

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

Gennaio-Febbraio
2018

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE GENOVA, sez. XIV,
11 maggio 2016

Legittimamente l'ufficio procede alla rettifica del valore dell'immobile sulla base delle valutazioni di mercato e degli indicatori OMI quando nella dichiarazione di successione è stato indicato un valore inferiore al valore automatico catastale ex art. 34, 5° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990.

(Omissis). Svolgimento del processo.

X. X. ha proposto ricorso contro i seguenti atti che sono stati riuniti per connessione oggettiva per l'anno 2013:

- Avviso di liquidazione n. A001 - Agenzia Entrate di Genova anno 2013 - Imposta di registro - successione;
- Avviso di liquidazione n. D001- Agenzia Entrate di Genova anno 2013 - Imposta ipotecaria - catastale.

La ricorrente sostiene i seguenti motivi:

1. L'Ufficio ha provveduto a liquidare le nuove imposte derivate dall'atto di successione del 26 marzo 2013, in quanto ha accertato la decadenza delle agevolazioni fiscali prima casa usufruite dalla ricorrente e relative all'immobile sito in Genova, via S. Nazaro; l'Ufficio ritiene che l'immobile presenti le caratteristiche di lusso perché la superficie risulta di mq. 335 ossia maggiore di mq. 240, ma la relazione tecnica del Geom. Y.Y. attesta che il fabbricato è in cat. A/3 - Cl 4 - vani 10 e con superficie di mq. 187,35.

In diritto chiede la nullità della notifica degli avvisi di liquidazione delle imposte e irrogazione delle sanzioni perché tale notifica doveva avvenire ai sensi dell'art. 60 d.p.r. 600/73 e art. 137 c.p.c., invece è stata effettuata ex art. 14 della Legge n. 890/1982.

2. Espone i vizi della relata di notifica ovvero l'Ufficiale Giudiziario deve scrivere la relazione di notifica sull'originale e sulla copia dell'atto facendo memoria dell'Ufficio Postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con A.R.; nel caso *de quo* risultano omesse le indicazioni relative al luogo e data di consegna che sono elementi obbligatori che comportano la nullità insanabile della notifica. Non è possibile individuare il nome del soggetto notificatore.

3. Inoltre non è dato conoscere l'identità del notificatore e pertanto eccepisce che tale notificatore non abbia la qualifica necessaria per procedere alla notifica e tale fatto comporta la nullità insanabile dell'atto - vedi C.T.P. Reggio Emilia n. 97/2012.

4. Decadenza dal potere impositivo in violazione dell'art. 17 d.lgs. 347/1990 e art. 27 d.lgs. 346/1990, in quanto "la rettifica deve essere notificata con avviso entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale". La dichiarazione di successione è stata prodotta il 26 marzo 2013 e il pagamento delle imposte ipo-catastali è avvenuto in data 21 marzo 2013 e pertanto entro il 21 marzo 2015 tale atto doveva essere notificato o al massimo entro il 26 marzo 2015 invece è stato notificato il 27 marzo 2015.

5. Nullità degli avvisi di liquidazione per mancato contraddittorio endoprocedimentale ossia l'atto di accertamento o liquidazione non può essere emanato prima della scadenza del termine predetto salvo in casi di urgenza motivata. Gli avvisi di liquidazione sono risultati illegittimi poiché il contribuente non ha ricevuto il tempo necessario allo scopo di esercitare il proprio diritto al contraddittorio.

6. Carezza di sottoscrizione ossia la dott.ssa M. C. non appare legittimamente delegata alla firma degli atti dal direttore dott. V. T. in quanto non rientra nei funzionari della carriera direttiva.

7. Carenza di motivazione della pretesa impositiva in violazione dell'art. 3 legge n. 241/1990 e art. 7 legge n. 212/2000 e art. 42 d.p.r. 600/73. L'Ufficio si è limitato ad affermare che l'immobile avrebbe le caratteristiche di lusso perché la superficie totale utile dell'abitazione è di mq. 335,70, ma tutto questo non è stato provato.

Inoltre gli immobili utilizzati dall'Ufficio per il confronto non appartengono alla medesima cat. catastale dell'immobile della ricorrente.

8. Illegittimità della pretesa impositiva poiché l'immobile in questione non presenta le caratteristiche di lusso ai sensi del d.m. 2 agosto 1969. Infatti – come evidenziato da pagina 25 a 28 – l'immobile risulta possedere una area utile di mq. 187,35 sulla base di apposita perizia del Geom. Y. Y.

9. Illegittimità delle sanzioni per non debenza dell'imposta pretesa.

Nelle memorie del 4 dicembre 2015 e del 22 gennaio 2016 ribadisce più in dettaglio quanto già esposto nel ricorso.

A conclusione il ricorrente chiede l'annullamento degli atti impugnati per l'anno 2013.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Genova nelle proprie controdeduzioni del 30 luglio 2015 e del 29 ottobre 2015 espone che la ricorrente ha ereditato con le agevolazioni prima casa l'immobile come sopra descritto sito in Genova Via S. Nazaro.

In seguito l'Ufficio ha riscontrato che la superficie utile complessiva è risultata superiore a mq. 240 tenendo conto delle norme relative all'art. 6 d.m. 2 agosto 1969.

Pertanto l'immobile era considerato di lusso e veniva escluso dalle agevolazioni chieste dal ricorrente.

L'Ufficio ha ritenuto che l'onere della prova gravasse sul contribuente e pertanto la non lussuosità dell'appartamento doveva essere supportata con prove certe, precise e concordanti, come anche sancito dall'art. 69 comma 3 Legge n. 342/2000.

La ricorrente ha prodotto una perizia relazionata da un Geometra, come sopra esposto, che ha illustrato i motivi e dettagli in merito al non superamento della superficie in oggetto a 240 mq. In pratica parte ricorrente ha definito in mq. 187,35 l'area utile totale con prove e procedure tecniche, mentre l'Ufficio ha quantificato la superficie in mq. 335,70 come descritto nelle controdeduzioni.

Ritiene l'Ufficio che gli atti impugnati non siano carenti di motivazione in quanto espone che il sopralluogo non si è potuto effettuare per indisponibilità e non collaborazione della contribuente poiché non ha risposto alla nota inviata dai tecnici per fissare l'appuntamento.

La relazione tecnica non costituisce idonea documentazione atta ad ottemperare l'onere della prova – vedi sentenza n. 415/2012 C.T.R. Lazio –, inoltre l'Ufficio fa presente che tale relazione non è stata asseverata in Tribunale.

Nelle controdeduzioni da pagina 9 e fino a 12 l'Ufficio definisce con supporti validi la superficie utile che è stata calcolata ai fini dell'espletamento della pratica e insiste ancora sulla entità di tale area che risulta mq. 335,70.

Ritiene che la notifica degli avvisi di liquidazione sia stata effettuata in piena conformità della normativa in materia di notifiche degli atti.

L'Ufficio sostiene che la notifica a mezzo servizio postale è espressamente contemplata dall'art. 60 d.p.r. 600/1973, inoltre risulta effettuata in data 26 marzo 2015 ossia data della spedizione della raccomandata a/r n.ro 76654023629-3 come indicato nella relata della notifica.

Ancora ritiene che la notifica degli avvisi sia stata effettuata dal messo speciale dell'Ufficio Territoriale di Genova 1 tramite racc. a/r – come allegato in atti –.

Trattasi poi di avviso di liquidazione e non di avviso di rettifica e liquidazione.

Non esistono i vizi sulla relata di notifica in quanto l'Ufficio si è avvalso della facoltà di notificazione semplificata – vedi sentenza Cassazione n. 15315/2014 – pertanto in questa ipotesi non deve essere redatta alcuna relata di notifica in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo stante la presunzione di conoscenza *ex art. 1335 c.c.*

Per quanto concerne il messo notificatore ritiene che – come sopra riportato – non vi sia difetto di qualifica e che comunque l'atto ha raggiunto lo scopo poiché è stato impugnato dalla ricorrente (Cassazione n. 27378/2008).

La notifica risulta tempestiva in quanto è avvenuta in data 26 marzo 2015 e non 27 marzo 2015 e comunque la decadenza non esiste poiché il termine è di tre anni dalla data di registrazione della dichiarazione di successione con scadenza quindi al 27 marzo 2016.

La notifica risulta perfezionata il 26 marzo 2015 ovvero con un anno e un giorno di anticipo rispetto al termine triennale di decadenza.

Non esiste carenza di contraddittorio poiché l'Ufficio ha posto in essere il recupero non derivato da alcun accertamento ma soltanto da avviso di liquidazione conseguente alla decadenza dell'agevolazione prima casa richiesta dalla contribuente e risultata non spettante poiché l'immobile possiede i requisiti per la qualifica di lusso inoltre non è stato possibile effettuare il sopralluogo per carenza di risposta della contribuente.

Fa presente l'Ufficio che il recupero è stato effettuato perché nella dichiarazione di successione è stato indicato un valore inferiore al valore automatico catastale – art. 34 comma 5 d.lgs. 346/1990 – di conseguenza l'Ufficio ha proceduto alla rettifica di valore mediante la determinazione del valore dei beni caduti in successione sulla base del valore normale in commercio come da art. 34 comma 2 d.lgs. 346/1990, ossia tramite stima per comparazione, stima OMI ed altri elementi di valutazione. In conclusione ha determinato una media tra questi valori giungendo al valore relativo all'immobile di euro 4.488,83 al mq. ovvero di euro 1.463.358,58 totali.

L'atto non risulta carente di sottoscrizione in quanto è stato sottoscritto dalla Dott.ssa O. C. M. M. – capo area gestione e controllo atti – con delega espressa a pagina 10 dell'avviso di liquidazione. La Dott.ssa M. appartiene alla terza area funzionale ossia fa parte della carriera direttiva.

La motivazione risulta ben espressa negli atti impugnati infatti l'Ufficio ritiene non spettante l'agevolazione prima casa motivata tramite accertamento della diversa area utile come sopra citato.

Ritiene che le sanzioni siano state applicate correttamente e a conclusione chiede di respingere i ricorsi riuniti e di confermare gli atti impugnati.

Motivi della decisione.

La Commissione ha preso atto della documentazione presentata dalle parti in contenzioso ed in pubblica udienza ha ascoltato i loro rappresentanti che hanno ribadito sostanzialmente le rispettive posizioni, in particolare ritiene che i due atti impugnati siano perfettamente legittimi e che l'*iter* relativo a questi sia stato validamente percorso dall'Ufficio.

Infatti ritiene che la determinazione della superficie utile complessiva ai fini del riconoscimento della validità delle agevolazioni fiscali richieste sia stata esposta con chiarezza soprattutto dall'Ufficio poiché ha determinato le sue misurazioni tramite verifiche precise sui locali e aree dell'immobile.

L'Ufficio ha esposto che i propri calcoli hanno determinato – pur senza un sopralluogo specifico impedito dalla parte – che la superficie fosse superiore a mq. 240 ossia a mq.

335,70 e pertanto le agevolazioni sono state revocate nonostante la perizia non asseverata prodotta dalla parte.

Inoltre la Commissione ritiene che la notifica degli atti di liquidazione sia avvenuta in conformità piena della normativa specifica – come sopra esposto.

Ritiene valido il mezzo utilizzato per la spedizione e la qualifica del messo speciale ha consentito la regolare e legittima notifica degli atti (Cassazione n. 15315/2014).

Tale notifica è risultata tempestivamente effettuata – non vi è decadenza – tenendo presente che il termine di tre anni dalla data della registrazione della dichiarazione di successione scade il 27 marzo 2016.

La Commissione evidenzia che il contraddittorio non è risultato carente in quanto l'Ufficio ha recuperato gli importi a tassazione tramite gli atti di liquidazione e non di accertamento.

La contribuente ha indicato nella dichiarazione di successione un valore inferiore a quello scelto ossia il valore automatico catastale e pertanto l'Ufficio in ossequio alla normativa di riferimento – art. 34 d.lgs. 346/1990 – ha proceduto alla rettifica del valore e con la metodologia sopra illustrata ha determinato legittimamente il valore all'immobile in euro 1.463.358,58.

Come giustificato dall'Ufficio, l'atto non risulta carente di sottoscrizione poiché la delega alla dott.ssa M. è perfettamente valida e operativa.

La parte ricorrente non ha dimostrato con prove certe, precise e concordanti la validità della propria tesi come anche sancito dall'art. 69 comma 3 Legge n. 342/1990.

Alla luce di quanto sopra evidenziato – la Commissione ritiene pertanto che i ricorsi riuniti non siano meritevoli di accoglimento e pertanto conferma gli atti di liquidazione impugnati.

Ogni altro motivo esposto sopra dalle parti risulta soccombente alla decisione presa.

La Commissione ritiene che le spese di giudizio siano compensate tra le parti per parziale soccombenza.

P.Q.M. – La Commissione respinge i ricorsi riuniti e conferma gli atti di liquidazione impugnati.

Spese compensate. (*Omissis*).

La valutazione automatica su base catastale nell'imposta di successione

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I passaggi logico-giuridici nella rettifica del valore venale in comune commercio. – 3. Il quadro normativo di riferimento e la sua evoluzione. – 4. L'analisi della fattispecie alla luce dei principi di ragionevolezza e coerenza interna. – 5. L'adeguamento del contribuente alle interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria e la tutela della buona fede e dell'affidamento. – 5.1. E le argomentazioni a sostegno della posizione dell'Agenzia delle entrate. – 6. Il concetto di superficie utile, la potenzialità abitativa e l'irrelevanza del dato catastale. Le opposte posizioni a confronto. – 7. Le questioni di carattere valutativo coinvolte nella stima del valore venale in comune commercio. – 8. L'importanza del contraddittorio endoprocedimentale nell'accertamento in rettifica del valore degli immobili. – 8.1. Le argomentazioni a supporto della correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria. – 9. Precedenti giurisprudenziali sull'argomento. – 10. Considerazioni conclusive.

