

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.33-2022/T

VALUTAZIONE AUTOMATICA E NECESSITÀ DELL'INDICAZIONE ANALITICA DEI VALORI (A MARGINE DELL'ORDINANZA DELLA CASSAZIONE N.RO 6846 DEPOSITATA IL 2 MARZO 2022)

di Adriano Pischedola

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 1 aprile 2022)

Abstract

In forza della ordinanza n. 6846 emanata dalla Suprema Corte di Cassazione, sez.VI dep. il 2 marzo 2022, viene ribadita la necessità della indicazione analitica del valore dei singoli immobili in caso di alienazione gratuita o divisione plurioggettiva al fine di porre un limite al potere di rettifica spettante all'A.F. ai sensi dell'art. 52 quarto comma del DPR n. 131/86. Il presente contributo si prefigge lo scopo di dimostrare al contrario la idoneità di una valorizzazione anche cumulativa laddove tutti i cespiti negoziati siano forniti di rendita catastale e non consistano in terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedano la destinazione edificatoria. Il principio costituzionale di 'ragionevolezza', infatti, che costituisce l'antecedente logico-giuridico del meccanismo limitativo del potere di rettifica e l'assenza di indici normativi espressi che richiedano l'indicazione analitica dei valori depongono nella direzione della suddetta idoneità, e inducono a ritenere legittimo un salto 'logico' che giustifichi un itinerario di semplificazione amministrativa e di articolazione in senso sostanziale (e non solo meramente formale) del procedimento impositivo.

Sommario - 1. La questione - 2. Le ragioni della limitazione al potere di rettifica e il contemperamento degli interessi - 3. Distinzione di valori e regole del 'sistema' - Conclusioni

1. La questione

La vicenda sollevata dinanzi ai Supremi giudici della Corte di Cassazione nell'arresto qui in commento¹ si riannoda ad una questione (quella della necessità o meno della indicazione analitica del valore dei singoli immobili in caso di alienazione gratuita o divisione plurioggettiva al fine di porre un limite al potere di rettifica spettante all'A.F. ai sensi dell'art. 52 quarto comma del DPR

¹ Ordinanza Cassaz. Civ. sez.VI dep. il 2 marzo 2022 n.6846 (leggibile sul web all'indirizzo <http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=/20220302/snciv@s65@a2022@n06846@t0.clean.pdf>); la vicenda che ha dato luogo all'arresto giurisprudenziale riguarda una fattispecie donativa della nuda proprietà di porzioni di vari fabbricati con riferimento alla quale l'Agenzia delle E. aveva notificato al contribuente un avviso di rettifica e liquidazione - dichiarato illegittimo con sentenza della CTR dell'Emilia Romagna n.ro 1109/1/2019 depositata il 3 giugno 2019, avverso la quale l'Agenzia aveva proposto ricorso alla Suprema Corte - in quanto non era stato indicato in atto il valore analitico di ogni singolo bene, ma solo quello complessivo

n.131/86 - cd. TUR)², che - è bene premetterlo con chiarezza - è stata sempre risolta dalla giurisprudenza della Corte di legittimità nel senso della indefettibilità di tale indicazione, in quanto, in mancanza, non potrebbe essere operata la ineludibile comparazione tra il valore dichiarato dal contribuente e quello risultante dall'applicazione dei parametri di rivalutazione automatica della rendita catastale opportunamente aggiornati (cd. valutazione automatica o catastale), afferente ad ogni singolo immobile alienato o assegnato.

