrate 19 marzo 2012, n. 9/E.

Nel caso di specie, alla luce dei tre criteri sopra evidenziati e in particolar modo del primo, la scelta strategicamente più ragionevole oltreché conforme a giustizia ed equità sarebbe apparsa quella di procedere all'annullamento dell'atto nel corso del giudizio, azionando i poteri di autotutela di cui l'Amministrazione finanziaria è investita. Il ritiro dell'atto dal mondo giuridico determina di conseguenza il venire meno dell'interesse della controparte alla prosecuzione del giudizio. Inoltre, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria riesca a dimostrare che i motivi che hanno determinato l'autotutela sono emersi solo a seguito della documentazione esibita e/o delle argomentazioni esposte dal contribuente in sede contenziosa oppure a seguito di intervento del legislatore o, come in questo caso, della Corte costituzionale che dichiara costituzionalmente illegittima la disposizione su cui si era fondato l'esercizio del potere in rettifica da parte dell'ufficio, il giudice può dichiarare compensate le spese di giudizio ([41]).

Inoltre, nel coltivare contenziosi che difficilmente possono superare il vaglio dei giudici di legittimità, l'Amministrazione finanziaria corre un rischio ben maggiore.

Infatti, la Suprema Corte ha riconosciuto il diritto del contribuente al risarcimento dei danni "per avere l'ufficio finanziario colpevolmente ritardato l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo illegittimo" ([42]), in applicazione dell'articolo 2043 del codice civile.

È stato, infatti, ritenuto che l'attività della pubblica amministrazione debba svolgersi nei limiti posti della legge e dal principio primario del *neminem laedere* ([43]).

([41]) Secondo Cass., sez. trib., 14 dicembre 2012, n. 23078, "l'annullamento dell'atto impositivo in sede di autotutela dà luogo – secondo il costante insegnamento di questa Corte – a cessazione della materia del contendere, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, articolo 46, cui non si correla necessariamente la condanna alle spese secondo la regola della soccombenza virtuale, qualora tale annullamento non consegua ad una manifesta illegittimità del provvedimento impugnato sussistente sin dal momento della sua emanazione, stante, invece, l'obiettiva complessità della materia (Cass. 22231/11), come nella specie ha ritenuto – con motivazione adeguata – la decisione di appello. In siffatta ipotesi, infatti, ben può essere disposta la compensazione delle spese di lite ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, articolo 15, comma 1, in quanto intervenuta all'esito di una valutazione complessiva della lite da parte del giudice tributario, trattandosi di un'ipotesi diversa dalla compensazione "*ope legis*" prevista dal comma 3 dell'articolo 46 succitato, come conseguenza automatica di qualsiasi estinzione del giudizio, dichiarata costituzionalmente illegittima dalla pronuncia della Corte costituzionale n. 274 del 2005 (Cass. 19947/10)". Si veda anche Cass., sez. V, 21 settembre 2010, n. 19947 e Cass., 13 aprile 2016, n. 7273.

([42]) Si veda Cass., sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698.

([43]) Si veda, sul punto, Cass., sez. III, 3 marzo 2011, n. 5120.

L'obbligo per la pubblica amministrazione di agire nel rispetto delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, sancite dall'art. 97 della Costituzione, impone il riconoscimento in tempi ragionevoli dell'eventuale diritto del contribuente, anche quando non sia previsto uno specifico termine per l'adempimento. Tali regole, inoltre, impongono alla pubblica amministrazione, una volta messa a conoscenza da parte del contribuente del presunto errore in cui è incorsa, di compiere tutte le necessarie verifiche e, una volta appurata l'effettiva esistenza di un errore, di annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo o viziato. Non vi sarebbe, dunque, spazio alla mera discrezionalità poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, la correttezza e il buon andamento della pubblica amministrazione (44).

dott. VALENTINA MASSONE
Dottorando di ricerca in Diritto tributario
Università La Sapienza di Roma

(44) In ogni caso, è onere del contribuente dimostrare sia il danno che il ritardo nell'esercizio dell'autotutela gli ha cagionato e che, al contrario, non si sarebbe prodotto ove il provvedimento della pubblica amministrazione fosse stato emanato tempestivamente, sia il carattere ingiusto di tale danno (si veda, sul punto, Cass., sez. III, 20 aprile 2012, n. 6288). In tema di responsabilità civile della pubblica amministrazione, l'ingiustizia del danno non può considerarsi *in re ipsa* nella sola illegittimità dell'esercizio della funzione amministrativa. È, al contrario, necessario che il giudice accerti una serie di circostanze, ossia: in primo luogo, se sussiste un evento dannoso; se il danno accertato sia qualificabile come ingiusto; se l'evento dannoso presenti un nesso causale con una condotta della pubblica amministrazione; se l'evento dannoso sia imputabile a responsabilità della pubblica amministrazione, sulla base non solo del dato obiettivo dell'illegittimità del provvedimento, ma anche del requisito soggettivo del dolo o della colpa (sul punto, Cass., sez. III, 28 ottobre 2011, n. 22508). Inoltre, spetta al giudice di merito valutare, di volta in volta, se nei singoli casi specifici sottoposti alla sua attenzione il tempo impiegato dalla pubblica amministrazione per l'esercizio dei propri poteri di autotutela sia o meno rispettoso delle regole indicate, con riferimento a una serie di parametri di valutazione (quali, ad esempio, il numero di pratiche cui l'ufficio deve far fronte, la loro trattazione in ordine cronologico, il grado di complessità dell'accertamento, ecc.).