1. – *Premessa*

Con la sentenza annotata la Commissione Tributaria Provinciale di Genova ha rigettato il ricorso proposto da una contribuente, confermando *in toto* l'operato dell'Agenzia delle entrate che, mediante due avvisi di rettifica e liquidazione, aveva proceduto alla rettifica di valore di un bene immobile caduto in successione, relativamente al quale la contribuente, nella dichiarazione di successione presentata, aveva indicato di possedere i requisiti per poter usufruire dell'agevolazione prima casa – requisiti successivamente disconosciuti mediante l'emissione del primo dei due avvisi di liquidazione.

Nel caso di specie, secondo l'Agenzia delle entrate, a causa dell'utilizzo di un coefficiente moltiplicatore della rendita catastale errato, l'immobile incluso nell'asse ereditario sarebbe stato indicato nella dichiarazione di successione per un valore inferiore rispetto al valore catastale corretto, ossia quello che si ottiene capitalizzando la rendita catastale, opportunamente rivalutata, tramite appositi coefficienti moltiplicatori (così come stabiliti ai sensi dell'art. 1-*bis*, 7° comma, del decreto legge 12 luglio 2004, n. 168, convertito con legge 30 luglio 2004, n. 191).

A giudizio della Commissione Tributaria Provinciale, di conseguenza, l'ufficio avrebbe agito in maniera del tutto legittima e corretta nel procedere a rideterminare il valore del bene immobile caduto in successione sulla base del valore venale in comune commercio, così come stabilito dall'art. 34, 5° comma, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, secondo cui *“Non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore ..., per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi”*.

Ne è scaturita, pertanto, la determinazione di un valore normale in comune commercio per l'immobile in questione pari ad Euro 1.463.358,58, in luogo dell'importo dichiarato dalla contribuente nella dichiarazione di successione, pari ad Euro 193.865,00, ottenuto capitalizzando la rendita catastale rivalutata dell'immobile per il coefficiente moltiplicatore catastale stabilito per le abitazioni in relazione alle quali la parte acquirente è in possesso dei requisiti per poter usufruire delle agevolazioni per la prima casa.

Partendo dal presupposto che la soluzione interpretativa adottata dall'Agenzia delle entrate, condivisa pienamente dai giudici di merito, si appalesa come formalmente ineccepibile e del tutto condivisibile sotto il profilo dell'interpretazione letterale della disciplina normativa applicabile nel caso di specie, il presente lavoro si pone l'obiettivo di innescare un più

profondo spunto di riflessione critica, allo scopo di valutare l'eventuale percorribilità di una soluzione alternativa ed opposta rispetto a quella abbracciata dai giudici di merito, alla luce dei principi generali a cui risulta improntato il nostro ordinamento giuridico interno nonché seguendo il sentiero tracciato dallo spirito e dai valori che permeano l'ordinamento comunitario con riferimento alla materia tributaria.

Dopo aver illustrato la cornice normativa in cui si viene a inquadrare la fattispecie sottoposta alla decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Genova, si metteranno in evidenza, ponendoli a confronto tra loro, come in una sorta di testo a fronte, sia i principali argomenti a sostegno della pretesa erariale, che depongono per la fondatezza di quest'ultima e per la correttezza della decisione assunta dai giudici, sia i profili di criticità e i dubbi interpretativi che la soluzione adottata può sollevare, soprattutto in considerazione del fatto che la stessa sorge e viene a collocarsi in un momento storico in cui si assiste ad un profondo ripensamento del rapporto tra Fisco e contribuente, improntato ad una maggiore collaborazione, trasparenza e semplificazione.

2. – I passaggi logico-giuridici nella rettifica del valore venale in comune commercio

Il giorno 26 marzo 2013 la contribuente aveva presentato dichiarazione di successione in morte del proprio coniuge, chiedendo di potersi avvalere delle agevolazioni prima casa con riguardo ad un bene immobile facente parte dell'asse ereditario, situato nel Comune di Genova, rientrante nella categoria catastale A/3, con un numero di vani pari a dieci.

L'Agenzia delle entrate, due anni più tardi, aveva notificato alla contribuente avviso di liquidazione, mediante il quale aveva dichiarato la stessa decaduta dall'agevolazione prima casa e, conseguentemente, aveva proceduto al recupero della differenza tra le imposte ipotecarie e catastali calcolate sulla base dell'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quelle risultanti dall'applicazione dell'aliquota agevolata prevista per i benefici prima casa, oltre sanzioni e interessi.

Nel caso di specie, l'ufficio aveva disconosciuto la sussistenza dei requisiti per le agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa, previste dall'art. 1 della Tariffa parte prima allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico Imposta di Registro), richiamato dall'art. 69, 3° e 4° comma, della legge 21 novembre 2000, n. 342, in quanto, in base alle risultanze emerse da un parere tecnico redatto dall'Ufficio Provinciale Territorio di Genova, l'immobile caduto in successione avrebbe avuto una superficie utile complessiva superiore a 240 metri quadrati, requisito necessario per

poter qualificare il medesimo quale “abitazione di lusso”, ai sensi dell’art. 6 del decreto del Ministro dei Lavori Pubblici 2 agosto 1969.

Come naturale conseguenza del disconoscimento di tale agevolazione, l’ufficio aveva, altresì, notificato apposito avviso di rettifica e liquidazione mediante il quale aveva rideterminato il valore indicato nella dichiarazione di successione relativamente all’immobile di cui sopra sulla base del valore normale in comune commercio, procedendo, così, al recupero delle maggiori imposte sulle successioni, ipotecaria e catastale, oltre sanzioni e interessi.

La contribuente aveva scelto di avvalersi del cosiddetto metodo della “valutazione automatica su base catastale”, che consente di dichiarare il valore catastale degli immobili trasferiti o caduti in successione, determinato capitalizzando la rendita catastale, opportunamente rivalutata, mediante appositi coefficienti moltiplicatori catastali.

Tale valore, se indicato nella misura corretta, costituisce la base imponibile ai fini dell’imposta di successione e delle imposte ipotecarie e catastali, in luogo del valore venale in comune commercio (valore di mercato) dei cespiti. Inoltre, se nell’atto (nel caso di specie, la dichiarazione di successione) viene indicato un valore del cespite non inferiore al valore catastale, la norma prevede una preclusione all’esercizio dei poteri accertativi e di rettifica da parte dell’Agenzia delle entrate, che non potrà, così, procedere ad accertamento di maggior valore degli immobili oggetto di trasferimento *mortis causa* ⁽¹⁾.

La contribuente, nella convinzione di possedere i requisiti per poter fruire dell’agevolazione prima casa, aveva indicato, nella dichiarazione di successione presentata, il valore che era stato ottenuto capitalizzando la rendita catastale dell’immobile, opportunamente rivalutata, per il coefficiente moltiplicatore riferibile alle abitazioni rispetto alle quali l’acquirente risulta in possesso dei requisiti per fruire dell’agevolazione prima casa, pari a 110 ⁽²⁾.

L’ufficio, tuttavia, mediante avviso di liquidazione, aveva ritenuto che l’immobile in parola possedesse le caratteristiche per poter essere qualificato “di lusso”, dal momento che dal parere tecnico redatto dai propri

⁽¹⁾ O *inter vivos*, nel caso delle donazioni, dal momento che l’art. 56 del d.lgs. n. 346 del 1990, dettato per l’imposta sulle donazioni, opera un puntuale rinvio alle disposizioni contenute negli articoli da 14 a 19 e nell’articolo 34, 3°, 4° e 5° comma per la determinazione del valore dei beni e dei diritti donati.

⁽²⁾ Il coefficiente moltiplicatore è, invece, pari a 120 qualora oggetto del trasferimento sia un’abitazione rispetto alla quale l’acquirente non risulti in possesso dei requisiti necessari per avvalersi delle agevolazioni previste per l’acquisto della prima casa.

funzionari sarebbe risultata una superficie utile complessiva del medesimo superiore a 240 metri quadrati.

Di conseguenza, l'ufficio ha applicato in maniera puntuale e rigorosa la disposizione contenuta nell'art. 34, 5° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990, secondo la quale “*Non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore ..., per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi*”.

Tale disposizione, come già accennato, contiene una preclusione all'esercizio dei poteri accertativi da parte dell'ufficio qualora nella dichiarazione di successione, relativamente ai beni immobili compresi nell'asse ereditario, venga dichiarato un valore non inferiore al valore catastale, determinato attraverso la capitalizzazione della rendita catastale rivalutata. Tuttavia, se il valore dichiarato risulta inferiore a tale soglia minima, la preclusione di legge viene meno, con conseguente riviviscenza dei poteri accertativi dell'ufficio, fino a legittimare il medesimo a sottoporre a rettifica il valore dichiarato nell'atto con riferimento agli immobili oggetto di trasferimento, laddove ritenga che gli stessi abbiano un valore venale in comune commercio superiore a quello dichiarato.

3. – *Il quadro normativo di riferimento e la sua evoluzione*

Prima di entrare nel vivo dell'argomento e affrontare il nodo centrale della questione oggetto della controversia sottoposta al vaglio dei giudici di prime cure, pare opportuno, a giudizio di chi scrive, fare una preliminare panoramica – propedeutica ai fini della comprensione di alcuni concetti di base che ci accompagneranno nella presente riflessione e che ci forniranno una chiave di lettura nel ragionamento che si affronterà – dell'assetto normativo vigente, ripercorrendo le fasi essenziali della sua recente evoluzione, con riguardo alle modalità e ai criteri di imposizione sui trasferimenti immobiliari e, in particolare, ai criteri di determinazione della base imponibile, operando un parallelismo tra le cessioni a titolo oneroso che avvengono per atto tra vivi, assoggettate all'imposta di registro, e i trasferimenti *mortis causa*, per donazione o a titolo gratuito, assoggettati ad imposta sulle successioni e donazioni, la cui disciplina è ampiamente mutuata e modellata sulla base di quella dell'imposta di registro.

Pur muovendo dalla constatata identità delle disposizioni applicative dell'imposta di registro e dell'imposta sulle successioni e donazioni, in conseguenza del rinvio espressamente operato dalla seconda alla normativa dell'imposta di registro, è, in ogni caso, fondamentale avere bene in chiaro la diversa conformazione dei presupposti delle due imposte. Mentre l'im-

posta sulle successioni e donazioni assume a presupposto dell'imposizione l'incremento patrimoniale che si determina in capo ad un beneficiario a seguito di un atto, posto in essere dal disponente e connotato da spirito di liberalità, l'imposta di registro colpisce il trasferimento della ricchezza che si viene a realizzare in occasione di un negozio giuridico tendenzialmente bilaterale, che comporta una modificazione qualitativa dei patrimoni coinvolti; essa, dunque, attribuisce rilievo all'attività negoziale dei privati e assume, quale presupposto, il compimento di determinati atti giuridici, che rappresentano un indice della capacità contributiva dei soggetti che li pongono in essere, valutandone gli effetti che ne conseguono, sotto il profilo del risultato e della finalità conseguiti.

Pur verificandosi in entrambe le ipotesi un mutamento patrimoniale in relazione al quale il destinatario è tenuto a pagare il tributo, nel caso dell'imposta di registro questi sarà tenuto a versare un'imposta in conseguenza di una modificazione della composizione qualitativa del proprio patrimonio che egli stesso ha concorso, in maniera paritetica, a determinare; nel caso delle imposte sulle liberalità, invece, il beneficiario è obbligato a corrispondere il tributo in relazione ad un incremento patrimoniale rispetto al quale la sua partecipazione all'attività negoziale si pone in termini di mera accettazione⁽³⁾.

Quanto alle modalità di determinazione della base imponibile, ai fini dell'imposta di registro le disposizioni cui occorre fare riferimento sono gli artt. 43 e 51 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico Imposta di Registro).

Nel primo dei due articoli sopra citati viene stabilito 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 opportunamente sviluppato ed esplicitato nel successivo articolo 51 del medesimo Testo unico, laddove viene precisato 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 terzo comma dell'art. 51

⁽³⁾ V. Mastroiacovo, *L'agevolazione “prima casa” nelle successioni e donazioni*, in *Corr. trib.*, 2007, 2018.

individua i criteri di cui l'Amministrazione finanziaria può avvalersi al fine di procedere alla rettifica del valore dei beni immobili.

Se ne può dedurre, in via generale, che, nell'ambito dei trasferimenti immobiliari, le parti devono assoggettare a tassazione l'atto sottoposto a registrazione assumendo come base imponibile il corrispettivo pattuito. Qualora lo stesso non venga indicato (o venga indicato in misura inferiore), la base imponibile sarà rappresentata dal valore dei beni e dei diritti, intendendo con tale espressione il valore venale in comune commercio.

Non vi è una definizione fiscale di valore venale. Secondo un orientamento, si tratta di un concetto di derivazione civilistica, richiamato dall'art. 726, 1° comma, c.c., per il quale, ai fini della stima dei beni ereditari, si dispone che *“si provvede alla stima di ciò che rimane nella massa, secondo il valore venale dei singoli oggetti”*. In questa prospettiva, il riferimento al valore venale deriverebbe dalla stretta connessione dell'imposta di registro con il Codice civile⁽⁴⁾. Tale ricostruzione storica non impedisce di osservare che il riferimento al valore venale discende dalla difficoltà pratica, in epoche in cui i pagamenti non erano facilmente tracciabili, di controllare la veridicità del prezzo dichiarato nell'atto⁽⁵⁾.

All'interno della normativa fiscale il concetto di valore venale viene richiamato sia in materia di imposta di registro (artt. 51, 2° comma e 52, 1° comma, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131), sia in materia di imposta sulle successioni e donazioni (art. 14, d.p.r. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001).