La insufficienza ai detti fini di una valorizzazione globale ed unitaria degli atti dispositivi o divisorii con oggetti plurimi viene giustificata dalla Cassazione già a far data dal 2003, in una sentenza ormai datata³ in cui si legge " *il contribuente che voglia evitare l'accertamento ha, quanto meno, l'onere di evidenziare analiticamente i singoli valori, per consentire all'amministrazione finanziaria di valutare "ictu oculi" la sussistenza del presupposto di cui all'art. 52, comma 4, D.P.R. n. 131 del 1986, in relazione a ciascun cespite. Il contribuente che contesti la legittimità dei controlli deve dimostrare, per ciascun bene, di aver dichiarato un valore non superiore⁴ a quello risultante dalla applicazione dei parametri di legge. Se presenta una dichiarazione cumulativa, non può offrire la prova richiesta, né può pretendere che il fisco, controinteressato, prima di procedere alla valutazione secondo il valore di mercato, si debba preoccupare di fare chiarezza dove non ha ritenuto di farlo il contribuente, accollandosi anche un onere che non gli appartiene.*"

C'è da precisare che in talune decisioni⁵ si rileva, correttamente, che non è possibile addivenire ad una plausibile applicazione del limite al potere di rettifica 'de quo' ai sensi della previsione tributaria sopra ricordata, laddove si sia fatto ricorso ad una valorizzazione globale e non atomistica dei plurimi beni oggetto di negoziazione (o comunque di trasmissione) e, magari, solo per alcuni di essi sia possibile la deduzione del procedimento limitativo e per altri no, perché ad esempio alcuni dei cespiti stessi siano sforniti di rendita catastale oppure siano rappresentati da terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria⁶. E' evidente in tal caso l'inidoneità di una indicazione indistinta e complessiva di un valore che, al contrario, deve essere dettagliato con riferimento ai singoli beni e segnatamente a quelli per i quali s'intenda fruire del beneficio della limitazione del potere di rettifica: diversamente non sarebbe praticabile il giudizio di comparazione tra valore dichiarato e valore automatico catastale che solo consente di dare ingresso a quel beneficio, non emergendo un criterio di 'imputazione' in modo espresso e sufficientemente intelligibile

Resta da vedere se però tale distinzione analitica, come richiesto dai Supremi giudici, sia effettivamente esigibile anche laddove 'tutti' i cespiti siano forniti di rendita catastale e dal novero

² Che recita "4. 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 volte⁵⁵ 60 il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a 100 volte⁵⁵ 60 il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli artt. 47 e 48. Ai fini della disposizione del presente comma le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione dei decreti previsti dagli artt. 87 e 88 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria".

³ Cass. civ., Sez. V, 22/04/2003, n. 6417

⁴ Così letteralmente nel testo della sentenza, ma intuitivamente deve leggersi 'non inferiore',

⁵ Cfr. Cass. n.ri 22207/2011; 5543/2013; 1309/2015; 9477/2018

⁶ Per i quali ultimi, ai sensi dell'ultimo alinea del comma quarto art. 52 del TUR non è possibile appunto invocare limitazione al potere di rettifica dell'A.F.

dell'oggetto della vicenda negoziale siano affatto esclusi terreni con destinazione urbanistica edificatoria.⁷

2. Le ragioni della limitazione al potere di rettifica e il contemperamento degli interessi.

Può allora aiutare nell'analisi della questione di cui qui si discute fermarsi a riflettere su quelle che possono essere state le motivazioni che introdussero a suo tempo nel complessivo scenario impositivo il meccanismo limitativo al potere di rettifica dell'A.F.⁸

Esse si sintetizzano in un concetto stringato, ma essenziale: quella della riduzione del contenzioso tra i contribuenti ed il Fisco, contenzioso che all'epoca della introduzione del meccanismo limitativo aveva raggiunto livelli insostenibili per gli uni e per l'altro, e soprattutto 'antieconomici'. Insomma il principio costituzionale della 'ragionevolezza' in ambito economico e finanziario è stato sicuramente un principio ispiratore della previsione normativa dei limiti accertativi individuandosi nella indicazione del 'valore catastale' un punto minimale e mediano di congiunzione e contemperamento degli interessi in campo.⁹

Dal che consegue che la 'difficoltà' - seppure sussistente - di estrapolare da un valore complessivo e globale l'indicazione del valore 'automatico' dei singoli cespiti, laddove comunque sia riportata negli atti dispositivi o divisorii la rendita catastale, allo scopo di effettuare il giudizio di comparazione di cui si diceva, pare a chi scrive, nell'ottica del detto principio di ragionevolezza, non solo superabile nello spirito di collaborazione tra Fisco e contribuenti che ne deve sempre caratterizzare i rapporti, ma neppure opponibile sul piano del diritto, visto il piano sovraordinato del principio stesso.