In assenza di una definizione legislativa che ne chiarisca il significato, può essere utile riferirsi alla nozione di valore venale elaborata in sede giurisprudenziale.

Al riguardo la sezione tributaria della Corte di Cassazione in più occasioni si è espressa sul concetto in esame identificandolo con il valore normale in comune commercio, evidenziandone l'aspetto legato al rinvio ad un mercato in condizioni di normalità e non di eccezionalità, ed assorbendo nell'aggettivo “comune” anche le caratteristiche della territorialità e della temporalità che confluiscono nella nozione di valore normale⁽⁶⁾.

(4) Sebbene anche all'interno del codice civile non ne venga chiarito il significato, la dottrina civilistica è concorde nel ritenere che, derivando il termine “venale” dal latino *venum* (vendita), l'espressione vada intesa come valore di mercato al quale può essere realizzata la vendita del bene.

(5) G. Salanitro, *Valori catastali e valori OMI ai fini dell'imposta di registro*, in *Corr. trib.*, 2016, 1590.

(6) Cfr. Cass., 31 ottobre 2006, n. 13496, in sede di interpretazione dell'art. 726 c.c. Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 25 novembre 2005, n. 24960, in *Boll. trib.*, 2006, 260. In

In particolare, le caratteristiche comuni alla definizione di valore normale⁽⁷⁾ possono essere sintetizzate come segue:

- i prezzi sono quelli praticati in regime di libera di concorrenza;
- la contrattazione è quella posta in essere da soggetti indipendenti;
- non devono essere prese in considerazione situazioni di eccezionalità che alterino il libero mercato;
- va verificata la prossimità temporale del parametro del valore di riferimento esterno rispetto alla data dell'operazione per la quale si procede ad accertamento.

Nelle definizioni fornite dal legislatore nazionale si aggiunge, oltre alla suddetta prossimità temporale, anche la prossimità territoriale rispetto al luogo di realizzazione dell'operazione⁽⁸⁾.

Al di là della differenze terminologiche, può, dunque, riscontrarsi una

argomento si veda anche Bonazza, *Valore venale, valore normale e valore corrente*, in *Boll. trib.*, 2007, 337.

(7) Per comprendere il significato da attribuire alla locuzione “valore normale” occorre, in primo luogo, identificare le norme che ne forniscono una definizione, o che ne fissano i criteri di determinazione.

In particolare, tale definizione viene fornita sia dal diritto comunitario (in materia di Iva), sia dalla legislazione nazionale (in materia di Iva e di imposte sul reddito).

Ai sensi dell'art. 72 della direttiva comunitaria n. 2006/112/CE per valore normale deve intendersi “*l'importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione*”.

Nell'ambito della normativa interna deve farsi riferimento alle norme contenute negli artt. 14 del d.p.r. n. 633 del 1972 e 9 del d.p.r. n. 600 del 1973.

Segnatamente, l'art. 14 del decreto Iva definisce il valore normale come “*l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione. Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per valore normale si intende: a) per le cessioni di beni, il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni ...*”. L'art. 9 del d.p.r. n. 600 del 1973, con una formulazione analoga, definisce il valore normale come “*il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o i servizi sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione de valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini e alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi ...*”.

(8) C. Gioè, *In tema di valore normale degli immobili ai fini fiscali*, in *Rass. trib.*, 2014, 742.

sostanziale coincidenza di significato tra i concetti di valore normale e valore venale⁽⁹⁾ (10).

Il riferimento al valore venale in comune commercio, secondo il principio dell'*id quod plerumque accidit*, è il termine da prendere come riferimento per poter fondare un accertamento nell'ambito dell'imposta di registro, mediante rettifica del valore dichiarato in atto dalle parti. L'articolo 52, 1° comma, del TUR, infatti, così statuisce: "*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*".

L'accertamento in questione incontra, tuttavia, un limite sostanziale nei commi 4 e 5-*bis* (11) dell'art. 52 del Testo unico dell'imposta di registro, in base ai quali, rispettivamente, "*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,...*" (12) 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 citato, che introduce il meccanismo della "valutazione automatica su base catastale", inibisce il potere di accertamento di valore da parte 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

(9) La circostanza che le due espressioni abbiano in realtà significati analoghi risulta peraltro implicitamente confermata anche dal legislatore il quale, nell'art. 1, 307° comma, della legge n. 296 del 2006, aveva affidato all'Agenzia delle Entrate il compito di fissare i criteri per la uniforme determinazione del valore normale ai fini dell'Iva, dell'imposta sui redditi e dell'imposta di registro, ancorché riguardo a quest'ultimo tributo il riferimento testuale sia al valore venale e non al valore normale.

(10) C. Gioè, *In tema di valore normale degli immobili ai fini fiscali*, in *Rass. trib.*, 2014, 7.

(11) Comma aggiunto dall'art. 35, comma 23-*ter*, del decreto legge n. 223 del 2006.

(12) Il 5° comma del citato articolo 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 lo stesso è indicato in misura almeno pari al valore catastale dell'immobile, ottenuto moltiplicando la rendita catastale rivalutata per i coefficienti ministeriali. Tale valore catastale costituisce, altresì, la base imponibile sulla quale applicare l'imposta di registro.

Il meccanismo in questione ha subito delle modifiche nel corso del tempo per effetto della disciplina introdotta dapprima dall'art. 1, 497° comma, della legge 23 dicembre 2005, n. 266⁽¹³⁾, e, successivamente, dall'art. 35, comma 23-ter, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248 (c.d. decreto Bersani-Visco).

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

La norma, nella sua attuale formulazione, 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”*⁽¹⁴⁾.

⁽¹³⁾ Con l'entrata in vigore della legge finanziaria per il 2006 (legge 23 dicembre 2005, n. 266), in particolare, è stata introdotta, a decorrere dal 1° gennaio 2006, una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile, così come determinata dalla lettura del combinato disposto degli articoli 43, 51 e 52 del TUR. È stata, così, introdotta, per i trasferimenti immobiliari, la regola del cosiddetto “prezzo – valore”.

⁽¹⁴⁾ 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.

In presenza dei presupposti normativi e della richiesta di parte con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto di trasferimento⁽¹⁵⁾, la base 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⁽¹⁶⁾.

Il comma 23-ter dell'articolo 35 del d.l. n. 223 del 2006 ha, poi, aggiunto all'articolo 52 del TUR il comma 5-bis in base al quale *“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”*.

Detta ultima disposizione ha comportato rilevanti effetti in ordine all'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria: infatti, è venuto meno, in linea generale, il limite preclusivo al potere di accertamento di valore, ad eccezione delle sole ipotesi di cessioni aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze poste in essere nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali⁽¹⁷⁾.

La finalità perseguita dal legislatore con la disposizione in argomento consisterebbe, tra l'altro, nella esigenza di tutelare il principio di trasparenza nella contrattazione immobiliare, facendo emergere i reali corrispettivi delle contrattazioni immobiliari, in modo da acquisire dati obiettivi,

L'articolo 1, 497° comma, della legge 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.

⁽¹⁵⁾ Come confermato anche nella C.M. 6 giugno 2007, n. 6/E, paragrafi 1.1 e 1.4.

⁽¹⁶⁾ 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'articolo 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 26, 1° comma, del decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 novembre 2013, n. 128, e dall'articolo 1, 608° comma, della legge 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.

⁽¹⁷⁾ Tale modifica normativa ha, pertanto, ridotto l'ambito di applicazione della valutazione automatica su base catastale, ripristinando sostanzialmente l'accertamento del valore della base imponibile di cui all'art. 52, 1° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986 quale regola generale in materia di controlli sui valori dichiarati negli atti di cessione di immobili soggetti ad imposta di registro e, quindi, ampliando i poteri dell'Amministrazione finanziaria di rettificare il valore dichiarato in atto sulla base del valore venale dell'immobile.

attraverso la veritiera indicazione del prezzo pattuito da parte dell'acquirente – effettuata in un regime di neutralità fiscale – per realizzare il progressivo aggiornamento delle rendite catastali, necessario per superare le incertezze insite nella determinazione dei valori delle compravendite in regime di libero mercato e prevenire il conseguente contenzioso.

È importante, comunque, sottolineare che questo nuovo meccanismo del prezzo- valore non riguarda le successioni e donazioni, ma i soli casi di cessioni a titolo oneroso, posto che la disposizione fa espresso riferimento al solo art. 52, 4° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986 e non anche all'art. 34, 5° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990, che disciplina la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta di successione, in caso di presentazione di dichiarazione di successione incompleta o infedele.

Questo lungo *excursus*, a parere di chi scrive, appare utile al fine di inquadrare compiutamente la complessiva architettura impositiva cui sono soggetti i trasferimenti immobiliari e potrà guidarci nel prosieguo della presente riflessione per meglio comprendere il meccanismo di tassazione degli atti ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, la cui disciplina opera un ampio rinvio a quella dettata in tema di imposta di registro – anche per ciò che concerne le definizioni e i concetti di valore catastale e valore venale in comune commercio – pur essendo diversi i presupposti e le finalità.

Come noto, l'art. 2, commi da 47 a 50, della legge 24 novembre 2006 n. 286, di conversione del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001⁽¹⁸⁾.

Per la determinazione della base imponibile degli immobili ai fini dell'applicazione sia dell'imposta sulle successioni che delle imposte ipotecaria e catastale occorre, dunque, fare riferimento alle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 346 del 1990⁽¹⁹⁾.

(18) Nello specifico, i trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, le donazioni o comunque gli atti a titolo gratuito aventi per oggetto beni immobili sono soggette, a partire dal 29 novembre 2006, a tre diverse imposte: all'imposta sulle successioni e donazioni (nelle misure stabilite dall'art. 6, 49° comma, della citata legge n. 286 del 2006), all'imposta ipotecaria ed all'imposta catastale (nelle misure stabilite dal d.lgs. n. 347 del 1990).

(19) Il problema della determinazione della base imponibile, in caso di successione, donazione o di atto a titolo gratuito in genere, si pone, pertanto, per tutte e tre le suddette

In particolare, l'art. 14, 1° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990, con riguardo ai beni immobili e ai diritti reali immobiliari, stabilisce che *“La base imponibile, relativamente ai beni immobili compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo: a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio, alla data di apertura della successione; ...”*.

Tuttavia, tale previsione normativa deve essere raccordata con quanto prescritto dall'art. 34, 5° comma, del medesimo decreto, ove è prevista una deroga particolare al criterio di imposizione sopra illustrato, che opera, al contempo, sia come diverso metodo di determinazione della base imponibile da sottoporre a tassazione (non più costituita dal valore venale in comune commercio, ma dal valore catastale), sia come preclusione normativa all'esercizio dei poteri accertativi dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla rettifica del valore dichiarato nell'atto da parte del contribuente.

Si tratta della medesima regola, già prevista ai fini dell'imposta di registro, della valutazione automatica su base catastale, la quale, tuttavia – nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni – prevede sempre e in ogni caso l'esclusione del potere di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria qualora il valore dichiarato per gli immobili caduti in successione, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, non sia inferiore, per i fabbricati, al valore catastale⁽²⁰⁾.

imposte; tuttavia per le imposte ipotecarie e catastali non esiste una disciplina specifica in tema di determinazione della base imponibile, dovendosi applicare la medesima disciplina dettata per l'imposta sulle successioni donazioni, e ciò per effetto del rinvio operato dall'art. 13 del d.lgs. n. 347 del 1990: detta disposizione, infatti, al comma 1, stabilisce che per l'accertamento e la liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale si applicano le disposizioni relative all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni.

⁽²⁰⁾ L'articolo 2, 63° comma, della legge finanziaria 2004 (legge 24 dicembre 2003, n. 350) aveva aumentato, con effetto dal 1° gennaio 2004, i moltiplicatori delle rendite catastali, per la determinazione del valore catastale, ossia del valore che può costituire, su richiesta del contribuente, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, di successione, donazione, ipotecarie e catastali.

Successivamente, con effetto dal 1° agosto 2004, il decreto legge 12 luglio 2004, n. 168 (convertito con legge 30 luglio 2004, n. 191) ha ulteriormente aumentato, peraltro con riguardo ai soli immobili diversi dalla prima casa di abitazione, detti moltiplicatori.

Infine, l'art. 2, 45° comma, della legge n. 286 del 2006, di conversione del d.l. n. 262 del 2006, ha rivalutato nella misura del 40% il moltiplicatore previsto dall'art. 52, 5° comma, d.p.r. n. 131 del 1986, limitatamente ai soli fabbricati categoria catastale “B”, con decorrenza dal 3 ottobre 2006.

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

Alle successioni e donazioni, quindi, non viene esteso il meccanismo del prezzo – valore; conseguentemente, se il valore dichiarato nell'atto è pari o superiore al valore catastale dell'immobile, tale valore non può costituire oggetto di rettifica da parte dell'ufficio. Alle stesse conclusioni è giunta anche l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007, nella quale è stato chiarito che *“risultano pertanto confermati i precedenti limiti al potere di rettifica dei valori dichiarati, ex art. 34 comma 5, sia per le successioni che per le donazioni”*.

Come già detto, la disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni è per molti e svariati aspetti modellata su quella dell'imposta di registro, per opera del rinvio effettuato dall'art. 50 del d.lgs. 346 del 1990 al d.p.r. n. 131 del 1986, in particolare per quanto riguarda la rettifica del valore dei beni e diritti, le modalità e i termini della liquidazione dell'imposta o della maggiore imposta dovuta.

Più nello specifico, ai fini della rettifica del valore indicato dalle parti, l'articolo 34, al 3° comma, dispone che *“Il valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari è determinato dall'ufficio, avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data di apertura della successione, che hanno avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni fornite dai comuni”*.

Tale disposizione, quindi, ricalca in maniera pressoché identica – sebbene con gli opportuni adattamenti del caso, legati alla specifica tipologia di imposta ed al momento di insorgenza del presupposto impositivo – l'art. 51, 3° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986, relativo agli atti di trasferimento *inter vivos*, individuando i criteri che l'ufficio può utilizzare per procedere alla rettifica del valore dei beni immobili e determinare il valore normale degli stessi ⁽²¹⁾.

dei terreni) rivalutate del 5%, se si tratta di edifici ovvero del 25% se si tratta di terreni (non edificabili).

⁽²¹⁾ Nello specifico, vengono elencati tre criteri: il criterio comparativo, il criterio di capitalizzazione e il criterio residuale, concretato da una norma di chiusura che fa riferimento a qualsiasi elemento utile allo scopo. Tra questi ultimi è possibile annoverare, ad esempio, perizie asseverate di stima, pubblicità effettuate da agenzie immobiliari, ma, soprattutto, il provvedimento dell'Agenzia delle entrate 27 luglio 2007, su cui non è possibile in questa sede soffermarsi in modo particolareggiato. In estrema sintesi, in detto provvedimento sono previsti una serie di parametri, in base al luogo, al piano e allo stato dell'im-

Tornando al caso specifico della controversia oggetto di giudizio innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Genova, la contribuente aveva di fatto esercitato l'opzione per il metodo di valutazione automatica su base catastale, in quanto nella dichiarazione di successione presentata in morte del proprio coniuge aveva scelto di indicare il valore catastale dell'immobile presente nell'attivo ereditario. Tuttavia, ritenendo di possedere i requisiti previsti dalla legge per poter usufruire dell'agevolazione per la prima casa, aveva applicato alla rendita catastale rivalutata il moltiplicatore catastale previsto con riferimento a tale specifica tipologia di agevolazione, pari a 110, e non quello ordinariamente previsto con riferimento agli altri immobili per i quali tale agevolazione non risulta spettante, pari a 120.

L'applicazione di un moltiplicatore catastale non corretto ha comportato, di conseguenza, l'insufficiente determinazione del valore (pari ad Euro 193.865,00) rispetto al valore catastale ritenuto corretto dall'Ufficio (pari ad Euro 211.488,48), valore che si sarebbe ottenuto applicando alla rendita catastale rivalutata il coefficiente moltiplicatore pari a 120.

L'indicazione di un valore inferiore a quello catastale ha indotto l'Ufficio, sulla base di una rigorosa e formalistica interpretazione della disposizione contenuta nell'art. 34, 5° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990, a riconoscere *in toto* la scelta esercitata dalla contribuente di avvalersi del metodo di valutazione automatica su base catastale per la determinazione della base imponibile dell'imposta sulle successioni. Di conseguenza, l'ufficio ha proceduto a stimare il valore di mercato del bene immobile caduto in successione, così come previsto dall'art. 34, 3° comma, del medesimo d.lgs. n. 346 del 1990, ossia facendo riferimento ai valori emersi da atti di trasferimento del diritto di proprietà, anteriori di non oltre tre anni alla data di apertura della successione, che avevano avuto per oggetto immobili aventi analoghe caratteristiche e condizioni, nonché ai valori rilevati dalla Banca dati dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare, calcolati come stabilito con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 27 luglio 2007, avente ad oggetto "*Disposizioni in materia di individuazione dei criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati*". Ne è scaturito, pertanto,

mobile, da applicare alla superficie dell'immobile stesso, sulla base dei dati dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI). Per quanto attiene al primo criterio indicato (il criterio comparativo) esso si basa sul raffronto dell'operazione soggetta ad accertamento con altre operazioni aventi ad oggetto lo stesso immobile o altri immobili analoghi, le quali non siano avvenute oltre i tre anni precedenti rispetto a quella presa in considerazione. In ordine al criterio della capitalizzazione, esso si concretizza nel calcolo da effettuare assumendo come base il reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato per gli investimenti immobiliari.

un valore venale in comune commercio del bene immobile pari ad Euro 1.463.358,58, di gran lunga superiore rispetto al valore catastale che sarebbe derivato dall'applicazione del moltiplicatore catastale ritenuto corretto dall'Ufficio nel caso di specie, pari ad Euro 211.488,48.

Apparentemente, dunque, la controversia sembrerebbe di immediata, lineare – e quasi scontata – soluzione. L'ufficio impositore si è attenuto ad una scrupolosa interpretazione e ad una applicazione pienamente conforme al tenore letterale del dato normativo contenuto nell'art. 34, 5° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990 e la ricostruzione operata dal medesimo, sotto questo profilo, si appalesa come del tutto legittima, corretta e ineccepibile sul piano formale.

Ed invero i giudici di prime cure hanno avallato l'operato dell'ufficio, attenendosi anch'essi pedissequamente al rigoroso tenore letterale della disposizione che fa salvo il potere accertativo dell'ufficio laddove nella dichiarazione di successione venga dichiarato un valore per i beni immobili inferiore al valore catastale.

Tuttavia, la questione che qui ci occupa può costituire il punto di partenza per una più profonda e meditata riflessione, analizzando la complessiva fattispecie alla luce di alcuni fondamentali principi generali del nostro ordinamento interno, nonché secondo una lettura euro – orientata nell'ambito del solco tracciato dai sovraordinati principi generali dell'ordinamento giuridico comunitario – che nell'attuale momento storico stanno portando una ventata innovativa nel tradizionale modo di concepire i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria – allo scopo anche di comprendere se effettivamente la soluzione interpretativa adottata e la conseguente conclusione cui sono pervenuti i giudici di prime cure appaia coerente con la *ratio* dell'intero sistema delineato dal legislatore attraverso la previsione del cosiddetto metodo di valutazione automatica su base catastale.

4. – *L'analisi della fattispecie alla luce dei principi di ragionevolezza e coerenza interna*

La prima cosa che viene spontaneo domandarsi, analizzando la complessiva questione sottoposta all'attenzione dei giudici di merito, è se possano farsi discendere conseguenze sanzionatorie così gravose nel caso in cui ci si trovi di fronte ad un errore formale⁽²²⁾, commesso in buona

(22) Errore ravvisabile, come in questo caso, nell'applicazione di un coefficiente moltiplicatore errato, dal quale discende una insufficiente indicazione del valore catastale nella dichiarazione di successione.

fede o, comunque, in una situazione nella quale sussistono ampi margini di dubbio e obiettive condizioni di incertezza circa la corretta qualificazione della fattispecie concreta (23).

Se davvero, infatti, si appurasse la presenza di un mero errore materiale o di calcolo, il risultato cui è pervenuta l'Amministrazione finanziaria potrebbe, infatti, apparire eccessivamente sproporzionato per il contribuente, tale da configurarsi anche, in un certo qual modo, lesivo del principio dell'effettività e del criterio della giusta imposizione.

In proposito, pare opportuno rammentare che l'Amministrazione finanziaria, con Risoluzione 9 luglio 2009, n. 176/E, era intervenuta in via interpretativa a dirimere un dubbio sorto proprio in merito all'applicazione del corretto coefficiente moltiplicatore catastale al fine di determinare la base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nel sistema del prezzo – valore. Il caso preso in esame nella risoluzione riguardava l'acquisto di un bene immobile ad uso abitativo nel quale la parte acquirente aveva scelto di avvalersi del meccanismo del prezzo-valore per la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, con apposita dichiarazione resa nell'atto di compravendita dinnanzi al notaio. Tuttavia, il notaio rogante aveva presentato istanza di interpello, rappresentando che nell'atto di acquisto di tale immobile, con opzione esercitata dall'acquirente per l'applicazione del prezzo – valore, era stato indicato un valore catastale inferiore a quello derivante dalla corretta applicazione dei coefficienti di legge.

L'Agenzia delle entrate concordava con la soluzione concreta prospettata dall'istante, affermando che *“l'insufficiente indicazione in atto del valore catastale non riespande il potere accertativo dell'ufficio sulla base del “valore venale in comune commercio”, ai sensi del combinato disposto degli articoli 51 e 52 del TUR, ma consente allo stesso di quantificare la maggiore imposta scaturente dalla base imponibile catastale, rideterminata secondo i criteri dettati dai commi 4 e 5 dell'articolo 52 del TUR”*.

Tale orientamento interpretativo è stato ribadito successivamente dall'Agenzia delle entrate nella Circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, nella quale è stato chiarito che l'insufficiente indicazione in atti del valore catastale non comporta l'automatica riespansione del potere dell'ufficio di accertare

(23) Infatti, come meglio si vedrà nel prosieguo della presente trattazione, la rettifica non si è, peraltro, basata su dati obiettivi ed incontrovertibili, ma ha coinvolto anche numerose stime e questioni di carattere valutativo, a cominciare dalla circostanza se l'immobile possedesse o meno le caratteristiche per essere considerato “di lusso” ai sensi della previgente normativa.

il valore del bene sulla base del valore venale in comune commercio, ai sensi del combinato disposto degli articoli 51 e 52 del TUR, ma consente al medesimo unicamente di quantificare la maggiore imposta scaturente dalla base imponibile catastale, rideterminata secondo i criteri enunciati nel 4° e 5° comma dell'articolo 52 del TUR.

L'Agenzia, molto probabilmente, ha attribuito una certa rilevanza a tale concetto, per i molteplici risvolti che ne possono scaturire, tanto da ritenere di doverlo trasfondere in una propria circolare interpretativa, che ha espressamente definito come Guida Operativa, utilizzabile dagli operatori del sistema e dai contribuenti, e nella quale ha condensato le maggiori questioni a contenuto pratico che si sono venute a sollevare nel corso degli anni, in occasione di una riforma che ha comportato un profondo riordino dell'intera materia dei trasferimenti immobiliari.

A ben vedere, sebbene la fattispecie concreta oggetto della richiesta di interpello e sulla quale l'Amministrazione finanziaria ha reso il proprio parere interpretativo, successivamente consacrato nell'ulteriore documento di prassi sopra citato, non risulti del tutto sovrapponibile a quella oggetto della controversia trattata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Genova (da un lato, infatti, siamo in presenza di un atto di compravendita *inter vivos*, per il quale risulta applicabile il sistema del prezzo- valore, dall'altro, di una successione *mortis causa*), è innegabile, purtuttavia, che il criterio per la determinazione del valore catastale si mantenga inalterato, ai fini della determinazione della base imponibile sia dell'imposta di registro, sia dell'imposta sulle successioni e donazioni, che, come già illustrato, opera ampi richiami alla disciplina contenuta nel d.p.r. n. 131 del 1986.

Pertanto, dovrebbe attribuirsi una valenza generale alla risposta resa dall'Amministrazione finanziaria in sede di interpello, come tale estensibile anche all'ipotesi di determinazione su base automatica del valore catastale ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Se ciò non fosse, potrebbe risulterne compromesso il principio generale della ragionevolezza, in quanto metodo di comparabilità logica tra situazioni giuridiche differenti, e della coerenza interna del sistema normativo, finalizzata al mantenimento di una corrispondenza logica tra le varie norme di un medesimo contesto giuridico.

Poco significativa apparirebbe, in questo caso, la circostanza che il meccanismo del prezzo – valore non si applichi al settore impositivo dell'imposta sulle successioni, perché ciò su cui si controverte è la determinazione del valore catastale di un immobile, che si presume si configuri come un concetto generale e univoco in entrambe le tipologie di imposte,

di registro e di successione, e ciò esigerebbe che anche gli errori materiali che incidono su tale determinazione debbano essere trattati allo stesso modo ai fini dell'individuazione dei rimedi esperibili per la loro correzione.

È noto, a tal proposito, che nella giurisprudenza costituzionale si è andato consolidando il ricorso al principio della ragionevolezza quale criterio logico per risolvere possibili conflitti normativi relativi a diversità di trattamento di situazioni giuridiche. In specie, si è affermato che per determinare la comparabilità delle situazioni giuridiche occorre fare riferimento ad un termine di confronto normativo desumibile dall'ordinamento vigente (il c.d. *tertium comparationis*) e l'adeguatezza nel trattamento normativo di situazioni differenti è determinata sulla base di criteri di ragionevolezza, declinabile in una pluralità di aspetti di valutazione, riguardanti la coerenza in senso stretto, la non contraddizione, la congruità, la proporzionalità, e così via. Nello specifico, la coerenza indica una relazione di compatibilità logica di diversi sistemi normativi, evitando di creare un conflitto all'interno dell'ordinamento.

L'eguaglianza tributaria, sotto il profilo della ragionevolezza, si presenta, quindi, quale criterio logico di valutazione dell'adeguatezza del trattamento fiscale di due fattispecie distinte in ragione della comparabilità degli elementi costitutivi⁽²⁴⁾.

Nel caso di specie, poiché la disciplina dell'imposta di successione mutua e ricalca la struttura e gli schemi impositivi di quella dell'imposta di registro, operando anche un espresso rinvio alle disposizioni contenute nel Testo Unico dell'imposta di registro, si può fondatamente ritenere che tale rinvio debba operare anche e soprattutto con riguardo alle definizioni contenute nel citato Testo Unico, che devono considerarsi, dunque, dotate di una valenza generale, ragion per cui la determinazione del valore catastale dovrebbe essere oggettivamente identica e mantenersi immutabile ai fini delle diverse tipologie di imposte; in maniera del tutto analoga, gli errori di calcolo commessi dai contribuenti, che incidono su tale determinazione, per ragioni di equità sostanziale dovrebbero essere trattati tutti allo stesso modo, senza determinare ingiustificate disparità di trattamento tra i contribuenti, giungendo talora a conseguenze che, sotto il profilo impositivo e sanzionatorio, possono addirittura apparire confliggenti con il principio della proporzionalità.

(24) P. Boria, *Diritto Tributario*, Torino, Giappichelli ed., 2016, 43-44.