A ben vedere ciò che conta - ai fini dell'applicazione del beneficio limitativo - è il fatto oggettivo che nell'atto stipulato sia attribuito un valore, ancorché globale, ai cespiti negoziati rispettoso di quello 'automatico', di guisa da ritenere acquisito e realizzato a fini impositivi quel punto minimale e mediano di contemperamento di interessi ai quali ci si riferiva innanzi e quindi di ritenere verificata la condizione che eviti il presupposto di una procedura di recupero fiscale e di eventuale

⁷ Ci si riferisce qui ad altre decisioni della Suprema Corte quali la n.ro 10798/2016; la n.ro 7417/2013, la n.ro 14409/2013, oltre che alla medesima decisione n.6846/2022 qui in commento; in tutte dette ultime decisioni si richiede *tout court* l'indicazione analitica del valore dei singoli beni per ritenere applicabile il limite al potere di rettifica dell'A.F., e ciò anche se tutti i beni presentino i requisiti per poter invocare l'applicazione di tale limite

⁸ Sulla valutazione automatica come limite al potere di rettifica si veda: SALANITRO, "Determinazione della base imponibile degli atti e circolazione dei beni", in AA.VV., V. Ficari - V. Mastroiacovo (a cura di), Corrispettività, onerosità e gratuità: Profili tributari, Torino, pag. 365 ss.; BUSANI, *Imposta di registro*, IPSOA, 2018, p. 1242 ss.; MASTROIACOVO, "Il valore venale nell'accertamento dell'imposta di registro: sistema e deroghe", in Riv. trim. dir. trib., n. 1/2015; Studio CNN (Commissione Studi Tributari) n. 116/2005/T, *Finanziaria 2006 - La nuova disciplina tributaria delle cessioni di immobili abitativi ai fini delle imposte indirette (prezzo-valore)* in *Studi e Materiali* n.1/2006, p.502 ss.; di recente, PALADINI-DAMASI, *Il valore venale in comune commercio degli immobili quale base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale* in *Corriere Tributario*, n. 1/2022, p. 92

⁹ Come si legge nella Relazione al T.U.R., sub art.52 (in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, pag. 319), la quale così recita:"Nell'art.52, al fine di facilitare i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, di evitare un notevole contenzioso in materia di atti sottoposti a valutazione da parte degli uffici, si è introdotto un parametro di riferimento valutativo automatico disponendosi che gli uffici non provvedano alla rettifica del valore o corrispettivo dichiarato quando detto valore o corrispettivo è dichiarato in misura non inferiore all'ammontare determinato con il criterio automatico." Nello stesso senso la C.M. n. 37 del 10 giugno 1986, che commentava il nuovo Testo Unico dell'imposta di registro e rilevava che tale norma era stata introdotta "con il duplice scopo di facilitare i rapporti fra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti e di evitare un notevole contenzioso in materia di atti sottoposti a valutazione da parte degli Uffici".

conseguente ricorso al contenzioso, con l'aggravio che ne possa derivare per l'apparato statale stesso..

La obiezione sollevata in molti degli arresti dai Supremi giudici con riferimento alla inidoneità della valorizzazione globale è quella di non poter verificare che vi sia effettiva rispondenza tra il valore astrattamente imputabile ad ogni singolo bene e quello automatico. Ma siffatta obiezione si fonda, forse, anche sulla presunta intenzione/possibilità del contribuente di voler assegnare a taluno dei cespiti un valore 'maggiore' rispetto a quello automatico/catastale e, di conseguenza, ad altri o ai residui cespiti negoziati un valore 'inferiore'. Del che però non ci può essere dimostrazione effettiva alcuna in via preventiva, salvo una diversa dichiarata volontà delle parti in atto che sarebbe quanto meno autolesionista. Anche per dare concreta e pratica attuazione a quanto la legge n.212/2000 prescrive all'art. 10 al primo comma (cd. Statuto del contribuente)¹⁰, si potrebbe argomentare invece in senso diametralmente opposto, e quindi presumere che - ripetesì, salvo diversa volontà espressa e dichiarata - ai singoli cespiti si sia voluto imputare proprio un valore rispettoso di quello automatico.