5. – *L'adeguamento del contribuente alle interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria e la tutela della buona fede e dell'affidamento del contribuente*

Dall'interpretazione resa dall'Amministrazione finanziaria con propria circolare – peraltro, tuttora valida ed efficace, in quanto non superata da interventi di prassi successivi – dovrebbe, dunque, ragionevolmente desumersi la conclusione logica che l'insufficiente indicazione in atto del valore catastale, a causa dell'applicazione di un moltiplicatore catastale inferiore a quello correttamente applicabile, potrebbe consentire unicamente all'ufficio di quantificare la maggiore imposta scaturente dalla corretta base imponibile catastale, rideterminata secondo i criteri dettati dal 5° comma dell'art. 34 del d.lgs. n. 346 del 1990, senza automaticamente comportare il venir meno della preclusione all'esercizio del potere accertativo dell'ufficio sulla base del valore venale in comune commercio.

A tal proposito, tuttavia, si potrebbe correttamente obiettare che l'efficacia di una risoluzione emanata dall'Amministrazione finanziaria non è dotata di una portata generale, ma è limitata alla fattispecie concreta prospettata dal contribuente istante e vincola il solo destinatario della medesima. Tuttavia, tali risoluzioni – così come le circolari ed ogni altro documento di prassi – configurano pur sempre manifestazioni di un'interpretazione privilegiata da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto alle questioni giuridiche affrontate e, in quanto tali, sono tendenzialmente idonee a generare una sorta di affidamento rispetto al contenuto dell'interpretazione medesimo. E ciò tanto più quando, come in questo caso, le risoluzioni emanate in risposta ad un'istanza di interpello, avanzata da un singolo contribuente in relazione ad una specifica e circostanziata fattispecie riferibile ad un caso concreto e personale, vengono, poi, trasfuse in circolari, in quanto si ritiene che l'interpretazione possa avere una portata generale⁽²⁵⁾.

Pertanto, il contribuente ben potrebbe ragionevolmente adottare in buona fede una condotta fiscale che risulti ispirata al rispetto dell'interpretazione contenuta negli atti di indirizzo dell'Amministrazione finanziaria, confidando nel mantenimento di tale interpretazione anche in even-

(25) Ed invero, il 6° comma del novellato articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212) così dispone “*L'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma della circolare o di risoluzione delle risposte rese [in sede di interpello] nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe tra loro, ..., nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito*”.

tuali accertamenti tributari emessi a suo carico⁽²⁶⁾. Ciò costituisce un diretto corollario del principio generale della tutela del legittimo affidamento e della buona fede, quali declinazioni del principio di certezza del diritto⁽²⁷⁾, principio fondamentale di matrice comunitaria – che trova espresso riconoscimento anche nel nostro ordinamento, nello Statuto dei diritti del contribuente – il quale esige che “*la normativa sia chiara precisa, affinché i singoli possano conoscere senza ambiguità i diritti ed obblighi e regolarsi di conseguenza*”⁽²⁸⁾.

Il principio del legittimo affidamento richiede che venga tutelata l’aspettativa legittima di una conseguenza giuridica in favore del soggetto che abbia tenuto un determinato comportamento affidandosi alla prevedibilità dei dati giuridici conoscibili.

Tale postulato trova un chiaro riconoscimento nell’ordinamento comunitario (perlomeno secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia), in quanto viene riconosciuto che i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento ricoprono un fondamentale ruolo di garanzia per i cittadini degli Stati membri e delle istituzioni europee.

Tali principi valgono ad assicurare la conoscibilità e, soprattutto, la prevedibilità della disciplina normativa applicabile ai comportamenti concretamente tenuti dagli operatori economici sul mercato⁽²⁹⁾.

Anche il principio della buona fede trova un espresso riconoscimento in ambito europeo⁽³⁰⁾, dove è recepito quale regola di condotta dell’azione amministrativa. Si tratta, infatti, di un principio che impone il rispetto della correttezza istituzionale nello svolgimento dell’azione amministrativa, in particolare nei confronti di soggetti che si trovano in una posizione di svantaggio (o, comunque, non equipollente) rispetto ai titolari di poteri pubblici. In questa prospettiva il principio viene usualmente definito come “buona fede in senso oggettivo”, ad indicare la riferibilità ad un’area di comportamenti apprezzabili sul piano istituzionale.

⁽²⁶⁾ P. Boria, *Diritto Tributario*, cit., 344.

⁽²⁷⁾ Si veda in proposito Corte giustizia UE, 14 settembre 2006, causa C-181/04, *Elmeka*; Id., 10 settembre 2009, causa C-201/08, *Plantanol*.

⁽²⁸⁾ Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia si indicano, *ex multis*, le sentenze: 9 luglio 1981, causa C-169/80, *Gondrand freres e Garncini*; 13 febbraio 1996, causa C-143/93, *Van Es Douane Agenten*; 16 ottobre 1997, causa C-177/96, *Belgio vs. Banque Indosuez*; 14 maggio 2005, causa C-110/03, *Belgio vs. Commissione*.

⁽²⁹⁾ P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, Giuffrè ed., 2015, 288 – 293.

⁽³⁰⁾ Il fondamento normativo di tale principio viene individuato nell’art. 4, 3° comma, del Trattato sull’Unione Europea.

In applicazione di tale principio, la pubblica amministrazione è tenuta alla tutela delle legittime aspettative dei cittadini, all'astensione da comportamenti contraddittori, al rispetto della trasparenza e dell'imparzialità, alla durata ragionevole dei procedimenti amministrativi, alla garanzia del contraddittorio e della difesa.

Tale principio generale trova costante applicazione con riferimento alla materia tributaria, dal momento che gli obblighi fiscali implicano che il contribuente si trovi in una relazione continua con l'Amministrazione finanziaria. Nella giurisprudenza comunitaria viene sovente richiamato il principio della buona fede quale principio generale applicabile per la definizione dei comportamenti doverosi che l'Amministrazione finanziaria deve assumere nei rapporti con i contribuenti⁽³¹⁾ ⁽³²⁾.

5.1. – *E le argomentazioni a sostegno della posizione dell'Agenzia delle entrate*

Va, peraltro, precisato che i singoli uffici fiscali non sono, tuttavia, tenuti necessariamente al rispetto dell'interpretazione contenuta negli atti di indirizzo, ben potendo disattenderla a seguito di intervenute modificazioni nello stesso indirizzo amministrativo (per effetto dell'emanazione di nuove circolari ovvero per intervenuto diverso orientamento della giurisprudenza di legittimità). Secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (si veda sentenza n. 23031 del 2007) la circolare dell'Amministrazione finanziaria non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di adottare un comportamento ad essa non uniforme, ma neppure la stessa autorità che l'ha emanata, la quale resta pienamente libera di modificare, correggere ed anche disattendere l'interpretazione adottata, senza che per questo motivo il provvedimento successivamente emanato dall'ufficio possa essere ritenuto illegittimo (ed invero, se l'interpretazione contenuta nella circolare si rivela errata *ex post*, come può accadere nel caso in cui venga superata da successive modifiche normative, l'atto emanato dall'ufficio sarà pienamente legittimo perché conforme alla legge).

Il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità appare consolidato nel ritenere che le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e obblighi, per cui, ove il contribuente si

⁽³¹⁾ Corte giustizia UE, 15 luglio 2004, causa C-501/00, *Spagna c. Commissione*; Id., 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twob International B.V.*; Id., 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*; Id., 30 giugno 2011, causa C-262/09, *Meilike*.

⁽³²⁾ P. Boria, *Diritto tributario europeo*, cit., 288 – 293.

sia conformato a un'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'articolo 10, 2° comma, della legge n. 212 del 2000⁽³³⁾.

L'adeguamento del contribuente all'interpretazione fornita dall'atto di indirizzo non varrebbe, dunque, a escludere l'emissione di un atto impositivo che si allinei a una diversa interpretazione giuridica.

Secondo i giudici di legittimità l'esigenza di tutelare la buona fede e l'affidamento del contribuente impone, tuttavia, di escludere l'irrogabilità di sanzioni, stante l'evidente mancanza dell'elemento soggettivo della trasgressione (vale a dire il dolo o la colpa) in presenza di un adeguamento all'indirizzo fornito attraverso l'interpretazione amministrativa⁽³⁴⁾.

Le imposte risultano, comunque, dovute, per effetto dell'obiettiva realizzazione dei presupposti impositivi e in virtù del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria: una eventuale diversa interpretazione si risolverebbe in una incongruente e discriminatoria ripartizione in capo alla collettività di un onere fiscale altrimenti riferibile ai singoli, in contrasto anche con quanto statuito nell'articolo 23 della Carta costituzionale in tema di fonte legale dell'obbligazione tributaria.

In definitiva, secondo la giurisprudenza, l'articolo 10, 2° comma, della legge n. 212 del 2000, nel tutelare l'affidamento del contribuente che si sia uniformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, limita gli effetti di tale tutela alla sola esclusione delle sanzioni e degli interessi, senza incidere in alcun modo sull'obbligazione tributaria, diversamente dall'articolo 11 della medesima legge, il quale, nel disciplinare il caso in cui il contribuente si sia adeguato a una risposta resa dall'Amministrazione finanziaria in esito alla particolare procedura dell'interpello, prevede la nullità degli atti impositivi che vengano successivamente emanati in contrasto con l'esito dell'interpello stesso (si veda in proposito, Cass., n. 15224 del 2012; n. 19479 del 2009; n. 21070 del 2011)⁽³⁵⁾.

(33) Si veda, tra le tante, la recente Cass., 19 maggio 2017, n. 12635.

(34) In altri termini, si ritiene applicabile l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza al fine di evitare l'irrogazione di sanzioni amministrative nei confronti del contribuente che si sia adeguato all'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria in un proprio atto di indirizzo.

(35) In tale ultima pronuncia viene ribadito che l'articolo 10 della legge n. 212 del 2000 limita gli effetti della tutela dell'affidamento alla sola esclusione delle sanzioni e degli interessi moratori, senza incidere in alcun modo sull'obbligazione tributaria; in questo senso, la disciplina prevista dall'articolo 10 *“si differenzia da quanto previsto dall'art. 11 della stessa*

Tuttavia, non si può negare che il fatto di avere sancito una risposta resa in sede di interpello, in relazione ad una fattispecie concreta prospettata da un singolo contribuente, in un successivo documento di indirizzo interpretativo, presentato dalla stessa Agenzia delle entrate quale vero e proprio *vademecum*, quale Guida Operativa – realizzata in esito a un corposo processo di riordino e razionalizzazione dell'intera materia, attraverso una serie successiva di interventi normativi, al fine di fornire a tutti gli operatori del settore e ai contribuenti, a vario titolo coinvolti nella tassazione degli atti, uno strumento di lavoro utile e di semplice consultazione – possa aver ingenerato un particolare affidamento da parte del contribuente in ordine all'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria.

Ed infatti, si legge proprio nella premessa di tale Guida Operativa, l'obiettivo che si è inteso perseguire con la stessa era quello di rendere omogenea ed uniforme la tassazione degli atti notarili su tutto il territorio nazionale, *“con l'auspicio che la pubblicazione di tale vademecum comporti come indiretta conseguenza, anche una diminuzione delle casistiche conflittuali che possono insorgere tra i contribuenti ed i notai da un lato e l'Amministrazione finanziaria dall'altro, nella prospettiva di una azione amministrativa più efficiente ed efficace, oltre che più trasparente”*.

E proprio tale obiettivo dichiarato ben avrebbe potuto ragionevolmente indurre il contribuente a scegliere in buona fede di adottare un comportamento conforme all'interpretazione espressa dall'Amministrazione finanziaria.

Proprio in ossequio al principio secondo cui i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria devono essere improntati al criterio della reciproca collaborazione e della buona fede, a sommosso parere di chi scrive, probabilmente l'Amministrazione finanziaria, prima di avviare un procedimento finalizzato alla rettifica del valore del bene immobile, che comporta, tra l'altro, un notevole dispendio nell'utilizzo delle proprie risorse, di fronte ad una situazione all'apparenza così ambigua, avrebbe potuto per prima cosa opportunamente porsi il problema se effettivamente la condotta tenuta dalla contribuente apparisse finalizzata ad un intento preordinato, cosciente e volontario di evadere le imposte, con ciò applicando in maniera del tutto artificiosa un coefficiente moltiplicatore inferiore, pur nella consapevolezza di non possedere i requisiti per fruire

legge, che, con la disposizione posta al termine del secondo comma, deroga al principio generale di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolando l'Amministrazione alla posizione assunta nella risposta resa all'interpello del contribuente anche in ordine debenza del tributo”.

dell'agevolazione prima casa, o piuttosto non fosse, al contrario, il semplice frutto di un mero errore materiale commesso in buona fede, nella piena convinzione di possedere tali requisiti. Solo nel primo caso, allora, la sanzione consistente nella rideterminazione di un valore venale in comune commercio di gran lunga superiore rispetto al corretto valore catastale apparirebbe effettivamente proporzionata rispetto ad una condotta connotata dal dolo specifico di evadere le imposte. Viceversa, in presenza di un errore meramente materiale, di calcolo, come tale connotato da minore gravità, la complessiva situazione avrebbe potuto essere risolta con un minor grado di rigore.

6. – *Il concetto di superficie utile, la potenzialità abitativa e l'irrelevanza del dato catastale. Le opposte posizioni a confronto*

Tuttavia, nel caso di specie, la questione appare notevolmente controversa e non di facile ed obiettiva soluzione, in quanto entrano in gioco plurime questioni valutative di carattere soggettivo, che possono lasciare ampio spazio a margini di discrezionalità, *in primis* in ordine all'accertamento della effettiva sussistenza, in capo alla contribuente, dei requisiti per poter beneficiare delle agevolazioni per la prima casa. È, infatti, questa la prima questione fondamentale da affrontare per stabilire, come naturale conseguenza, la corretta applicazione del moltiplicatore catastale.

Nella fattispecie in esame, l'ufficio aveva accertato la decadenza dell'agevolazione fiscale per la prima casa fruita dalla ricorrente, ritenendo che l'immobile per il quale la stessa era stata richiesta presentasse le caratteristiche per essere considerato di lusso, in quanto, sulla base di parere tecnico redatto dall'Ufficio Provinciale Territorio di Genova, predisposto, purtuttavia, in assenza di sopralluogo, il medesimo immobile avrebbe avuto una superficie utile complessiva pari a 335 metri quadrati, ossia superiore a 240 metri quadrati, requisito per poter qualificare il medesimo, appunto, quale abitazione di lusso, ai sensi dell'art. 6 del d.m. 2 agosto 1969.

Tuttavia, anche la contribuente, in sede contenziosa, aveva presentato una relazione tecnica redatta da un geometra di fiducia allo scopo di illustrare i motivi e i profili di dettaglio in merito al mancato superamento della superficie massima necessaria per considerare l'immobile di lusso. Nello specifico, nella perizia di parte veniva indicata un'area utile complessiva, determinata mediante prove e procedure tecniche, pari a 187,35 metri quadrati.

Senza addentrarci nel merito della questione circa le modalità di calcolo della superficie utile complessiva di cui si sono avvalsi sia l'ufficio che

il perito di parte – che, del resto, esula dallo scopo della presente trattazione – pare opportuno porre l’attenzione sulla labilità e l’evanescenza dello stesso concetto di superficie utile complessiva di un immobile, che spesso, a causa delle metodologie di calcolo non sempre trasparenti, univocamente condivise e obiettivamente determinate, può condurre a divergenze nei risultati ottenuti, a seconda dell’organo che redige la perizia di stima, e che, di conseguenza, si presta facilmente ad alimentare l’insorgenza di un numero considerevole di contenziosi.

Il decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, n. 1072, stabilisce che “*Ai sensi e per gli effetti della legge 2 luglio 1949, n. 408 (cd. Legge Tupini, n.d.A.), e successive modificazioni ed integrazioni, della legge 2 febbraio 1960, n. 35, e successive modificazioni ed integrazioni, del decreto – legge 11 dicembre 1967, n. 1150, convertito nella legge 7 febbraio 1968, n. 26 sono considerate abitazioni di lusso: ... 6. Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine)*”.

Proprio le modalità e i criteri di determinazione della superficie utile complessiva hanno spesso alimentato un acceso dibattito, imputabile al fatto che le parti offrono differenti interpretazioni del concetto di “superficie utile”.

Sul punto, si è assistito, dunque, per lungo tempo allo scontro tra due tesi contrapposte: da un lato, la tesi dei contribuenti, secondo cui, nel concetto di “superficie utile complessiva” di cui all’art. 6 del d.m. 2 agosto 1969, n. 1072, avrebbe dovuto comprendersi solo la superficie calpestabile dell’immobile; i sostenitori di tale teoria ritenevano che, ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale previsto per l’acquisto della prima casa, il calcolo della superficie dell’abitazione andasse effettuato alla stregua del disposto dell’articolo 3 del decreto del Ministro dei lavori pubblici 10 maggio 1977, n. 801 (“*Determinazione del costo di costruzione di nuovi edifici*”), che definisce la superficie abitabile come “*la superficie di pavimento degli alloggi misurata al netto di murature, pilastri, tramezzi, sguinci, vani di porte e finestre, di eventuali scale interne, di logge e di balconi*”; dall’altro lato, la tesi dell’Agenzia delle entrate⁽³⁶⁾, avallata dall’orienta-

⁽³⁶⁾ Secondo l’Amministrazione finanziaria, argomento utile per dirimere il contrasto sarebbe la circolare ministeriale 23 dicembre 1950 n. 4496 (dell’Ufficio legislativo del Ministero delle Finanze), resa a margine del d.m. 7 gennaio 1950, ma di attuale valore interpretativo poiché comunque relativa alla esatta portata ermeneutica del concetto di “superficie utile”. La cennata circolare ministeriale conduce a escludere, ai fini della deter-

mento maggioritario della giurisprudenza di legittimità, consolidatosi nel tempo⁽³⁷⁾, la quale ha interpretato la superficie utile complessiva ai fini della definizione di abitazione di lusso come superficie globale dell'immobile a prescindere dalla "non calpestatibilità" di alcuni ambienti dovuta, ad esempio, a difetto di agibilità. Secondo tale orientamento, in tema di imposta di registro, ipotecarie o catastali, per stabilire se un'abitazione sia di lusso e, quindi, esclusa dai benefici per l'acquisto della prima casa ai sensi della Tariffa, Parte I, art. 1, nota II-*bis*, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, la sua superficie utile – complessivamente superiore a mq. 240 – va calcolata secondo quanto stabilito dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, n. 1072 e va determinata in quella che residua dall'estensione globale riportata nell'atto di acquisto sottoposto all'imposta una volta detratta la superficie di balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e del posto macchina, non potendo, invece, applicarsi i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 10 maggio 1977, n. 801, le cui previsioni, relative ad agevolazioni o benefici fiscali, non sono suscettibili di un'interpretazione che ne ampli la sfera applicativa. La Suprema Corte, dunque, attraverso l'argomento tanto storicamente "accreditato", in materia di agevolazioni tributarie, della loro non suscettibilità di un'interpretazione che ne ampli la sfera applicativa, cristallizza la nozione di superficie utile, menzionata nel d.m. del 1969, in un'interpretazione letterale delle esclusioni ivi elencate, stabilendo che l'elencazione dei locali esclusi dal computo dei 240 mq di superficie, prevista dall'art. 6 del citato d.m., debba intendersi come tassativa.

Inoltre, secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità⁽³⁸⁾, al fine di stabilire se un'abitazione sia di lusso e, quindi, esclusa dalle agevolazioni prima casa, costituisce parametro idoneo il requisito dell'utilizzabilità degli ambienti, che dà rilievo alla "potenzialità abitativa" dell'immobile, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità, la quale, al contrario, risulta irrilevante ai fini del calcolo della superficie

minazione della superficie utile, «*le strutture portanti, quelle divisorie, gli sguinci delle finestre, le soglie delle porte e gli arredi fissi, come gli armadi a muro*».

⁽³⁷⁾ Si vedano, sul punto, *ex multis*, Cass., ord. n. 24469 del 2015; Cass., sez. trib., 17 gennaio 2014, n. 861; Cass., 22 gennaio 2016, n. 1173.

⁽³⁸⁾ Si veda, in proposito, Cass., 18 settembre 2013, n. 21287; Id., 9 ottobre 2013, n. 22945; Id., 15 novembre 2013, n. 25674; Id., 17 gennaio 2014, n. 861; Id., 5 settembre 2014, n. 18737; Id., 1° dicembre 2015, n. 24469; Id., 4 marzo 2016, n. 4333; Id., n. 8146 del 2016; Id., n. 11556 del 2016; Id., n. 18206 del 2016; Id., n. 18477 del 2016. Si tratta di sentenze tutte sostanzialmente e formalmente uniformi in quanto strutturate in due o più citazioni dei precedenti del 2013.

utile, in quanto non richiamata dal d.m. del 1969. È proprio tale concetto di utilizzabilità che la Corte è andata negli ultimi anni “affinando”, definendolo in termini sempre più sostanzialistici e quasi “prospettici”⁽³⁹⁾.

Proprio a causa della controversa e troppo spesso non facile applicazione del parametro riferito alla superficie utile complessiva, il legislatore

(39) Si evidenzia, inoltre, che nella sentenza 17 luglio 2013, n. 17439, la Corte di Cassazione aveva affermato i seguenti due principi in materia:

a) nel calcolo della superficie utile per stabilire se un’abitazione sia di lusso deve computarsi quella relativa ai vani interni all’abitazione, ancorché privi dell’abitabilità, in quanto requisito non richiamato dal d.m. 2 agosto 1969;

b) non è possibile alcuna interpretazione che ne ampli la sfera operativa, atteso che le previsioni relative ad agevolazioni o benefici in genere in materia fiscale non sono passibili di interpretazione analogica.

Sulla irrilevanza della inabitabilità dei locali di un immobile si è pronunciata anche Cass., 24 maggio 2013, n. 12942, secondo cui: “*Nel computo della superficie utile deve essere considerato anche il piano seminterrato che sia qualificato inabitabile dalla normativa di settore*”. Infatti, precisa la Suprema Corte, l’art. 6 del d.m. 2 agosto 1969 nel definire “di lusso” gli immobili aventi superficie utile complessiva superiore a 240 mq, non fa alcun riferimento alla caratteristica dell’abitabilità di essi, in quanto ciò che rileva è la potenziale idoneità dei locali allo svolgimento delle attività della vita quotidiana. Invece, ricorda la Suprema Corte, dal computo della superficie utile devono essere sottratti i locali espressamente individuati dalla norma, ossia i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale ed il posto macchina.

Del pari, Cass., 20 dicembre 2012, n. 23591, secondo la quale il requisito dell’abitabilità resta estraneo al rapporto tributario, mentre rileva, ai fini dei requisiti delle abitazioni di lusso, la superficie utile richiamata dalla norma, che è quella dell’intero complesso costruttivo, con esclusione solo di balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti auto.

Di uguale tenore è, infine, Cass., 28 giugno 2012, n. 10807, secondo cui deve computarsi nella “*superficie utile*” “*il ‘piano terra’ costituito da ‘più vani’ adibiti a ‘sale hobby’, quindi funzionalmente dichiarate come destinate all’espletamento di attività significative di funzionalità proprie degli esseri umani che ivi trovano ‘alloggio’, anche se la loro altezza sia inferiore a quella prevista dal regolamento comunale per i piani destinati ad uso abitazione*”.

Ed ancora, si segnala Cass., n. 18477 del 2016, secondo cui il requisito dell’utilizzabilità degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità, costituisce parametro idoneo ad esprimere il carattere “lussuoso” di una abitazione. Da questa affermazione di carattere generale, che per molto tempo ha consentito un’interpretazione a sostegno dell’effettività di tale “utilizzabilità” della superficie, motivando coerentemente l’esclusione delle mura dal computo complessivo, la Corte arriva successivamente a concludere che può comunque considerarsi utile un vano deposito, non abitabile, di un immobile (privo dei parametri di aero-illuminazione prescritti dal regolamento edilizio). In senso del tutto conforme si veda anche la recentissima ordinanza della Corte di Cassazione 18 gennaio 2018, n. 1133, nella quale la Suprema Corte, conformandosi al proprio consolidato indirizzo, ha ritenuto computabile nella superficie utile complessiva un piano seminterrato di oltre 280 mq, avendone apprezzata “*l’accessorietà ai piani superiori*” e “*la proficuità dei servizi offerti agli inquilini (piscina, taverna, vasca idromassaggio, ...)*”. Sulla stessa scia di tale pronuncia si veda, altresì, Cass., 18 maggio 2016, n. 10191 e Cass., 26 gennaio 2018, n. 2010, con la quale i giudici di legittimità hanno statuito che sottotetti e seminterrati devono essere conteggiati nella superficie utile a determinare se l’abitazione può essere classificata come immobile di lusso, in quanto non indicati nell’elenco contenuto nel d.m. 2 agosto 1969.

della riforma del 2011 ha preferito definitivamente abbandonare i criteri stabiliti dal d.m. 2 agosto 1969 al fine di accertare se gli immobili presentano le caratteristiche di lusso ed ancorare, al contrario, tale valutazione a requisiti determinabili in maniera più oggettiva e incontrovertibile, che lasciano sicuramente un minore spazio ad ogni margine di discrezionalità.

Infatti, a seguito delle modifiche introdotte dalla riforma sulla tassazione immobiliare, prevista dal d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (“*Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale*”), l’applicabilità delle agevolazioni “prima casa”, a decorrere dal 1° gennaio 2014, risulta vincolata alla categoria catastale in cui è classificato o è classificabile l’immobile e non assumono più rilievo le caratteristiche individuate dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, così come previsto dall’art. 1, quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella formulazione applicabile fino al 31 dicembre 2013 (40).

Nel caso di specie, l’avviso di liquidazione è stato emesso nei confronti della contribuente pochi mesi prima che entrasse in vigore la riforma ed era vigente, *ratione temporis*, la precedente disciplina, che imponeva il riferimento al già citato d.m. 2 agosto 1969 per accertare se l’immobile possedesse le caratteristiche per essere considerato di lusso. Sotto tale profilo, si sarebbe potuta eventualmente invocare l’inapplicabilità delle sanzioni amministrative, conseguenti alla decadenza dalla agevolazione prima casa per mancanza delle caratteristiche non di lusso, in forza dei principi generali sanciti all’art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, sulla scia di un filone giurisprudenziale di merito, che si è venuto a sviluppare, da ultimo confermato dalla stessa Corte di Cassazione (41).

(40) Le categorie catastali individuate dall’art. 10, 1° comma, lett. a) del d.lgs. n. 23 del 2011, per le quali non è possibile fruire delle agevolazioni “prima casa” sono:

- le abitazioni di tipo signorile (cat. A/1);
- le abitazioni in ville (cat. A/8);
- i castelli e i palazzi di eminente pregio artistico e storico (cat. A/9).

Pertanto, in sede di stipula dell’atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull’abitazione per la quale si intende beneficiare del trattamento agevolato riservato all’acquisto della prima casa, sarà sufficiente indicare, oltre che la sussistenza e le altre condizioni richieste dalla Nota II-*bis* all’articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, la classificazione o la classificabilità dell’immobile nelle categorie catastali che possono beneficiare del regime di favore, che sono: le abitazioni di tipo civile (cat. A/2), le abitazioni di tipo economico (cat. A/3), le abitazioni di tipo popolare (cat. A/4), le abitazioni di tipo ultrapopolare (cat. A/5), le abitazioni di tipo rurale (cat. A/6), le abitazioni in villini (cat. A/7).