E se proprio la questione dovesse ridursi a mera formulazione letterale, si potrebbe anche pensare che l'adozione di una clausola 'di stile' del tipo "I valore dei singoli beni deve considerarsi dichiarato in misura pari a quello risultante dalla applicazione dei coefficienti, rivalutati in base alle vigenti disposizioni legislative e regolamentari, alla Rendita Catastale per le unità immobiliari urbane ed al Reddito Dominicale per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria" potrebbe sminuire l'impatto di una concezione o lettura solo rigorista e non teleologica della norma di cui al quarto comma art. 52 del TUR.¹¹ E, anzi, ciò significherebbe di fatto e in concreto riconoscere di aver svuotato di ogni reale portata quella lettura, dovendosene ammettere la inconsistenza o comunque la non rispondenza alle finalità che il beneficio della limitazione del potere di rettifica spettante all'A.F. intende perseguire e realizzare.

3. Distinzione di valori e regole del 'sistema' - Conclusioni

D'altra parte, se vogliamo spostare il discorso su quanto il legislatore ha espressamente normato e anche da una piana lettura proprio del comma quarto art. 52 citato, non emerge la necessità di una distinzione del valore dei 'singoli' beni negoziati, in caso di negozi plurioggettivi, ma al contrario solo della indicazione del 'valore' o del 'corrispettivo' (al singolare) degli immobili, e quando si utilizza l'espressione al plurale, il legislatore la riferisce ai diversi e distinti diritti (di nuda proprietà e di usufrutto) - che a loro volta sono ancorati a differenti basi imponibili ai sensi dell'art. 48 del TUR - ma giammai ai singoli beni che ne sono oggetto.

A ben vedere le ipotesi in cui è prevista la necessità/opportunità di una distinzione dei corrispettivi sono state espressamente normate dal legislatore del TUR per gli speciali effetti che tale distinzione esige o comporta: e così dicasi per la tassazione di negozi plurioggettivi relativi a beni o diritti per i quali sono previste aliquote diverse e in cui l'indicazione dei distinti corrispettivi lucra il beneficio della esclusione dell'applicazione dell'aliquota più elevata (v. art. 23 1° comma), come per la imputazione proporzionale delle passività in ipotesi di cessioni di aziende che richiede l'indicazione del diverso valore dei beni (mobili o immobili) che compongono l'asset aziendale (v. art. 23 4° comma). Oppure è legittimo pensare che tale distinzione sia richiesta perché, in

¹⁰ Che recita "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede."

¹¹ V. sul punto Studio CNN n. 3-2004/T, *Valutazione automatica e pluralità di beni* (est. PETTERUTI), in *Studi e Materiali* n.1/2005, p.483 ss.

relazione solo ad alcuni soggetti contraenti o in relazione solo ad alcuni dei beni e diritti negoziati, siano richieste o risultino applicabili particolari agevolazioni e/o esenzioni fiscali.

Ma si tratta appunto di fattispecie particolari.

In generale, in assenza di una speciale previsione sull'obbligo della distinzione dei valori/corrispettivi, esso non può desumersi *ex se* dal sistema, che invece deve intendersi improntato a principi di ragionevolezza e di equità: sicché deve intendersi che una siffatta esigenza distintiva sia coltivabile in termini di eccezione, ma non di regola.