(41) Cfr. Cass., ord. 27 giugno 2016, n. 13235; nello stesso senso già Comm. trib. reg. Toscana, 28 aprile 2016, n. 774.

La Suprema Corte ha, infatti, osservato che, se per il corretto inquadramento della fattispecie rilevante ai fini dell'ottenimento dell'agevolazione e alla conseguente decadenza dalla stessa, occorre tenere presente che le intervenute modifiche legislative, che hanno dato rilievo alla mera categoria catastale degli immobili, hanno avuto efficacia solo dal 1° gennaio 2014, “*ciò tuttavia non impedisce alla disposizione anzidetta, che ha in definitiva agganciato l'esistenza del tributo a fatti diversi da quelli originariamente previsti in forza della normativa precedentemente in vigore, di spiegare effetti ai fini sanzionatori, posto, che, proprio in ragione della disposizione sopravvenuta, la condotta che prima integrava una violazione fiscale non integra più il presupposto per l'irrogazione della sanzione*”.

Pertanto, riprendendo un precedente orientamento di legittimità⁽⁴²⁾, per cui le più favorevoli norme sopravvenute debbono essere applicate anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo, la Corte ha concluso che, qualora, essendo in contestazione l'*an* della violazione tributaria, sussista ancora controversia sulla debenza delle sanzioni, s'impone l'applicazione del più favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto.

La stessa giurisprudenza di merito aveva sul punto già ritenuto applicabile – più correttamente – il principio dell'*abolitio criminis* (art. 3, 2° comma, primo periodo, d.lgs. n. 472 del 1997) secondo cui, salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile.

In applicazione di tale principio, quindi, la modifica dei criteri di individuazione degli immobili e la conseguente diversa configurazione dei requisiti rilevanti ai fini dell'applicazione del beneficio “*costituirebbe di fatto un evento tale da determinare la sopravvenuta non punibilità di tutti gli illeciti riferiti alla specifica forma impositiva e ciò a prescindere dalla tipologia di violazione commessa*”⁽⁴³⁾.

(42) Cass., n. 4616 del 2016.

(43) Secondo V. Mastroiacovo, (*Decadenza dalle agevolazioni prima casa per superamento della superficie utile – Agevolazioni – Superficie utile, potenzialità abitativa e irrilevanza del dato catastale: la parabola sostanzialista della Cassazione e il teorema dell'interpretazione “letterale”, in GT – Riv. giur. trib., 2016, 956*) “*vale tuttavia la pena di ricordare, sotto un distinto profilo, come parte della dottrina abbia da sempre ritenuto, sul piano sostanziale, più ragionevole sostenere la non sanzionabilità in sé della decadenza derivante dalla mancanza di requisiti oggettivi, in quanto il quarto periodo della nota II-bis si limita a disciplinare la rilevanza a tal fine della dichiarazione mendace e del trasferimento prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto. Dunque, proprio in forza del medesimo argomento formale dell'interpretazione letterale utilizzato dalla Suprema Corte e dell'impossibilità di*

7. – *Le questioni di carattere valutativo coinvolte nella stima del valore venale in comune commercio*

Quanto, poi, alla determinazione del valore venale dell'immobile caduto in successione sono intervenute ulteriori considerazioni di carattere valutativo, frutto di stime e non di dati obiettivamente riscontrabili. Come già illustrato, infatti, ai fini della rettifica del valore indicato dalle parti, l'articolo 34, al 3° comma, dispone che *“Il valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari è determinato dall'ufficio, avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data di apertura della successione, che hanno avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni fornite dai comuni”*.

Con particolare riferimento ai fabbricati abitativi, si riscontra una certa difficoltà per l'ufficio ad intercettare transazioni di appartamenti ed abitazioni che si trovino collocati nel medesimo stabile, piuttosto che nel medesimo quartiere e zona censuaria delle città; analogamente, spesso si constata anche la difficoltà nel riuscire ad operare un confronto tra valori di beni che potrebbero divergere non solo per la collocazione geografica, ma anche per la qualità costruttiva, per le particolari finiture, per la metratura, ecc. Spesso, quindi, negli atti non è raro constatare l'assenza di una vera e propria omogeneità nelle caratteristiche sostanziali degli immobili posti a confronto, che rende, quindi, poco significativo tale raffronto⁽⁴⁴⁾.

Nel proprio avviso di rettifica e liquidazione, l'Agenzia delle entrate, al fine di determinare il valore venale in comune commercio dell'immobile, si è avvalsa *in primis* del criterio della “stima per comparazione”, ossia prendendo a riferimento atti di trasferimento anteriori di non oltre tre anni dalla data di apertura della successione e relativi a immobili aventi analoghe caratteristiche, ossia appartenenti al medesimo foglio catastale, circoscritti specificatamente alla zona in cui si trova l'immobile ed omogenei per categoria catastale rispetto al bene oggetto di valutazione. Tuttavia, da un successivo, più profondo esame, circa le caratteristiche dei

procedere all'ampliamento della fattispecie di una norma sanzionatoria, si è potuto ragionevolmente sostenere che non fosse riconducibile al caso di mendacio l'errata valutazione della superficie utile complessiva ai fini della qualificazione del bene”.

⁽⁴⁴⁾ G. Valcarengi – C. Facchetti, *Le transazioni immobiliari e le strategie di controllo dell'Agenzia delle entrate*, in *Fisco*, 2016, 2513.

quattro immobili presi in considerazione dall'ufficio come parametro di riferimento, è emerso che gli stessi non risultavano omogenei per categoria catastale rispetto a quello oggetto di valutazione. Infatti, tali immobili appartenevano alle categorie catastali A1 e A2 ed avevano superfici più ridotte, che sicuramente li rendevano più facilmente appetibili e collocabili sul mercato immobiliare, in quanto alla portata di una più ampia platea di potenziali acquirenti rispetto, invece, ad un immobile di maggiori dimensioni; al contrario, l'immobile oggetto di valutazione era inquadrato nella categoria catastale A/3.

Gli stessi valori dell'Osservatorio del mercato immobiliare, assunti come ulteriore elemento indiziario atto a supportare la pretesa tributaria, si riferivano ad abitazioni di tipo civile, classificate nella categoria A2, ma, poiché l'immobile oggetto di valutazione era classificato nella categoria A/3, sarebbe forse apparso più corretto assumere a parametro di riferimento i valori OMI riferiti alle abitazioni di tipo economico, di sicuro inferiori.

Sotto tutti questi aspetti, quindi, l'avviso di rettifica e liquidazione appariva intriso di alcuni profili di criticità. L'ufficio, dal canto suo, ha addotto che la mancanza della fase del sopralluogo, fondamentale ai fini del processo valutativo, era risultata addebitabile alla indisponibilità e mancanza di collaborazione della contribuente, la quale non aveva dato seguito alla nota inviata dai tecnici per fissare l'appuntamento.

8. – *L'importanza del contraddittorio endoprocedimentale nell'accertamento in rettifica del valore degli immobili*

La quantificazione, in sede di accertamento, del valore degli immobili ha suscitato nel corso del 2016 un vivo e acceso dibattito, innescatosi probabilmente a causa di un massiccio incremento del numero delle transazioni sottoposte al controllo dell'Amministrazione, nell'ambito degli indirizzi operativi stabiliti ogni anno a livello centrale per la prevenzione e il contrasto dell'evasione, con conseguente eco mediatica risultante dall'interessamento alla vicenda da parte di alcune trasmissioni televisive, nel corso delle quali si sarebbe lamentato l'utilizzo di valori non congrui rispetto ai beni oggetto di compravendita⁽⁴⁵⁾.

Proprio sulla scia di tali recenti accadimenti, in questo preciso momento storico si sta assistendo ad una rivoluzione epocale nel tradizionale

⁽⁴⁵⁾ Al riguardo, si faccia riferimento al Comunicato stampa dell'Agenzia delle entrate 31 marzo 2016, emanato a seguito di numerosi servizi trasmessi durante il programma "Striscia la Notizia".

approccio adottato dall'Agenzia delle entrate, ora indirizzato verso una più proficua e positiva concezione del rapporto Fisco-contribuente, che deve essere sempre più basato sulla fiducia, sulla trasparenza, sulla collaborazione reciproca e sulla semplificazione.

Questo orientamento appare in linea con gli indirizzi espressi dall'OCSE che, già nel novembre 2010, aveva esplicitamente sollecitato gli Stati a rivedere le relazioni tra l'Amministrazione fiscale ed i contribuenti⁽⁴⁶⁾.

Nell'Atto di indirizzo⁽⁴⁷⁾ per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018 il Ministro dell'economia e delle finanze, nel sottolineare la centralità del rapporto fisco-contribuente, ha ribadito l'esigenza di una maggiore trasparenza, semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti, così da agevolare l'emersione dell'effettiva capacità contributiva già nella fase dell'adempimento spontaneo.

Proprio nel quadro di questo rinnovato modo di pensare in maniera più costruttiva e in un'ottica di reciproca collaborazione il rapporto tra Fisco e contribuente si viene ad inserire anche il nuovo rilievo attribuito al principio del contraddittorio endoprocedimentale.

Il diritto al contraddittorio nel corso del procedimento amministrativo è un principio generale affermatosi nell'ordinamento dell'Unione Europea, riferito anche alle indagini tributarie nell'ambito di importanti sentenze interpretative della Corte di giustizia UE.

In particolare, il contraddittorio discende dal principio generale di "buona amministrazione", espressione con la quale si è inteso racchiudere tutti i principi generali dell'attività amministrativa, che costituiscono, secondo l'ordinamento comunitario, gli standard europei di un'amministrazione efficiente ed efficace nei risultati.

Il principio in esame è oggi espressamente codificato nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, dove, al 2° comma, si prevede che il diritto ad una buona amministrazione comporta il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo della propria sfera personale⁽⁴⁸⁾.

⁽⁴⁶⁾ Ocse "Forum on tax administration: small/medium enterprise (SME) compliance subgroup", november 2010.

⁽⁴⁷⁾ Atto di indirizzo consultabile all'indirizzo internet www.mef.gov.it/ministero/oiv/atto_indirizzo_politiche.html.

⁽⁴⁸⁾ Il tema del contraddittorio endoprocedimentale ha iniziato ad assumere un rilievo centrale nella disciplina tributaria a seguito di un'importante pronuncia interpretativa della Corte di Giustizia in materia di procedimento doganale. Si tratta della sentenza *Sopropé* (cfr. Corte giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07), nella quale è stato affermato che "il

Nell'attuale fase evolutiva della disciplina nazionale dell'istruttoria tributaria è innegabile l'esistenza di un principio generale – immanente nel sistema giuridico – che sancisce il diritto al contraddittorio endoprocedimentale. Tale principio deriva, in prima battuta, dall'art. 97 della Costituzione, con il quale si affermano, con riferimento all'attività amministrativa, i principi di imparzialità e di buon andamento. Tale articolo è anche rivolto all'attività dell'Amministrazione finanziaria, come dimostra l'espresso rinvio a tale disposizione contenuto nello Statuto dei diritti del contribuente⁽⁴⁹⁾. La norma costituzionale, secondo l'interpretazione maggioritaria, considera il contraddittorio endoprocedimentale come una fase necessaria per l'esercizio dell'attività amministrativa, che garantisce imparzialità nello svolgimento, efficacia dei risultati ed efficienza dei mezzi utilizzati⁽⁵⁰⁾.

principio della tutela del diritto di difesa durante il procedimento amministrativo tributario” costituisce un principio generale del diritto comunitario, che deve essere applicato ogni qual volta l'Amministrazione si proponga di adottare un atto amministrativo verso un soggetto. Il diritto di difesa si esprime nella facoltà concessa al contribuente di essere sentito o di presentare le proprie osservazioni prima che l'atto sia emanato, entro un termine idoneo a garantire una difesa effettiva, e nell'obbligo dell'amministrazione di analizzare le argomentazioni del contribuente. A tale sentenza sono seguite altre pronunce che hanno definito ulteriori corollari del diritto al contraddittorio endoprocedimentale nelle indagini tributarie ed hanno condotto a ritenere che il principio in esame non fosse enunciato in via assoluta, ma prevedesse dei limiti e delle condizioni. La Corte di Giustizia tende ad evitare un utilizzo formale ed acritico della fase di contraddittorio che possa condurre all'annullamento automatico degli atti impositivi per mancato espletamento di tale fase. Dall'ordinamento europeo discende esclusivamente un obbligo di prevedere una fase di contraddittorio endoprocedimentale, che sia allineata alle previsioni di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali e che presenti una disciplina efficace, improntata al principio di effettività. A livello europeo non si riscontra una disciplina sul tema direttamente applicabile negli Stati membri, in quanto risulta solamente enunciato il principio, poi sviluppato nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia. A livello nazionale, una parte consistente della giurisprudenza di legittimità ha ammesso l'esistenza di un principio generale di contraddittorio endoprocedimentale nelle indagini tributarie. Tale percorso giurisprudenziale è culminato nelle sentenze a Sezioni Unite 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668, ove si è stabilito che il diritto al contraddittorio endoprocedimentale è un principio immanente nel sistema giuridico nazionale ed europeo. Tuttavia, con la sentenza n. 24823 del 2015, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite sembra essere giunta a diverse conclusioni, affermando che il diritto al contraddittorio non è un principio generale dell'ordinamento giuridico nazionale, in quanto non è riconducibile né a principi costituzionali, né a principi generali recati nella legge ordinaria; che il diritto al contraddittorio è un principio europeo che dovrà trovare applicazione soltanto all'interno dei tributi armonizzati.

⁽⁴⁹⁾ L'art. 1, 1° comma, dello Statuto dei diritti del contribuente stabilisce che “*le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97, costituiscono principi generali dell'ordinamento...*”.

⁽⁵⁰⁾ R. Miceli, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 345 e ss.

Proprio in questa rinnovata ottica, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 28 aprile 2016, n. 16/E, ha posto l'attenzione sull'importanza e la centralità del contraddittorio preventivo con il contribuente, nella fase precedente l'emissione dell'avviso di accertamento, finalizzato sia alla concreta valutazione di situazioni particolari, sia all'obiettivo del rafforzamento della maggiore quantificazione della pretesa tributaria.

Si legge, appunto, nella citata circolare, che il controllo dovrà *“essere finalizzato alla definizione della pretesa tributaria, garantendo l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento. In quest'ottica il contraddittorio assume nodale e strategica centralità per la “compliance” e, come tale, dovrà essere considerato un momento significativamente importante del procedimento e non un mero adempimento formale.*

Un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall'altro scongiura l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto”.

Anche per quanto riguarda il settore della fiscalità immobiliare, l'Agenzia, nel proprio documento di prassi, sottolinea l'inderogabile necessità di utilizzare l'istituto del contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di rettifica, quale efficace metodo per il rafforzamento della quantificazione della pretesa tributaria e la riduzione della conflittualità nel rapporto con il contribuente.

“Il confronto preventivo, infatti, costituisce la modalità istruttoria più valida, poiché consente al contribuente di fornire chiarimenti e documentazione utili a inquadrare in modo più realistico la fattispecie oggetto di stima e, nello stesso tempo, permette all'Amministrazione finanziaria di pervenire a valutazioni più trasparenti e sostenibili”.

La novità più incisiva si riscontra laddove, richiamando le attribuzioni e i poteri previsti dall'art. 53-bis del TUR – che ha reso applicabili al settore dell'imposta di registro gli articoli 31 e seguenti del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 – si evidenzia che *“è possibile procedere anche all'accesso presso l'immobile (con le garanzie previste per gli accessi presso le abitazioni private) o l'azienda oggetto del controllo al fine di reperire ulteriori informazioni non ritraibili esclusivamente attraverso la documentazione o gli elementi in possesso dell'ufficio”.*

Con tale passaggio, finalizzato a verificare di persona lo stato dell'immobile, soprattutto in caso di scostamento elevato tra il valore dichiarato e quello accertato, l'Agenzia delle entrate impartisce agli uffici periferici indicazioni circa l'opportunità di recarsi presso l'immobile oggetto di ve-

rifica, al fine di valutare lo stato esteriore e le caratteristiche dello stesso, la zona in cui risulta ubicato, anche tramite un sopralluogo o con gli strumenti informatici disponibili in ufficio ed anche accedendo ad *internet*. Ciò consente di evidenziare meglio le analogie e le differenze tra l'immobile da valutare e quelli assunti come riferimento per la valutazione, sulla base delle principali caratteristiche che influenzano i prezzi di mercato della tipologia di immobile in esame. In particolare, nella circolare si invitano gli uffici periferici anche ad allegare, laddove opportuno, all'avviso di rettifica immagini dell'immobile al fine di meglio supportare e corroborare la motivazione della rettifica di valore.

8.1. – *Le argomentazioni a supporto della correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria*

L'argomento è stato all'oggetto di una interrogazione parlamentare in sede di Commissione Finanze alla Camera, nella quale – proprio sulla scorta del contenuto del documento di prassi – si chiedeva di provvedere ad una sorta di “annullamento collettivo” dei provvedimenti eventualmente assunti in modo non conforme alla normativa, ossia in assenza di verifiche *in loco* e di contraddittorio con i contribuenti.

Nella risposta all'interrogazione parlamentare, presso la Camera dei Deputati (Risposta 12 maggio 2016, n. 5-08647) è stata, in ogni caso, individuata una autonomia tra il concetto di previsione normativa e opportunità di comportamento in sede accertativa.

In merito alla questione, è stato ribadito che dalle disposizioni del d.p.r. n. 131 del 1986 non emerge in alcun modo l'obbligatorietà di effettuare un sopralluogo presso l'immobile, di redigere una perizia di stima, né di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente, così come stabilito dalla Cassazione a Sezioni Unite, nella sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823⁽⁵¹⁾, ove si è affermato che, in tema di tributi “non armonizzati”, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito.

Quindi, una cosa è stabilire l'opportunità di un determinato comportamento (peraltro, raccomandato per le verifiche avviate a partire dal 2016), altro è affermarne la obbligatorietà ai fini della validità e della legittimità dell'avviso di rettifica⁽⁵²⁾.

⁽⁵¹⁾ Si veda anche Cass., 12 aprile 2016, n. 7137.

⁽⁵²⁾ G. Valcarenghi – C. Facchetti, *Op. loc. cit.*, 2513.

Ne discende, dunque, che le istruzioni impartite con la sopra menzionata circolare n. 16/E del 2016 costituiscono indicazioni operative basate su valutazioni di opportunità volte a corroborare le motivazioni degli atti e a ridurre i margini di conflittualità con i contribuenti e non ad individuare precisi obblighi giuridici, nell'ottica di una positiva evoluzione del rapporto Fisco-contribuente, basato su valori di fiducia, trasparenza e leale collaborazione.

Per tali motivi, non sono ravvisabili negli avvisi di rettifica e liquidazione già emessi in assenza di preventivo contraddittorio o sopralluogo, vizi di legittimità tali da esigere l'annullamento in autotutela degli atti medesimi.

Per giungere a tale definitiva censura, pertanto, si dovrà appurare se le motivazioni e gli elementi giustificativi adottati dal contribuente in sede amministrativa o giudiziale lascino emergere una sostanziale infondatezza della pretesa.

9. – *Precedenti giurisprudenziali sull'argomento*

In giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, non si riscontrano invero molti precedenti sull'argomento, che aiutino a dirimere la questione in senso favorevole al contribuente ovvero all'Amministrazione finanziaria⁽⁵³⁾.

Sul punto si può segnalare la sentenza n. 1510 del 2016 della Corte di Cassazione, con la quale i giudici di legittimità hanno sottolineato la differenza tra la disciplina posta dall'art. 52, 4° comma, del TUR (valutazione automatica) e quella prevista dalla Legge finanziaria 2006 (prezzo – valore). Nel primo caso, se il valore del bene è indicato in misura inferiore al valore catastale, l'Ufficio può procedere all'accertamento del valore venale in comune commercio, senza che l'errore nell'indicazione del corrispettivo nel quale le parti siano incorse possa costituire ragione ostativa all'accertamento. Nel secondo caso, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita, su base opzionale, dal valore dell'immobile determinato attraverso i coefficienti catastali, indipendente-

⁽⁵³⁾ Tra le pronunce dei giudici di merito si segnala Comm. trib. prov. Livorno, sez. I, 30 marzo 2009, n. 60, in *Riv. notariato*, 2009, 1018, secondo cui “*Ove le parti abbiano espressamente richiesto in un atto di compravendita la tassazione in base al valore catastale (così come consentito dall'art. 1, comma 497, legge n. 266/2005), in caso di errore materiale commesso nel calcolo dell'imposta, i maggiori oneri fiscali devono essere applicati sulla differenza tra quanto auto tassato e quanto dovuto sulla base del corretto calcolo tabellare, senza che si possa fare riferimento al valore venale dell'immobile*”.

mente dal corrispettivo indicato nell'atto. Secondo la Suprema Corte, in sintesi, nell'ipotesi di opzione per la tassazione in base al valore catastale e di sua erronea indicazione in atto, l'ufficio può procedere alla liquidazione dell'imposta sulla base del valore catastale corretto.

Nel caso di specie, con riferimento ad un atto stipulato nel febbraio 2002, la Commissione tributaria regionale Lazio aveva statuito che il successivo avviso di rettifica e liquidazione era da considerarsi illegittimo laddove il valore dichiarato in atto era di lieve misura inferiore a quello catastale, in quanto risultava evidente che si fosse trattato di un mero errore di conteggio commesso involontariamente in sede di stipula del contratto di compravendita. La Corte di Cassazione, con la sentenza sopra citata, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, statuendo che, poiché non trovava applicazione *ratione temporis* la novella introdotta dalla legge n. 266 del 2005, si doveva applicare unicamente l'art. 52, 4° comma, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, in base al quale se il valore del bene era stato indicato in misura inferiore, l'Ufficio era legittimato a procedere all'accertamento del valore venale in comune commercio, senza prevedere che l'errore nell'indicazione del corrispettivo nel quale le parti erano incorse potesse costituire ragione ostativa all'accertamento. Era, pertanto, da considerarsi irrilevante, a giudizio della Corte, anche il minimo scostamento dal valore desumibile dal calcolo automatico, che pur facesse presumere un mero errore di calcolo.

La decisione della Suprema Corte – così come del resto anche la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Genova in commento – sotto questo profilo, appare condivisibile e conforme alla comune interpretazione letterale della disposizione. L'art. 52, 4° comma, del d.p.r. n. 131 del 1986, così come l'art. 34, 5° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990 esclude la rettifica del valore o del corrispettivo se indicato in misura non inferiore al “valore automatico”, derivante dall'applicazione di determinati coefficienti alle rendite catastali, per i fabbricati e i terreni non edificabili: la norma, come già illustrato, non individua la base imponibile, equiparandola ai valori catastali, ma pone una preclusione al potere di rettifica dell'ufficio, impedendo un accertamento di maggior valore se si è dichiarato un valore o un corrispettivo non inferiore a quello catastale.

Tuttavia, diversa sarebbe stata la soluzione se l'atto, oggetto della controversia decisa con la sentenza sopra illustrata, fosse stato stipulato dopo l'approvazione della Legge finanziaria per il 2006 (legge 23 dicembre 2005, n. 266) e della legge 4 agosto 2006, n. 248, la quale ha convertito il d.l. 4 luglio 2006, n. 223.

Secondo il citato 497° comma la base imponibile si identifica con il valore catastale. Quest'ultimo, nei casi di applicazione della norma, non costituisce più un limite al potere di rettifica rispetto al valore venale, ma è lo strumento stesso di determinazione della base imponibile⁽⁵⁴⁾. Pertanto, come implicitamente sembrerebbe ammettere la decisione in esame laddove sottolinea che la disciplina introdotta dalla legge n. 266 del 2005 non è applicabile *ratione temporis*, si dovrebbe propendere più correttamente per la soluzione interpretativa secondo cui, per gli atti formati dopo l'entrata in vigore di tale legge, in caso di opzione per la tassazione in base al valore catastale e di sua erronea indicazione nell'atto, l'ufficio dovrebbe procedere alla liquidazione della maggiore imposta sulla base del valore catastale corretto.

10. – *Considerazioni conclusive*

In conclusione è possibile affermare che una lettura della disposizione contenuta nell'art. 34, 5° comma, del d.lgs. n. 346 del 1990 rigorosamente aderente al dato letterale, consente sicuramente all'Amministrazione finanziaria di procedere al maggiore accertamento di valore nel caso in cui il valore degli immobili in atto sia stato indicato in misura inferiore al valore catastale. Da questo punto di vista il *modus operandi* dell'Agenzia, avallato dai giudici di merito, si presenta come del tutto corretto e condivisibile.

Tuttavia, alla luce dei recenti sviluppi e delle linee evolutive che si stanno affermando con riferimento al rinnovato modo di rapportarsi dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente, probabilmente tale modo di agire necessiterebbe di un profondo ripensamento, allo scopo di risalire all'origine della vera *ratio* e alla finalità che ha mosso il legislatore nel prevedere tale disposizione e orientare in base ad essa gli accertamenti e le rettifiche degli uffici finanziari.

L'art. 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, già citato e i commi 608 e 609 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 («Legge di Stabilità 2014», in vigore dal 1° gennaio 2014) nel riformare la 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, hanno altresì decretato l'abolizione di tutte le esenzioni ed agevolazioni fiscali, anche se previste da leggi speciali, con la sola

⁽⁵⁴⁾ G. Salanitro, *Op. loc. cit.*, 1590; nello stesso senso V. Mastroiacovo, *Il valore venale nell'accertamento dell'imposta di registro: sistema e deroghe*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 111 ss.

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.

Giova precisare, a tal proposito, che, in risposta ad una specifica interrogazione parlamentare, promossa dalla VI Commissione Permanente (Finanze) della Camera dei Deputati, il sottosegretario di Stato per l'economia e le finanze ha 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» rappresenta, dunque, una norma favorevole all'acquirente che, sulla base della risposta all'interrogazione parlamentare, non rappresenta di per sé un'agevolazione fiscale, ma piuttosto un sistema forfettario, un metodo opzionale di determinazione della base imponibile. Conseguentemente, tale regime non può essere ricondotto tra le previsioni di esenzioni e agevolazioni soppresse dall'art. 1, 4° comma del d.lgs. n. 23 del 2011. Esso si viene a configurare come un metodo opzionale, una facoltà lasciata al contribuente, della quale lo stesso può anche decidere di non avvalersi laddove non lo reputi conveniente. Sul tema, la circolare dell'Agenzia delle entrate 21 febbraio 2014, n. 2/E ha confermato la perdurante operatività del menzionato criterio, non configurandosi esso quale forma di esenzione.

Ne dovrebbe logicamente discendere che, laddove il contribuente scelga di avvalersi di tale sistema su base opzionale, lo stesso debba essere assoggettato a tassazione secondo quel preciso metodo, soprattutto nel caso in cui emergano errori di calcolo che determinino divergenze di lieve entità. Qualora, invece, il contribuente decida scientemente di dichiarare un valore inferiore al valore catastale, animato dall'intento cosciente e volontario di evadere le imposte, allora tale condotta legittimerebbe a tutti gli effetti l'Agenzia delle entrate a controllare il valore dichiarato e, conseguentemente, a rettificare lo stesso laddove emerga un occultamento di corrispettivo.

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