Se pertanto - come si accennava nelle battute che precedono - in caso di valorizzazione globale ed indistinta degli immobili negoziati appare legittimo che l'A.F. possa espletare l'attività di rettifica qualora solo per alcuni di essi ricorrono i presupposti per un limite ad essa (ad es. perché taluni immobili siano forniti di rendita catastale ed altri no, oppure alcuni terreni siano edificabili ed altri no¹²⁾), non sembra altrettanto legittimo che tale attività possa essere svolta qualora tutti gli immobili presentino i presupposti per l'operatività del suddetto limite.

A ciò si aggiunga che un'applicazione in senso rigorista del quarto comma art. 52, come paventata e come ritenuta pacificamente praticabile dalla giurisprudenza di legittimità, sembra anche confliggere con il principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.* perché finisce con il penalizzare siffatta capacità anche al di là di quanto il legislatore tributario stesso abbia ritenuto legittimo e possibile. Se infatti tale capacità va incisa secondo quanto il sistema prevede e consente, escludere il limite al potere di rettifica dell'A.F. solo per il fatto che il valore complessivo non risulti ripartito in funzione dei singoli beni negoziati significa di fatto creare una circostanza impeditiva del medesimo meccanismo agevolativo escogitato dal legislatore tributario per le finalità sopra indicate. Ed invero indicando il valore complessivo, non ci si sottrae affatto alla imposizione e in ogni caso si pone in essere una condotta espressiva (e non riduttiva) della capacità contributiva; mentre ritenere inoperante il limite al potere di rettifica dell'A.F. solo a causa dell'indicazione non analitica dei valori si può tradurre in un aggravio impositivo che altera il rapporto ragionevole intercorrente tra Fisco e contribuente, proprio a discapito di quella capacità stessa.

Circa infine l'obiezione talora sollevata in ordine all'aggravio che ne deriverebbe all'A.F. in sede di controllo del valore unitario assegnato ai beni in un negozio plurioggettivo, va rilevato che siffatto aggravio non sembra eccedente rispetto alla normale attività di verifica rimessa all'amministrazione allo scopo di stabilire la correttezza e sufficienza della liquidazione effettuata da ogni contribuente. Si tratta evidentemente di ripercorrere lo stesso procedimento di calcolo che può aver fatto il contribuente nell'indicare il valore complessivo, rapportandolo a quello di ogni singolo bene calcolato con riferimento alla specifica rendita catastale rivalutata secondo i noti parametri. A ben vedere la verifica di siffatta congruità è quella che s'inserisce in ogni procedimento di verifica (ed eventuale rettifica) afferente ai presupposti dell'imposta dovuta, alla base imponibile, all'aliquota (correttamente) applicata, alla ricorrenza di agevolazioni/esenzioni

¹² V. Cass. decisioni citate n.ri 1309/2015; 22207/2011; 5543/2013; 9477/2018; significativa una decisione (Cass. civ., Sez. V, 17/04/2003, n. 6160) ove correttamente la Suprema Corte enuncia il seguente principio: "In tema di Invim straordinaria, *ex art. 1 del D.L. 13 settembre 1991, n. 299 D.L. 13/09/1991, n. 299* (convertito, con modificazioni, nella legge 18 novembre 1991, n. 363), in presenza di una pluralità di immobili, alcuni agricoli ed altri edificabili, il contribuente che intenda usufruire, per i primi, del criterio automatico di valutazione non può includere tutti gli immobili in un'unica dichiarazione, assoggettandoli ad uno stesso parametro. Soltanto, infatti, la distinzione dei cespiti agricoli, con separati prospetti di calcolo compilati dal dichiarante secondo i parametri della valutazione automatica, può impedire l'esercizio, da parte dell'ufficio, del potere di accertare unitariamente il valore venale del complesso degli immobili, *ex art. 34 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346*.

fiscali invocate, e quindi non ultroneo rispetto ai correnti ed ordinari canoni di approccio e vaglio da parte dell'a.f. rispetto all'atto sottoposto alla registrazione.

Il salto logico da fare, allora, è solo quello di percorrere un itinerario di semplificazione amministrativa e di articolazione in senso sostanziale (e non solo meramente formale) del procedimento impositivo.